

JANUSZ STANKIEWICZ

DEBUDŻETYZACJA FINANSÓW PAŃSTWA



DEBUDŻETYZACJA
FINANSÓW
PAŃSTWA

Janusz Stankiewicz

DEBUDŻETYZACJA
FINANSÓW PAŃSTWA



Temida2
Białystok 2007

© Copyright by Temida 2

Białystok 2007

Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Eteł, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Świączkowska, Bogdan Wierzbicki

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-89620-27-9

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA
im. Jerzego Giedroycia w Białymstoku



FUW0262389

Recenzent:

Cezary Kosikowski

Opracowanie graficzne i typograficzne:

Jerzy Banasiuk

Projekt okładki:

Andrzej Skarzyński

Redakcja techniczna:

Jerzy Banasiuk

Korekta:

Bogumiła Manciewicz

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów9

Wstęp.....13

I

**POJĘCIE, PRZESŁANKI I SKUTKI
ORAZ FORMY DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA**

1. Pojęcie debudżetyzacji finansów państwa i pojęcia pokrewne.....17

2. Główne przyczyny i skutki debudżetyzacji finansów państwa.....31

3. Zakres i formy organizacyjno-prawne debudżetyzacji
oraz problem ich powiązań z budżetem państwa.....40

II

**EWOLUCJA FORM PRAWNYCH POWIĄZANIA Z BUDŻETEM PAŃSTWA
JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH SEKTORA PUBLICZNEGO**

1. Przesłanki ekonomiczne i polityczne przestrzegania zasady zupełności.....47

2. Geneza, przesłanki i konsekwencje różnicowania form powiązania
podmiotów gospodarczych państwa z budżetem w Polsce w okresie
międzywojennym i powojennym na tle rozwiązań niemieckich i francuskich ...51

3. Jednostki budżetowe jako zasadnicza forma organizacyjna gospodarki
budżetowej brutto państwa65

4. Zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze i środki specjalne
jako formy uelastyczniania budżetowych metod gospodarowania państwa.....69

5. Wnioski89

5/203107p

336.121.14

III

**PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE
JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA**

1. Cechy państwowych funduszy celowych i motywy ich tworzenia.....	93
2. System państwowych funduszy celowych w świetle definicji normatywnych ustaw o finansach publicznych	100
3. Prawnofinansowe konsekwencje przekształcania funduszy celowych zabezpieczenia społecznego.....	114
4. Analiza polityki finansowej państwa w stosunku do funduszy celowych w latach 1991–2005	140
5. Perspektywy tworzenia funduszy celowych w systemie finansów państwa.....	183

IV

AGENCJE PAŃSTWOWE JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA

1. Wprowadzenie	188
2. Status prawny, forma organizacyjna, zadania i kompetencje agencji państwowych.....	193
3. Zjawisko tworzenia agencji państwowych w Polsce w warunkach transformacji systemu gospodarczego i zmian ustrojowych.....	198
4. Ocena zasadności tworzenia agencji państwowych i ich wpływu na zjawisko debudżetyzacji finansów państwa.....	205

V

**INNE JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH PAŃSTWA
O STATUSIE OKREŚLONYM USTAWAMI JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI**

1. Typologia jednostek organizacyjnych	209
2. Zasady organizacji i gospodarka finansowa jednostek działających w sferze nauki i edukacji.....	210

3. Zasady organizacji i gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sfery ochrony zdrowia.....	221
4. Zasady organizacji i gospodarki finansowej państwowych instytucji kultury ..	228
5. Zasady organizacji i gospodarki finansowej innych państwowych jednostek organizacyjnych realizujących szczególne zadania państwa, nadzorowanych przez naczelne organy administracji państwowej.....	233
6. Fundacje prawa publicznego jako instrument debudżetyzacji.....	237
7. Wnioski	243

VI

**PRÓBY RACJONALIZACJI DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA
W KONTEKŚCIE REFORMY FINANSÓW PUBLICZNYCH**

1. Reforma finansów publicznych a finansowanie zabezpieczenia społecznego.....	245
2. Reforma finansów publicznych a inne instytucje debudżetyzacji	252
Podsumowanie.....	258
Bibliografia	267
Wykaz tablic	277
Źródła prawa	279

Wykaz skrótów

ABiEA	– Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad
AP	– Agencja Prywatyzacji
AMW	– Agencja Mienia Wojskowego
ANR	– Agencja Nieruchomości Rolnych
ARAS	– Agencja Rezerw Artykułów Sanitarnych
ARiMR	– Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa
ARM	– Agencja Rezerw Materiałowych
ARR	– Agencja Rynku Rolnego
AWRSP	– Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa
BGK	– Bank Gospodarstwa Krajowego
Dz.U.	– „Dziennik Ustaw”
FA	– Fundusz Administracyjny
FAL	– Fundusz Alimentacyjny
FD	– Fundusz Dopłat
FER	– Fundusz Emerytalno–Rentowy
FGŚP	– Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
FGZGiK	– Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym
FK	– Fundusz Kolejowy
FKT	– Fundusz Kredytu Technologicznego
FKEN	– Fundusz im. Komisji Edukacji Narodowej
FL	– Fundusz Leśny
FM	– Fundusz Mieszkaniowy
Fmo	– Fundusz Motywacyjny
FOGR	– Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych
FP	– Fundusz Prywatyzacji

FPiKS	– Fundusz Pożyczek i Kredytów Studenckich
FPiR	– Fundusz Prewencji i Rehabilitacji
FPr	– Fundusz Pracy
FPT	– Fundusz Promocji Twórczości
FR	– Fundusz Rezerwow
FRD	– Fundusz Rezerwy Demograficznej
FRek	– Fundusz Rekompensacyjny
FRiOR	– Fundusz Restrukturyzacji i Oddłużenia Rolnictwa
FRiK	– Fundusz Rozwoju Inwestycji Komunalnych
FS	– Fundusz Składowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników
FT	– Fundusz Termomodernizacji
FUS	– Fundusz Ubezpieczeń Społecznych
jst.	– jednostki samorządu terytorialnego
KBN	– Komitet Badań Naukowych Polskiej Akademii Nauk
KFD	– Krajowy Fundusz Drogowy
KFK	– Krajowy Fundusz Kapitałowy
KFM	– Krajowy Fundusz Mieszkaniowy
KFPK	– Krajowy Fundusz Poręczeń Kredytowych
KRUS	– Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego
KSAP	– Krajowa Szkoła Administracji Publicznej
M.P.	– „Monitor Polski”
MON	– Ministerstwo Obrony Narodowej
MSW	– Ministerstwo Spraw Wewnętrznych
NBP	– Narodowy Bank Polski
NFI	– Narodowe Fundusze Inwestycyjne
NFOŚiGW	– Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NIKP	– Najwyższa Izba Kontroli Państwowej
OFE	– Otwarte Fundusze Emerytalne

PAN	– Polska Akademia Nauk
PARP	– Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
PFK	– Państwowy Fundusz Kombatantów
PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PGL	– Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe
PKB	– Produkt Krajowy Brutto
PKPG	– Państwowa Komisja Planowania Gospodarczego
RM	– Rada Ministrów
RPEiS	– „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
t.jedn.	– tekst jednolity
WAgM	– Wojskowa Agencja Mieszkaniowa
u.f.p.	– ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych
u.f.p. z 1998 r.	– ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

WSTĘP

Praca dotyczy zjawiska debudżetyzacji, występującego zarówno w Polsce jak i w innych krajach. W Polsce jednak zjawisko to nie ma dotychczas przyjętej i utrwalonej nazwy, dlatego propozycję terminu „debudżetyzacja” przyjąłem z języka francuskiego, w którym występuje słowo „debudgétisation”.

Zakres i istota tego pojęcia oraz jego relacje z innymi pojęciami pokrewnymi wymagają szczegółowych analiz i uporządkowania na tle dotychczasowego piśmiennictwa. Z tego względu problematyce tej poświęcono odrębny rozdział (I) opracowania. W tym miejscu wyprzedzająco przyjęto, że przez debudżetyzację należy rozumieć zjawisko wyodrębnienia z budżetu dochodów i wydatków publicznych w taki sposób, że – pozostając poza budżetem – stanowią one w dalszym ciągu element finansów publicznych. W odróżnieniu od innych zjawisk o podobnym charakterze jest to debudżetyzacja *sensu stricto* i dotyczy całych finansów publicznych.

Przedmiotem niniejszej rozprawy są rozważania o debudżetyzacji finansów państwa, które stanowią zasadniczą część finansów publicznych we wszystkich współczesnych państwach, nie wyłączając państw o budowie federalnej. W tym kontekście, debudżetyzacja finansów państwa oznacza zjawisko wyodrębniania z budżetu państwa jego dochodów i wydatków, z jednoczesnym zachowaniem ich dotychczasowego publicznego, państwowego charakteru.

Celem niniejszej pracy jest analiza zjawiska debudżetyzacji finansów państwa w przedstawionym wyżej rozumieniu w kontekście wewnątrzbudżetowych form budżetowania netto oraz prezentacja i ocena rozwiązań prawnych stanowiących formy debudżetyzacji w Polsce. Na podstawie przeprowadzonych analiz i zaprezentowanych ocen sformułowano postulaty *de lege ferenda* i *de lege lata*, mające na celu racjonalizację debudżetyzacji finansów państwa w naszym kraju.

Przedstawiony w pracy problem ma istotne znaczenie zarówno dla nauki (w tym teorii) prawa finansowego, jak i dla praktyki. Nauka prawa finansowego od dawna już bowiem postuluje ograniczenie, a nawet eliminację zjawiska nazwanego w niniejszej pracy debudżetyzacją finansów państwa (czy szerzej, debudżetyzacją finansów publicznych). Wskazuje przy tym na negatywne konsekwencje, jakie może nieść ze sobą niekontrolowany rozwój form organizacyjnych, których zasady gospodarki finansowej sytuują się wśród mieszczących się w ramach pojęcia debudżetyzacji. Jednocześnie praktyka (polityka finansowa) bez żadnych ograniczeń

formalnych korzysta z tradycyjnych i tworzy nowe formy debudżetyzacji. Praktyce trzeba przyznać to, że co jakiś czas deklarowała zamiar, podejmowała próby ograniczenia lub przynajmniej uporządkowania zjawiska debudżetyzacji. Dotychczas jednak działania te miały z reguły charakter deklaracji, którym nie towarzyszyła konsekwentna i skuteczna ich realizacja i zwykle kończyły się fiaskiem lub przynosiły zaledwie połowiczne efekty. Wyjaśnienie tego paradoksu oraz wskazanie optymalnych rozwiązań prawnych w tym zakresie, racjonalizujących zjawisko debudżetyzacji, jest więc poważnym wyzwaniem dla nauki prawa finansowego. Z kolei, naukowe rozwiązanie tych problemów stwarza szanse prawidłowego przeprowadzenia reformy finansów publicznych, której jednym z podstawowych elementów musi stać się rozwiązanie problemu debudżetyzacji finansów państwa.

Jako podstawową hipotezę badawczą w niniejszej rozprawie przyjęto, że debudżetyzacja finansów państwa jest zjawiskiem obiektywnym, nie można więc tego zjawiska zlikwidować przy pomocy rozwiązań prawnych. Ma ona swoje zalety i wady, które dają o sobie znać, w zależności od przyjętych rozwiązań prawnych. Zwykle jest tak, że zjawisku debudżetyzacji towarzyszą zwiększone szanse osiągnięcia pożądanego rezultatu oraz występujące równolegle z nimi zagrożenia i negatywne konsekwencje dla finansów państwa, a nawet finansów publicznych. Dlatego właściwy wybór rozwiązań ma kapitalne znaczenie dla racjonalizacji (optymalizacji) debudżetyzacji w danych warunkach miejsca i czasu.

Hipotezą szczegółową jest natomiast pogląd, że w Polsce w okresie transformacji (a także wcześniej) rozwiązania prawne stosowane w tym przedmiocie pozostawiały znaczny margines dowolności i były przy tym na tyle niedoskonałe, że prowadziły do żywiołowej, niekontrolowanej debudżetyzacji, czego konsekwencją były liczne niezamierzone i nieoczekiwane negatywne zjawiska w finansach publicznych. Niedostatek środków w stosunku do potrzeb stale wzbudza dwie stojące ze sobą w pewnej sprzeczności tendencje: dążenia do optymalizacji wyboru metody wykorzystania środków oraz dążenia do zapewnienia określonym zadaniom źródeł ich finansowania z pominięciem konkurencji o środki z puli publicznej. Z tych względów, dzisiejszy stan finansów publicznych wymaga więc uporządkowania, przede wszystkim w sferze rozwiązań prawnych, problemu debudżetyzacji finansów publicznych, w tym zasadniczej jej części – debudżetyzacji finansów państwa.

Prezentowaną rozprawę oparto przede wszystkim na metodzie prawno-dogmatycznej oraz – w sferze badania skutków rozwiązań prawnych – na metodzie statystycznej, w ujęciu dynamicznym. Tam, gdzie było to uzasadnione merytorycznie, przy uwzględnieniu dostępności źródeł, korzystano także z metody prawno-porównawczej. Przy tym, z wielu względów, porównania dotyczą zwłaszcza Francji, której rozwiązania budżetowe uznawane są w Europie za klasyczne, a Polska w swej najnowszej historii najczęściej spośród doświadczeń zagranicznych korzy-

stała w omawianym zakresie właśnie z doświadczeń francuskich. W uzasadnionych charakterem omawianych zjawisk i problemów sytuacjach, sięgano także do historii finansów publicznych, zarówno tej z okresu Polski Ludowej, jak i – gdy było to wskazane merytorycznie – z okresu międzywojennego. Prowadzone badania wskazują bowiem, że niektóre formy i problemy debudżetyzacji finansów państwa mają swoje historyczne konotacje, czemu starano się dać wyraz w pracy.

Struktura rozprawy jest konsekwencją nakreślonych założeń merytorycznych i metodologicznych. W rozdziale I przedstawiono pojęcie debudżetyzacji finansów państwa na tle pojęć pokrewnych, jej uwarunkowania, możliwe przyczyny oraz skutki, a także problemy jej racjonalnego zakresu, form prawno-organizacyjnych i relacji z budżetem państwa. Jednym z wniosków z niego wypływających jest konstatacja, że obiektywną przyczyną debudżetyzacji są rygorystyczne reguły (procedury i techniki) klasycznej gospodarki budżetowej brutto w warunkach zmieniającego się zakresu zadań państwa. Aby reguły te łagodzić i nie dopuszczać do debudżetyzacji, od dawna w prawie budżetowym stosuje się wewnątrzbudżetowe formy budżetowania netto. Formy te mogą więc, chociaż nie muszą, ograniczać tendencję do debudżetyzacji. Z tego względu odrębny rozdział II rozprawy odnosi się zarówno do państwowych jednostek budżetowych (państwowa gospodarka budżetowa brutto), jak i do państwowych form budżetowania netto, objętych bezpośrednio budżetem państwa.

Debudżetyzacja, w tym debudżetyzacja finansów państwa, realizowana jest w formach prawno-organizacyjnych przewidzianych przepisami prawa. Obecnie wyróżnić można trzy takie formy: państwowe fundusze celowe, agencje państwowe oraz inne państwowe jednostki organizacyjne o statusie określonym odrębnymi ustawami. Mimo wspólnego nazewnictwa i umownego zaliczenia tych jednostek do wymienionych grup wykazujących nieraz znaczne podobieństwa, jednostki te charakteryzują się także licznymi odmiennościami, np. wśród państwowych funduszy celowych znajdują się zarówno takie, które wyposażone zostały w osobowość prawną, jak i takie, które stanowią wyodrębniony rachunek bankowy; takie, które korzystają z dotacji z budżetu państwa oraz takie, które zostały w momencie ich tworzenia wyposażone w tak zasobne źródła dochodów, że dodatkowe zasilanie ich dotacją z budżetu państwa jest zbędne. Są wreszcie wśród nich także takie, dla których ustawa powołująca je przewidziała dotację z budżetu jako potencjalne źródło dochodów, a w praktyce przez szereg lat korzystanie z dotacji nie było niezbędne. Zasady organizacji tych form i praktyka ich stosowania są przedmiotem trzech kolejnych rozdziałów (III – V). Chronologicznie, rozważania dotyczą głównie obowiązujących rozwiązań i aktualnej sytuacji, w odniesieniu do całego okresu transformacji lat 1990–2005. W uzasadnionych przypadkach zaprezentowano także rozwiązania stosowane w PRL, a czasami także sięgnięto do rozwiązań i literatury okresu międzywojennego.

Rozdział VI rozprawy przedstawia zjawisko debudżetyzacji na tle reformy finansów państwa, jako głównej składowej reformy finansów publicznych. Ukazuje on, że uporządkowanie regulacji prawnych dotyczących debudżetyzacji finansów państwa jest niezbędnym elementem rzeczywistej reformy finansów państwa (i szerzej – finansów publicznych). Merytoryczną część rozprawy zamykają wnioski końcowe oraz postulaty *de lege ferenda* i *de lege lata*, mające na celu racjonalizację zjawiska debudżetyzacji finansów państwa w Polsce.

W rozprawie wykorzystano krajową i zagraniczną literaturę przedmiotu, zaś w tej ostatniej głównie (choć nie tylko) piśmiennictwo francuskie. Przedmiotem szczególnej analizy były obowiązujące oraz wcześniejsze akty normatywne, dokumentacja parlamentarna i rządowa oraz akty stosowania prawa (orzeczenia sądowe). Zakres i skutki debudżetyzacji finansów państwa zaprezentowano głównie w oparciu o dane statystyczne Ministerstwa Finansów i Najwyższej Izby Kontroli oraz GUS. Mimo poważnych trudności, a w niektórych przypadkach wręcz niemożliwości wyodrębnienia danych statystycznych, tam, gdzie to tylko było możliwe podjęto działania mające na celu zapewnienie kompletności i porównywalności tych danych.

POJĘCIE, PRZESŁANKI I SKUTKI ORAZ FORMY DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA

1. Pojęcie debudżetyzacji finansów państwa i pojęcia pokrewne

Termin „debudżetyzacja” nie występuje na gruncie prawa polskiego i nauki polskiej. Nie występuje także w leksykonach języka polskiego¹ i w języku potocznym. Bez cienia wątpliwości daje się jednak zauważyć jego związek z rozpowszechnionym w różnych językach pojęciem „budżet”², pochodzącym od łacińskiego rdzenia językowego (*bulga*). W swoim historycznym rozwoju pojęcie „budżet” podlega stałej ewolucji. Początkowo odnoszono je do projektów zestawień dochodów i wydatków, a współcześnie do posiadających charakter aktów normatywnych, planów finansowych opracowanych przez organ wykonawczo–zarządzający z zachowaniem przewidzianych prawem rygorów i wykonywanych stosownie do ustalonych prawem reguł, uchwalanych przez organ uchwałodawczy według szczegółowo ustalonej prawem procedury i podlegających kontroli tego organu.

W literaturze polskiej i w prawie polskim, dla określenia zasad i reguł tej gospodarki używano zwykle terminów „gospodarka budżetowa” i „budżetowanie”, utożsamianych z metodą finansowania zadań, charakteryzującą się ustalonymi prawem cechami. Nie przyjął się natomiast dotychczas w mowie i w literaturze termin „budżetyzacja” dla oznaczenia procesu realizacji, zgodnie z ustalonymi prawem zasadami finansowania określonymi dla tej gospodarki, zadań o charakterze publicznym, „których charakter predestynuje do objęcia zasięgiem gospodarki budżetowej”³. Wyjaśnia to zasadniczo, dlaczego nie występuje również w naszym języku rzeczownik, poprzedzony łacińskim przedrostkiem *de-* oznaczający stan przeciwny do *budżetyzacji*, mimo że polski język prawniczy i ekonomiczny wielokrotnie

- 1 Z wyjątkiem opracowanego przez E. Pieńkoś i J. Pieńkosia, Słownika terminologii prawniczej i ekonomicznej francusko–polskiego, Warszawa 1981, s. 334, gdzie skrótowo oddając jego istotę stwierdzono, że oznacza on „usunięcie z budżetu” oraz monografii T. Dębowskiej–Romanowskiej, Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej, Warszawa 1982, s. 81, w której autorka używa tego określenia przy charakteryzowaniu tendencji występujących w systemach budżetowych różnych państw.
- 2 *Le budget* (fr.), *the budget* (ang.), *bjudzet* (ros., ukr.), *budsgett* (nor.), *biudzetas* (lit.), *budget, bilancio* (wł.), *begroting* (hol.).
- 3 Zob. H. Sochacka–Krysiak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1997, s. 45.

i z powodzeniem korzystał z tego rodzaju konstrukcji gramatycznej zapożyczony z języka łacińskiego⁴.

We francuskiej literaturze prawniczej termin *debudgétisation* używany jest powszechnie⁵ od dawna. P. Lalumière twierdzi, że podejmowanie działań, których konsekwencją jest debudżetyzacja ma wręcz charakter permanentny⁶. Wraz z ewolucją gospodarki budżetowej zmieniają się formy debudżetyzacji. Jako pierwotną formę tego procesu wskazuje się praktykę uchwalania – w trakcie roku budżetowego – budżetów nadzwyczajnych. Przepisy francuskiego prawa budżetowego, a ich wzorem także przepisy prawa budżetowego innych państw, przewidywały niegdyś możliwość występowania „stanów wyższej konieczności” uzasadniających niezbędność uchwalenia obok budżetu zwyczajnego (*le budget ordinaire*), budżetu lub budżetów nadzwyczajnych (*des budgets extraordinaires*).

Przypadki takie notowano także w polskim systemie prawa i polskiej praktyce budżetowej, poddając każdorazowo szczegółowej analizie przesłanki ich wystąpienia oraz poddając krytyce brak zasadności⁷. Działania takie stwarzały bowiem warunki dla precedensowego istnienia obok siebie kilku budżetów. Krytykowano je również za to, że umożliwiały (stwierdzone wielokrotnie) przypadki przeniesienia wydatków zwyczajnych, do budżetów nadzwyczajnych, a przez to ukrywanie deficytu budżetowego oraz unikanie kontroli parlamentarnej. Z tych względów w praktyce budżetowej już dawno temu zaprzestano stosowania techniki tworzenia budżetów nadzwyczajnych. Współcześnie zastąpiono je innymi zróżnicowanymi technikami, które nie eliminują jednak, niestety, sygnalizowanych skutków i zagrożeń. Dostrzegając niebezpieczeństwa wynikające z tych zagrożeń, francuska Rada Konstytucyjna zalecała limitowanie rozmiaru środków budżetowych ze swej natury, które mogą być wydatkowane poza budżetem⁸.

We francuskich słownikach termin *budgetisation*, rozumiany jako umieszczenie w budżecie (objęcie budżetem), występuje powszechnie. Encyklopedyczna inter-

4 Np. adaptując pojęcia: *decentralizacja, depersonifikacja, denaturalizacja, dekartelizacja, delegalizacja, denacjonalizacja, demilitaryzacja itp.* Przytoczone przykłady potwierdzają, że z językowego punktu widzenia nie ma przeciwwskazań dla stosowania terminu *debudżetyzacja*. Wszystkie wymienione terminy mają swoje odpowiedniki w języku francuskim, który od dawna posługuje się także terminami: *budgetisation i debudgétisation*.

5 Zob. Ch. Bigaut, *Finances publiques. Droit budgétaire. Le Budget de l'État*, Paris 1995, s. 66; M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lasalle, *Finances publiques*, 4^e éd., Paris 1998, s. 215; P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 191.

6 P. Lalumière, *Les finances publiques*, Paris 1986.

7 Np. w roku budżetowym 1928/29 poza wydatkami inwestycyjnymi przewidzianymi budżetem państwa, uchwalono ustawą z dnia 31 marca 1928 r. nadzwyczajny budżet inwestycyjny w kwocie 88,2 mln zł przewidujący pokrycie tych wydatków z zapasów kasowych. W literaturze z zakresu skarbowości praktykę tę poddano krytyce, jako sprzeczną z zasadą jedności budżetu. Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, wyd. 3, Warszawa 1931, s. 78. Bezpośrednio powojenna praktyka przewidywała także istnienie obok budżetu, planu sfinansowania inwestycji opartego na Państwowym Funduszu Inwestycyjnym. Praktyk takich jednak stosunkowo szybko zaprzestano, zob. T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Toruń 1947, s. 41 i n.

8 Zob. np. decyzja 351 D.C. z dn. 29.12.1994 r. powoływana, w: M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lasalle, *op. cit.*, s. 216.

pretacja słowa *debudgétisation* wskazuje natomiast na sytuacje, w których wydatki, które winny znajdować się wewnątrz budżetu, nie znajdują się tam, lecz finansowane są z innych źródeł⁹. Takie rozumienie terminu debudżetyzacja akcentuje jednak tylko wydatkowe konsekwencje tego zjawiska dla budżetu. Można więc uznać, że jest jego zawężeniem. Skoro bowiem istotną cechą gospodarki budżetowej (budżetyzacji) jest ściśle przestrzeganie zasad i procedur związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem publicznych środków finansowych, zjawiskiem przeciwnym dla tak określonych reguł jest zarówno wyłączenie stosowania tych zasad i procedur, pozostające w związku z wyłączeniem z ogólnej puli zasobów publicznych enumeratywnie określonych źródeł dochodów (w szczególności mających charakter daninowy), jak i wspomniane wyłączenie stosowania tych zasad i procedur, pozostające w związku z wyłączeniem określonych wydatków publicznych poza sferę uznawaną za typowe dla operacji finansowych gospodarki budżetowej. W praktyce sytuacje, w których dochodzi jednocześnie do wyłączenia z budżetu państwa zarówno określonych źródeł dochodów, jak i określonych rodzajów wydatków, wydają się występować najczęściej. Szerszą interpretację tego zjawiska, wskazującą na zarówno wydatkowe, jak i dochodowe konsekwencje debudżetyzacji, wyraźniej akcentuje definicja zaprezentowana przez J. Mekhantara, który określa istotę debudżetyzacji jako zjawisko polegające na przeniesieniu na inną od państwa osobę prawną zadań i środków finansowych, które pierwotnie należały do państwa¹⁰. Takie rozumienie pojęcia debudżetyzacji pozostaje w nierozdzielalnym związku z pojęciem instytucji budżetu. Wiąże się bowiem z odstępianiem od stosowania reguł ustalonych dla gospodarki budżetowej. Należy jednak przy tym zauważyć, co podkreśla Ch. Bigaut dokonując analizy rozwiązań prawnych na tle ustawy organicznej z 1959 r. (która stanowiła podstawę systemu finansów publicznych Francji przez niemal 50 lat), że w żadnym miejscu ustawa ta nie delimituje natury lub rodzaju wydatków, które mogą figurować w budżecie państwa, pozostawiając w tej materii „margines wolności” dla rozstrzygnięcia przez rząd, czy przesłanki polityczne i inne przemawiają za tym, że określony wydatek powinien tam się znaleźć¹¹. Jeszcze szerzej z podmiotowego punktu widzenia interpretuje pojęcie debudżetyzacji wydatków J.-P. Lasalle wskazując, że podmiotem, na rzecz którego może mieć miejsce powierzenie realizacji zadania budżetowego, może być także podmiot prywatny¹². Konsekwen-

9 *Terme général qui indique qu'une dépense qui devrait être incluse dans un budget, ne l'est pas, mais est financée par une autre voie.*

10 J. Mekhantar jako przykłady debudżetyzacji podaje tworzenie jednostek organizacyjnych o statusie zakładu publicznego (w 1982 le Fonds Spécial Grand Travaux (FSGT), w 1993 le Fonds de Solidarité Vieillesse (FSV) dotowanych z budżetu, na rzecz których przemieszczano zadania budżetowe, zob. J. Mekhantar, *Les finances publiques. Le budget de l'État*, 4^e éd., Paris 2003, s. 17.

11 Ch. Bigaut, *op. cit.*, s. 67. Autor przedstawia tam również przykłady debudżetyzacyjnych działań rządu, które inicjowano w celu utrzymania na wymaganym poziomie wskaźników równowagi budżetowej oraz deficytu finansów publicznych w stosunku do PIB (odpowiednik PKB).

12 *Des dépenses qui étaient jusqu'alors assurées par le budget de l'État ont été transférées à des organismes publics ou privés, lui servants de relais.* Zob. M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lasalle, *op. cit.*, s. 216.

cją debudżetyzacji w sferze organizacyjnej i finansowej będzie więc odstępianie od ogólnych reguł organizacyjnych i finansowych ustalonych dla jednostek organizacyjnych sfery budżetowej i umożliwienie realizacji wyodrębnionych w ten sposób zadań według reguł odmiennych od reguł ustalonych dla tych jednostek.

Odnosząc się do wyżej zaprezentowanych koncepcji francuskich, z uwzględnieniem nieco odmiennych tradycji i realiów naszego kraju, wypada zwrócić uwagę na złożoność zjawiska debudżetyzacji. Dotyczy ono zawsze wyodrębnienia z budżetu jego wcześniejszych wydatków i/lub dochodów. Powstają tu jednak pytania, o jakie wyodrębnienie chodzi i czy każda odmienność od zasady budżetowania brutto, stanowiącej standard dla jednostek budżetowych, zasługuje na miano debudżetyzacji? W polskim prawie budżetowym bowiem, zarówno doktryna, jak i ustawodawca od dawna uznawali istnienie w ramach budżetu, równoprawnych z jednostkami budżetowymi form budżetowania netto, zaliczając do nich zakłady budżetowe oraz środki specjalne i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych. Konsekwencją likwidacji w ostatnim czasie jednej z tych form (środków specjalnych) było powołanie w ich miejsce nowej formy – rachunku dochodów własnych jednostek budżetowych. Wszystkie te formy tworzone były w celach uelastycznienia rygorów działania jednostek budżetowych oraz wprowadzenia w ich funkcjonowaniu pożądanego reguł gospodarki rynkowej, w tym: zależności między rozmiarem wydatkowanych środków a wielkością zgromadzonych dochodów, rachunku ekonomicznego itp. Doktryna z trudnością radziła sobie z ich relacjonowaniem w stosunku do tradycyjnego budżetowania brutto, nazywając je (niesłusznie) gospodarką pozabudżetową lub przybudżetową, mimo że działały one w ramach budżetu i w celu jego uelastycznienia¹³.

Czerpiąc z myśli i intencji autorów dokonujących klasyfikacji poszczególnych form organizacji tych jednostek, można zaproponować następującą terminologię w tym zakresie:

- a. gospodarka budżetowa *sensu stricto*, dla określenia formy powiązania z budżetem państwa podmiotów zgodnie z zasadą brutto (jednostki budżetowe),
- b. gospodarka budżetowa *sensu largo*, dla określenia – poza podmiotami powiązаныmi z budżetem zgodnie z zasadą brutto, wymienionymi w poprzednim punkcie – również podmiotów powiązanych z budżetem, zgodnie z zasadą netto (tj. zakładów budżetowych, środków specjalnych, rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych itp.),

¹³ Na wadliwość terminologii zwraca m.in. uwagę C. Kosikowski, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. E. Ruśkowskiego, t. 1, Warszawa 2000, s. 98.

- c. gospodarka pozabudżetowa (określana również przez niektórych autorów jako parabudżetowa), do której należą wszystkie inne formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych, w różny sposób powiązane z budżetem, chociaż zawsze jest to metoda budżetowania netto (tj. fundusze celowe, agencje państwowe, podmioty działające na podstawie odrębnych ustaw itp.).

Wzajemne relacje tych form i jednostek organizacyjnych ilustruje poniższa tablica.

Tablica 1. **Wzajemne relacje form organizacyjnych i jednostek organizacyjnych gospodarki budżetowej i pozabudżetowej**

Gospodarka	
budżetowa	pozabudżetowa
<i>sensu largo</i>	
gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych	
środki specjalne jednostek budżetowych	fundusze celowe
rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych	agencje państwowe
zakłady budżetowe	inne podmioty działające na podstawie odrębnych ustaw
<i>sensu stricto</i>	
jednostki budżetowe	

■ – jednostki prowadzące działalność budżetowaną brutto

□ – jednostki prowadzące działalność budżetowaną netto

Źródło: opracowanie własne

Przyjęta klasyfikacja pojęć i relacji jednostek gospodarki budżetowej i pozabudżetowej zachęca do ustosunkowania się do kwestii statusu innych podmiotów stanowiących własność publiczną (państwa lub samorządu terytorialnego), działają-

cych w formach przedsiębiorstw, banków, spółek prawa handlowego itd. Specyfika organizacyjna tych jednostek w minionym okresie powodowała, że zadania gospodarcze wykonywane były głównie przez przedsiębiorstwa (wyjątkowo także przez inne jednostki), podczas gdy zadania socjalno-kulturalne, zadania z zakresu administracji, obrony narodowej, wymiaru sprawiedliwości itd., zwykle przez jednostki organizacyjne gospodarki budżetowej (wyjątkowo przez przedsiębiorstwa). Należy przy tym również zauważyć, że poza tym, że jednostki takie są nośnikami własności publicznej, pozostają one także w różnych powiązaniach finansowych z budżetami publicznymi.

Zarówno historia, jak i teoria dowodzą, że możliwe są w tej materii różne rozwiązania. Bezpośrednio po powstaniu II RP, problem ujmowania związku przedsiębiorstw państwowych z budżetem miał wyraźny aspekt praktyczny i zdeterminowany był skutkami działań wojennych. Przez pierwsze lata przedsiębiorstwa państwowe nie przysparzały państwu niemal żadnych dochodów, a wręcz przeciwnie, wymagały dopłat. Za jeden z czynników, który miał sprzyjać podniesieniu dochodowości tych przedsiębiorstw uznano wówczas w doktrynie i systemie prawa ich wyodrębnienie w budżecie, a następnie komercjalizację. Jednak oczekiwany pozytywny efekt finansowy dla budżetu nie następował w pożądanym tempie¹⁴. Sprzyjało to formułowaniu tez o niekonkurencyjności przedsiębiorstw państwowych z przedsiębiorczością prywatną w warunkach gospodarki rynkowej i zasadności ich prywatyzacji. Tezom tym przeciwstawiano argumentację, że każde państwo pozostawia sobie pewną sferę dziedzin strategicznych, której zakres zależny jest od wielu uwarunkowań i może ulegać zawężeniu lub rozszerzeniu¹⁵. Już wówczas zauważono potrzebę określenia zasad szczególnych dla tzw. przedsiębiorstw wydzielonych z budżetu administracji specjalnymi przepisami. Należały do nich np. koleje, lasy, Polska Agencja Telegraficzna oraz Wydawnictwa Państwowe. Specjalnymi przepisami wydzielono także, wyposażając je w odrębną od państwa osobowość prawną, trzy banki państwowe: Bank Gospodarstwa Krajowego, Poczтовую Kasę Oszczędności oraz Państwowy Bank Rolny.

14 Minister Skarbu J. Zdziechowski w wystąpieniu przed Komisją Budżetową Sejmu dn. 26 stycznia 1926 r. ubolewał, że koleje nie przewidują żadnej nadwyżki dochodu na rzecz ogólnego budżetu państwowego, a wszystkie państwowe przedsiębiorstwa górnicze, hutnicze i przemysłowe (bez kolei, lasów i poczty), których wartość szacował na około 300 mln zł (do 1926 r. nie istniał inwentarz i precyzyjna wycena ich wartości), przyniosą zaledwie 600 tys. zł dochodu na rzecz budżetu. Zob. O pieniądzu i budżecie. Mowa P. Ministra Skarbu J. Zdziechowskiego..., Warszawa 1926, s. 38.

15 J. Kanty Steczkowski, b. Minister Skarbu II RP, podsumowując w wystąpieniu 5.01.1923 r. obrady pracującego pod przewodnictwem prof. Wł.L. Jaworskiego zespołu ekspertów Towarzystwa Ekonomicznego w Krakowie, w skład którego wchodziły uznane autorytety, m.in. pierwszy Minister Skarbu II RP Władysław Byrka, prof. A. Krzyżanowski, prof. A. Benis, dr Z. Heydel, dr F. Zweig, w dokumencie *O naprawie Skarbu Rzeczypospolitej*, Kraków 1923, s. 12 stwierdził, że „Przedsiębiorstwa będące własnością Skarbu Państwa, których utrzymanie w rękach Skarbu Państwa wskazane jest wybitnie publicznym interesem, należy oprzeć na zasadach prywatnego gospodarstwa przy współdziałaniu, gdzie się da, kapitału prywatnego, pozostawiając im ile możliwości troskę szukania potrzebnego kredytu na cele obrotowe i inwestycyjne. Inne należy sprzedać lub wydzierżawić”.

Inny charakter (z punktu widzenia budżetowego) od przedsiębiorstw wydzielonych miały przedsiębiorstwa skomercjalizowane. Analizując relacje tych przedsiębiorstw z budżetem, T. Grodyński wskazywał na trzy typy ich powiązania z budżetem¹⁶. Pierwszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa budżetowo nieskomercjalizowane, z planami finansowo-gospodarczymi brutto (które autor nazywał budżetami brutto tych przedsiębiorstw). Plany te w nieznacznym stopniu odbiegały od budżetów administracyjnych. Drugą grupę stanowiły przedsiębiorstwa budżetowo nieskomercjalizowane, sporządzające plany budżetowe netto. Do tej grupy zaliczał np. Lasy Państwowe, wskazując przy tym, że stanowią odrębną gałąź administracji. Wreszcie, trzecią grupę stanowiły przedsiębiorstwa budżetowo skomercjalizowane, tj. niedołączające do budżetu swych planów finansowo-gospodarczych.

Współcześnie kwestia relacji przedsiębiorstw państwowych w stosunku do jednostek sektora finansów publicznych była różnorodnie ujmowana (przedstawię ją szerzej w rozdz. II). W ramach określania pojęcia finansów sektora publicznego w sensie szerokim wskazywano, że obok dochodów i wydatków administracji centralnej (budżet państwa) oraz lokalnej (budżety terenowe), pojęcie to obejmuje także dochody i wydatki funduszy ubezpieczeniowych, dochody i wydatki funduszy publicznoprawnych, wyodrębnionych z budżetu oraz dochody i wydatki przedsiębiorstw państwowych¹⁷. Za odrębnym traktowaniem przedsiębiorstw państwowych, banków i spółek prawa handlowego od pozostałych podmiotów prawno-organizacyjnych publicznej gospodarki finansowej przemawiał jednak cały szereg względów merytorycznych oraz regulacje prawne. Te pierwsze wskazują na to, że:

- w gospodarce rynkowej państwowe i samorządowe przedsiębiorstwa, banki i spółki prawa handlowego działają – podobnie jak inne jednostki o charakterze komercyjnym – w celu maksymalizacji zysku, w przeciwieństwie do pozostałych podmiotów publicznych, których celem jest maksymalne zaspokojenie potrzeb społecznych i optymalizacja jakości usług;
- w gospodarce rynkowej funkcje państwowych i samorządowych przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego (które mają charakter produkcyjny lub usługowy) oddzielone są wyraźnie od funkcji publicznych państwa i samorządu terytorialnego, realizowanych przez podmioty publicznoprawne, działające we wcześniej przedstawionych formach organizacyjno-prawnych, właściwych podmiotom sektora publicznego;
- w gospodarce rynkowej podmioty publicznoprawne funkcjonują na odmiennych zasadach organizacyjnych i ekonomicznych niż państwowe i samorządowe przedsiębiorstwa, banki i spółki prawa handlowego. Tylko te ostatnie

16 Zob. T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 137. O problemie powiązania przedsiębiorstw państwowych z budżetem w II RP piszę szerzej w podr. 2 rozdz. II.

17 M. Kucharski, *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, Warszawa 1986, s. 207.

bowiem w pełni podlegają regułom gospodarki rynkowej, wliczając w to zasady wolnej konkurencji, postępowania naprawczego i upadłościowego itp.

Przedstawione racje wpłynęły na prezentowanie w nowszej literaturze przedmiotu innego podejścia do omawianej kwestii, zgodnie z którym o granicach publicznego sektora finansowego decyduje nie tyle kryterium własności, a w każdym razie nie wyłącznie to kryterium, lecz inne jeszcze kryteria, takie jak: forma organizacyjno-prawna podmiotu czy jego status ustrojowy. Jako najważniejsze spośród innych kryteriów wyróżnienia podmiotów sektora finansów publicznych, C. Kosikowski traktuje jednak publiczny charakter zasilania finansowego działalności tych podmiotów¹⁸. Zdaniem innych autorów, obok kryterium własności, istotne znaczenie, decydujące o zaliczeniu jednostki do sektora (bądź wyłączeniu z tego sektora) ma charakter realizowanych funkcji ekonomicznych¹⁹. Stosownie do tej formuły, sytuuje się poza sektorem działalność przedsiębiorstw państwowych, banków oraz instytucji ubezpieczeń majątkowych i osobowych (z wyjątkiem zakładów ubezpieczeń społecznych, które z uwagi na swój niezarobkowy charakter zaliczane są do sektora publicznego).

Problem kwalifikowania (bądź nie) państwowych przedsiębiorstw, banków i spółek do sektora finansów publicznych, ustawodawca przesądził jednoznacznie stosunkowo niedawno. W pierwotnym brzmieniu u.f.p. z 1998 r. nie było wyraźnego przepisu w tym przedmiocie. Dopiero od 1 kwietnia 2003 r. ustawodawca *expressis verbis* rozstrzygnął, że do sektora finansów publicznych zalicza się m.in. „państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego”. Identycznie brzmi przepis art. 4 ust. 1 pkt 12 obowiązującej u.f.p.

Uzupełniająco należy stwierdzić, że powoływane rozwiązanie zgodne jest w pełni z prawem Unii Europejskiej. Obowiązujący w Unii zespół norm pod nazwą „Europejski system zintegrowanych rachunków gospodarczych”, stanowiący podstawę ustalenia wspólnych standardów, definicji, klasyfikacji i zasad księgowości stosowanych przy sporządzaniu dokumentów dla celów Wspólnoty²⁰, nie przewiduje zaliczania tych podmiotów do jednostek sektora finansów publicznych.

Podejście to tym bardziej przesądza o zasadności zaliczania określonych podmiotów do sektora finansów publicznych (bądź jej braku). O ile bowiem każdy podmiot zaliczany do sektora finansów publicznych w sposób naturalny przynależy do

18 Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 42.

19 Zob. Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Warszawa 1990, s. 8; W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje. Metody. Uwarunkowania*, Warszawa 1998, s. 165; H. Sochacka-Krysiak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1997, s. 12.

20 Szerzej na temat tego rozporządzenia pisze C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006, s. 24.

sektora publicznego, o tyle brak przesłanek zaliczenia podmiotu do sektora publicznego wyklucza automatycznie jego przynależność do sektora finansów publicznych.

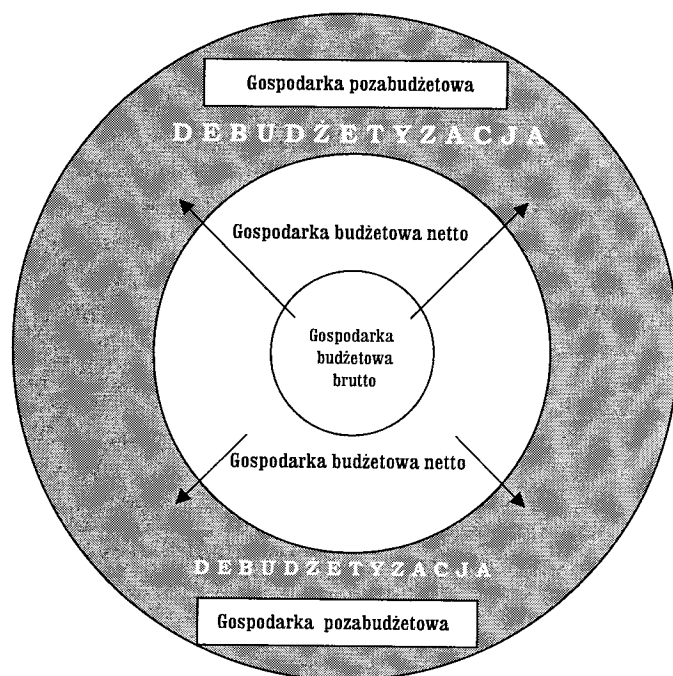
Zarówno polskie, jak i zagraniczne doświadczenia historyczne wskazują przykłady wyodrębniania się z budżetu niektórych rodzajów (gałęzi) działalności gospodarczej państwa i uzyskiwanie przez jednostki organizacyjne realizujące te zadania statusu prawnego podmiotu odrębnego od państwa (statusu przedsiębiorstwa). Prawdopodobnie ta dotyczy tych samych rodzajów działalności państwa (transport kolejowy, poczta, telekomunikacja, wydobywanie węgla kamiennego), jednak proces wyodrębniania się tych podmiotów z sektora budżetowego był w poszczególnych państwach znacznie odległy w czasie²¹. Jednocześnie zauważalna jest tendencja przekraczania przez państwo istniejącej wcześniej granicy jego angażowania się w szeroko rozumianą działalność wytwórczą, handlową, usługową itp. W konsekwencji należy liczyć się z tym, że w przyszłości niektóre zadania, dotychczas realizowane w ramach gospodarki budżetowej *sensu stricto* staną się zadaniami realizowanymi na zasadach gospodarki budżetowej *sensu largo* (lub nawet zadaniami gospodarki pozabudżetowej); zadania realizowane w formach organizacyjnych lub przez jednostki organizacyjne gospodarki budżetowej *sensu largo*, staną się zadaniami gospodarki pozabudżetowej, wreszcie – podobnie jak o tym była mowa wyżej – zadania realizowane w formach organizacyjnych gospodarki budżetowej i pozabudżetowej zostaną wyłączone z budżetu i przekazane do realizacji odrębnym od państwa osobom prawnym.

Wobec tak znacznej ilości różnych wariantów sytuacyjnych, które dotyczą bezpośrednio problematyki będącej tematem niniejszej rozprawy, niezbędne jest zdefiniowanie wspomnianych sytuacji. Przesunięcia zadań i środków między jed-

21 Szczególnym przykładem gałęzi gospodarki państwa, poddanej przedstawianym procesom jest kolej. We Francji, począwszy od 1882 r., koleje państwa prowadziły działalność w oparciu o tzw. *budget annexe*, w 1911 r. zostały one poddane nadzorowi ministra skarbu, a w 1926 r. zostały w pełni wyodrębnione z budżetu (i oczywiście, wyposażone w odrębną od państwa osobowość prawną). W Niemczech, kolej do 1923 r. funkcjonowała w sposób powiązany z budżetem, a stosownie do założeń Ordynacji budżetowej z dn. 31.12.1922 r., od 1924 r. została w pełni skomercjalizowana w tym znaczeniu, że jej budżetu, jako odrębnej od państwa osoby prawnej, zorganizowanej w formie spółki akcyjnej, ze 100% udziałem akcji stanowiących własność Skarbu Państwa, nie dołączano do budżetu ogólnego, zob. R. Schulze, E. Wagner, *Reichshaushaltsordnung vom 31.12.1922*, auf. 3, Berlin 1934. Bezpośrednio po odzyskaniu niepodległości przez II RP, ta gałąź gospodarki była bardzo silnie związana z budżetem, jednak przyczyną tak silnego związku były zniszczenia, w konsekwencji których, do 1924 r. gospodarka finansowa kolei miała charakter deficytowy. Gałąź ta zaliczana była do działu budżetowego „administracja” i funkcjonowała w oparciu o plany finansowe zbliżone swoim charakterem do planów tego działu (w odróżnieniu innych państwowych przedsiębiorstw, np. państwowych zakładów graficznych, przedsiębiorstw przemysłowych i górniczych, Lasów Państwowych, które sporządzały swoje plany finansowe wg odmiennych zasad). Powołanie tzw. przedsiębiorstw wydzielonych o przyznanych im odrębnych statutach budżetowych nie objęło kolei. Przedsiębiorstwo (wyposażone w odrębną od państwa osobowość prawną), objęte zostało komercjalizacją, ale na zasadach szczególnych, np. korzystało z przywilejów podatkowych. Bezpośredni zarząd przedsiębiorstwem wykonywał minister komunikacji, natomiast plan finansowy opracowywany przez tego ministra i ministra skarbu uchwałała Rada Ministrów, która przedkładała go Sejmowi. Plan finansowy przedsiębiorstwa początkowo sporządzany był na rok gospodarczy odpowiadający rokowi budżetowemu, a począwszy od 1933 r. na rok kalendarzowy (podczas gdy budżet sporządzany był na rok budżetowy nie pokrywający się z rokiem kalendarzowym). Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, wyd. 4, Warszawa 1935, s. 366.

nostkami organizacyjnymi i formami organizacyjnymi gospodarki budżetowej *sensu largo* (między jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi oraz między jednostkami budżetowymi i ich gospodarstwami pomocniczymi, środkami specjalnymi i rachunkami dochodów własnych), nie są objęte zjawiskiem debudżetyzacji. Odbywają się one bowiem w ramach budżetu. **Debudżetyzacja** to zjawisko polegające na przesuwaniu zadań i środków na ich realizację na rzecz jednostek organizacyjnych i form organizacyjnych państwowej gospodarki pozabudżetowej, w rozumieniu wcześniej scharakteryzowanym. Obraz tego zjawiska ilustruje poniższa tablica.

Tablica 2. Graficzny obraz zjawiska debudżetyzacji



Źródło: opracowanie własne

Przekształcenia prawno-organizacyjne finansów publicznych, w konsekwencji których zadania i środki budżetowe przekazywane są państwowym lub samorządowym przedsiębiorstwom, bankom i spółkom prawa handlowego oraz ich działalność nie mieszczą się więc w ramach tak rozumianego zjawiska debudżetyzacji. Podobnie ma się sprawa z przekształceniami form prawno-organizacyjnych sektora finansów publicznych w podmioty prywatne (prywatyzacja).

Wychodząc od terminologii stosowanej w najnowszej literaturze przedmiotu, finanse w państwie dzieli się na finanse publiczne i finanse niepubliczne²². W uproszczeniu zwykle stwierdza się, że finanse publiczne składają się z finansów państwa i finansów samorządu terytorialnego. Pojęcie sektora finansów publicznych zostało pierwotnie użyte jako zwrot normatywny w u.f.p. z 1998 r., lecz nie zostało tam zdefiniowane. Ustawa, kierując się kryterium podmiotowym wskazywała, które spośród jednostek sektora publicznego zaliczamy do podmiotów sektora finansów publicznych, a które z tego sektora są wyłączone. Pod adresem tak określonego katalogu podmiotów zgłaszano szereg zastrzeżeń. Zasadniczym było to, że ustawodawca nie przedstawił kryterium wyróżnienia podmiotów tego sektora, przez co katalog wskazanych podmiotów nie pozwalał na ich przejrzyste identyfikowanie²³. W konsekwencji prowadziło to do wątpliwości interpretacyjnych. U.f.p. wprowadziła zmiany redakcyjne w stosunku do pierwotnej wersji art. 5 u.f.p. z 1998 r. jednak, opierając katalog jednostek sektora finansów publicznych na różnych kryteriach, nie usunęła wszystkich niejasności. U.f.p. potwierdziła sposób systematyzacji przyjęty w poprzedniej ustawie, wprowadzając ponadto podział sektora finansów publicznych na podsektory: rządowy, samorządowy i ubezpieczeń społecznych. W ten sposób wcześniejszy dychotomiczny, klarowny podział został zakłócony, ponieważ oparto go na podziale dokonanym w oparciu o kryteria podmiotowe i przedmiotowe. W art. 4 ust. 1 pkt 9 ustawodawca imiennie wskazuje zakłady administracyjne (ZUS i KRUS) jako jednostki sektora finansów publicznych, podkreślając ponadto, że taki charakter mają także zarządzane przez nie fundusze (tymczasem niektóre z funduszy mają formalnie status państwowych funduszy celowych, które wymienione zostały w art. 4 ust. 1 pkt 4 u.f.p.). Polska statystyka publiczna wyróżnia pojęcia „sektor instytucji rządowych” i „sektor instytucji samorządowych”. Nie posługuje się natomiast pojęciem „sektor finansów publicznych”²⁴. Pozostając przy dychotomicznym podziale finansów publicznych na finanse państwa i samorządu terytorialnego, w warunkach Polski finanse ubezpieczeń społecznych ponad wszelką wątpliwość zaliczyć należy do finansów państwa. W prezentowanej rozprawie przyjąłem założenie, że fundusze zabezpieczenia społecznego są bezdyskusyjnym elementem finansów państwa. Prezentując zakres i znaczenie finansów publicznych w państwach o gospodarce rynkowej zwykle podkreśla się, że rząd sprawuje w nich kontrolę nad ubezpieczeniami społecznymi²⁵.

Przyjęte zasady systematyzacji powodują również konieczność ustosunkowania się do zasad kwalifikacji finansów ochrony zdrowia. Nośnikiem organizacyjnym tych instytucji, wykazywanych jako odrębna kategoria w systemie finansów

22 Zob. Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 20.

23 Zob. C. Kosikowski, Sektor finansów publicznych w Polsce, Warszawa 2006, s. 18.

24 *Ibidem*, s. 24.

25 Zob. M. Kucharski, Finanse w gospodarce kapitalistycznej, Warszawa 1986, s. 207.

publicznych, były do 2003 r. „kasy chorych”, a od 2003 r. jest nim „Narodowy Fundusz Zdrowia”. Mimo mylącej nazwy, która może być kojarzona z instytucją funduszy celowych państwa w rozumieniu u.f.p., w literaturze przedmiotu bez cienia wątpliwości stwierdza się, że instytucja ta z funduszami celowymi nie powinna być utożsamiana. NFZ jest bowiem państwową jednostką organizacyjną wyposażoną w osobowość prawną i powołaną w celu zarządzania przydzielonymi mu publicznymi środkami finansowymi przeznaczonymi na ochronę zdrowia. Z tego względu jego genezę i charakterystykę zaprezentowano w rozdziale V, w którym omawiane są inne jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych państwa o statusie określonym ustawami.

Budżet państwa jako instrument realizacji polityki finansowej, odgrywa kluczowe znaczenie w systemie finansów publicznych, tworząc warunki dla rozwoju gospodarczego i społecznego państwa. Wynika to zarówno z wagi zadań realizowanych przez instytucje finansowane bezpośrednio z budżetu państwa, jak i z zakresu tych zadań. Zaprezentowane w Tabelicy 3 dane wskazują, że budżet państwa gromadzi prawie połowę dochodów sektora finansów publicznych, a dochody budżetu państwa wraz z dochodami państwowych funduszy celowych i jednostek ochrony zdrowia stanowiły w ostatnich kilkunastu latach zawsze ponad 80% dochodów sektora finansów publicznych. Budżet państwa bezpośrednio wydatkuje ponad ¼ ogółu wydatków tego sektora, a w połączeniu z wydatkami państwowych funduszy celowych i jednostek ochrony zdrowia, państwowy sektor publiczny realizuje ponad ¾ ogółu wydatków. Przedstawione relacje dochodów i wydatków budżetu państwa, uwzględniające eliminację transferów wewnątrzbudżetowych, ponad wszelką wątpliwość wskazują, że we współczesnych warunkach budżet państwa jest bardzo poważnym instrumentem redystrybucji dochodów publicznych. Jednocześnie jednak przedstawione dane pozwalają na stwierdzenie, że w warunkach tak znacznie scentralizowanego systemu finansów publicznych kondycja i sytuacja finansowa pozostałych podsektorów finansów publicznych zależna jest w znacznym stopniu od kondycji i sytuacji finansowej budżetu państwa.

Tablica 3. **Udział dochodów i wydatków budżetu państwa i sektora państwowego w dochodach i wydatkach sektora finansów publicznych w Polsce, w wybranych latach** (po wyeliminowaniu transferów wewnątrzbudżetowych).

Rodzaj operacji	1991		1995		2000		2005	
	w mld zł	w %	w mld zł	w %	w mld zł	w %	w mld zł	w %
Sektor finansów publicznych								
Dochody	34,9	100	136,8	100	272,1	100	384,5	100
Wydatki	36,6	100	142,1	100	293,0	100	409,8	100

Sektor państwowy								
Dochody	x	89,3	x	88,7	x	84,5	x	83,5
Wydatki	x	87,6	x	84,6	x	72,7	x	75,3
Budżet państwa								
Dochody	20,9	59,9	83,6	61,1	135,4	49,8	177,7	46,2
Wydatki	16,4	44,8	62,0	43,6	77,2	26,3	106,0	25,8

Źródło: Dane za lata 1991, 1995 i 2000: W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, wyd. 2, Poznań 2002, s. 26–27, za rok 2005 – E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa – Rzeszów 2006, s. 83–84 oraz obliczenia autora

Przedstawiona wyżej konstatacja o roli budżetu państwa jako instrumentu redystrybucji publicznych środków finansowych czyni niejako naturalnym pytanie o relacje między debudżetyzacją finansów państwa i decentralizacją finansów publicznych. Wszak bowiem decentralizacja finansów publicznych w demokratycznych państwach z gospodarką rynkową sprowadza się do przekazywania z finansów państwa (w tym, przede wszystkim z budżetu państwa będącego ich najpoważniejszym źródłem) na rzecz samorządu terytorialnego określonych zadań i środków (a w konsekwencji określonych dochodów i wydatków publicznych), wcześniej stanowiących dochody i wydatki głównie budżetu państwa. W ten sposób następuje więc uszczuplenie dochodów i wydatków budżetu państwa (co jest jedną z ważnych przesłanek debudżetyzacji finansów państwa), nie następuje jednak ich przemieszczenie z budżetu publicznego. Dochody i wydatki te trafiają bowiem z reguły do systemu budżetowego samorządu terytorialnego, objęte są więc w dalszym ciągu gospodarką budżetową *sensu stricto* (budżetowanie brutto) lub *sensu largo* (budżetowanie netto).

Tylko w przypadku, gdyby dochody i wydatki objęte budżetem państwa trafiły do gospodarki pozabudżetowej samorządu terytorialnego (czego nie można wykluczyć, lecz które to zjawisko może zdarzyć się w praktyce raczej wyjątkowo, więc jego rozmiar nie byłby znaczny), można byłoby mówić o debudżetyzacji finansów państwa. Przedstawione rozważania prowadzą do istotnej dla niniejszej rozprawy konstatacji: **o ile debudżetyzacja finansów państwa zawsze oznaczać będzie zmniejszenie dochodów i/lub wydatków państwa, o tyle samo zmniejszenie się tychże dochodów i/lub wydatków wcale nie musi oznaczać debudżetyzacji finansów państwa.** W konsekwencji zaprezentowanej konstatacji pojawia się także konkluzja, że **debudżetyzacja nie następuje mimo spadku dochodów i/lub wydatków budżetu państwa, będącego skutkiem decentralizacji finansów publicznych.**

Najczęściej stosowanym miernikiem zakresu decentralizacji finansów publicznych jest wskaźnik wyrażający stosunek wielkości wydatków samorządu terytorialnego do PKB²⁶. Długoterminowe analizy danych statystycznych, ilustrujących omawiane zjawisko w państwach UE, wskazują na utrzymującą się tendencję wzrostu tego wskaźnika w niemal wszystkich państwach.

Tablica 4. Wskaźnik relacji wydatków samorządu terytorialnego w stosunku do PKB wybranych państw europejskich w latach 1995 i 2004

Kraj	% wydatków w stosunku do PKB	
	1995 r.	2004 r.
Dania	33,0	33,5
Szwecja	24,8	25,4
Hiszpania	12,5	20,4
Finlandia	19,2	19,7
Holandia	23,8	16,4
Włochy	12,8	15,8
Irlandia	12,0	14,3
Polska	9,6	13,6
Węgry	12,9	12,9
Wlk. Brytania	10,8	12,7
Czechy	10,9	12,6
Francja	10,0	10,8
Litwa	9,0	9,0
.....		
Niemcy	8,3	7,2
Portugalia	2,7	5,9
Grecja	1,7	3,0

* bez szczebla krajów tworzących federację

Źródło: E. Ruśkowski, *Podstawowe uwarunkowania decentralizacji finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr specjalny 2, s. 22

Z zaprezentowanych danych wynika, że decentralizacja zadań i środków, będąca konsekwencją zmian ustroju terytorialnego państwa w końcu lat 90. wpłynęła znacząco na poprawę obrazu polskich finansów publicznych na tle innych państw Unii Europejskiej, sytuując nasz kraj pod tym względem na ósmym miejscu wśród członków tej organizacji. Jednocześnie zauważyć należy, że **decentralizacja ta**, związana z przekazaniem zadań i środków do kompetencji jednostek samorządu terytorialne-

26 Zob. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 35.

go **nie stanowiła debudżetyzacji** w rozumieniu przyjętym w niniejszej rozprawie. Zdecentralizowane zadania przejęte zostały bowiem do realizacji głównie przez budżety jednostek samorządu terytorialnego, gdyż wydatki funduszy celowych jst nie zanotowały w tym czasie aż tak znaczącego wzrostu (w 2005 r. relacjonowane do wydatków ogółem jst stanowiły niespełna 1,5%). W wyniku kilkunastoletniej transformacji struktura finansów publicznych w Polsce podobna jest obecnie do struktury finansów publicznych w innych państwach o gospodarce rynkowej.

2. Główne przyczyny i skutki debudżetyzacji finansów państwa

W literaturze przedmiotu przyjmuje się powszechnie, że budżet jest zjawiskiem złożonym, w którym można wyróżnić aspekty polityczne, ekonomiczne i prawne²⁷. Ujmowanie więc dochodów i wydatków państwa w budżecie państwa (czyli budżetyzacja) oraz proces przeciwny, czyli debudżetyzacja finansów państwa, także posiadają wyżej wymienione aspekty.

Historycznie, budżet państwa bywa zwykle postrzegany jako konsekwencja wygranej walki władzy ustawodawczej (przedstawicielskiej) o kontrolę nad władzą wykonawczą (władzą monarchy), której emanacją było panowanie nad finansami państwa. Ewolucyjny rozwój kontroli nakładania ciężarów publicznych (I faza), rozgraniczenie skarbów panującego i państwa, a w konsekwencji kontrola wydatkowania zgromadzonych środków, mająca na celu stwierdzenie, czy zgromadzone środki rzeczywiście i w całości przeznaczone są wyłącznie na realizację zadań państwa (II faza) wydają się w pełni potwierdzać tezę, że układ sił politycznych w państwie i struktury polityczne z jednej strony, a wydarzenia polityczne (w szczególności kryzysy ekonomiczne) z drugiej strony, znacząco oddziałują na finanse publiczne i przyczyniają się do uruchomienia określonych mechanizmów finansowych²⁸.

Analizując ewolucję relacji między władzą uchwalającą i wykonawczą w kontekście poglądów nauki na temat aktywności państwa w rozwiązywaniu jego problemów gospodarczych i społecznych, można wskazać jako datę graniczną okresu dominacji władzy uchwalającej nad władzą wykonawczą, okres Wielkiego Kryzysu Gospodarczego lat trzydziestych minionego wieku. Klasyczne zasady budżetowe odnoszące się w szczególności do ustrojowych funkcji budżetu, prezentowane przez naukę francuską i niemiecką XIX w. i I poł. XX w. poddane zostały wówczas znaczącej erozji pod wpływem wspomnianych zdarzeń gospodarczych.

27 Zob. M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 155 i n.; tegoż: *Budżet państwowy, w: System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. II, cz. 1, Wrocław 1982, s. 10 i n.

28 Zob. P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 128.

Dokonana się tym samym zasadnicza weryfikacja poglądów na temat większości zasad, którą można określić wspólnie jako uelastycznienie niektórych podstawowych kanonów gospodarki budżetowej. Analizując dokonujące się zmiany z różnych punktów widzenia, doszlibyśmy zapewne do zróżnicowanych opinii w kwestii znaczenia odstępstw od poszczególnych zasad klasycznych, dla sformułowania generalnej opinii o zakończeniu okresu dominacji władzy uchwalodawczej. Z dystansu kilku dziesięcioleci trafna wydaje się ocena, że „największego uszczerbku” doznała wówczas zasada matematycznej równości dochodów i wydatków, określana przez całe dziesięciolecie mianem „złotej zasady” gospodarki budżetowej. To wówczas teorii ścisłej równowagi przeciwstawiono teorię systematycznego deficytu, prowadząc na zasadzie kompromisów do stosowanej później powszechnie nowej doktryny równowagi finansowej. O niektórych z pozostałych stanowisk rzutujących na zmianę sposobu interpretacji konkretnych zasad można powiedzieć, że są pochodnymi przedstawionej zmiany poglądów teorii i zmiany stanowiska praktyki finansowej.

Aktywna rola państwa w zapobieganiu zjawiskom niepożądanym z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia stanowiła podstawę dla wzmocnienia roli władzy wykonawczej – w sferze budżetowej – poprzez wzrost znaczenia technik budżetowych wykorzystujących w zarządzaniu finansami państwa różne skomplikowane instrumenty i wskaźniki ekonomiczne. Ich wprowadzaniu w intencji racjonalizacji gospodarki budżetowej towarzyszyły jednak obawy, że rozbudowane rozwiązania technokratyczne postawią pod znakiem zapytania sens uprawnień budżetowych parlamentu, z prawem do uchwalania budżetu łącznie²⁹. Realizacja funkcji ekonomicznych niewątpliwie zdominowała realizację klasycznych (tradycyjnych) politycznych funkcji budżetu.

Generalnie ocenia się, że w ostatnich dziesięcioleciach w relacjach między legislatywą i egzekutywą udawało się osiągnąć stan względnej równowagi. Jako dowód nieantagonistycznych stosunków między władzą uchwalodawczą i wykonawczą przytaczano przykład współpracy parlamentu i egzekutywy w przygotowaniu projektów budżetów państwa (w procedurach budżetowych III i IV Republiki Francuskiej). Wskazywano przy tym jednak, że takie rozwiązania proceduralne różniły się zasadniczo od procedury brytyjskiej (i innych państw), w których nie przewidywano udziału ciała parlamentarnych na tym etapie projektowania (a nawet podnoszono, że opracowywanie projektów ustaw budżetowych jest suwerennym prawem egzekutywy)³⁰.

W literaturze prezentowano jednak także pogląd, że równowaga ta ma charakter pozorny i umowny³¹. Dowodem na to były przykłady walki o władztwo finan-

29 J. Harasimowicz, Zagadnienia uchwalania budżetu socjalistycznego, Warszawa 1965.

30 Zob. P. M. Gaudemet, Finanse publiczne, Warszawa 1990, s. 185 i n.

31 Zob. C. Kosikowski, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 34.

sowe między władzą wykonawczą i uchwalodawczą, której celem nie była bynajmniej racjonalizacja gospodarki budżetowej, lecz zmiana istniejącego *status quo* między tymi władzami. Podkreślano przy tym jednocześnie, że tradycyjna (Monteskiuszowska) zasada podziału władzy państwowej we współczesnych warunkach ustrojowych i gospodarczych nie zawsze musi przekładać się w pełni na podział zadań i kompetencji budżetowych pomiędzy trzy władze, a podział kompetencji budżetowych oparty na tradycyjnym podziale władzy państwowej czyni podział kompetencji w sferze budżetowej nieadekwatnym w stosunku do obecnej rzeczywistości politycznej i gospodarczej³².

Podział zadań i kompetencji organów władzy publicznej w sferze finansów publicznych jest w konstytucjach zaznaczany w sposób szczególny. Ma to istotne znaczenie z uwagi na brak w prawie finansowym normatywnie ujętej części ogólnej. Publiczne prawo finansowe jeszcze nigdy i nigdzie nie zostało skodyfikowane w całości, chociaż podejmowano próby kodyfikacji jego działów, np. prawa budżetowego czy prawa podatkowego, a w doktrynie przedstawiono poważne studium stawiające pod rozwagę potrzebę, możliwość, celowość i zasadność takiej formy uporządkowania i udoskonalenia ustawodawstwa³³. Na tej podstawie można zaprezentować twierdzenie, że ta dziedzina prawa z ogromnym trudem poddaje się kodyfikacji. W tej sytuacji konstytucje stają się najlepszym źródłem odzwierciedlającym standardy, zasady i instytucje publicznego prawa finansowego oraz relacje organów państwa posiadających kompetencje finansowe ustalone ustawodawstwem zwyczajnym³⁴. Standardem w większości demokratycznych krajów z gospodarką rynkową jest przy tym wyłączne prawo parlamentu do uchwalania budżetu państwa i kontroli jego wykonania (z instytucją udzielania bądź odmowy udzielania absolutorium łącznie) oraz wyłączne uprawnienie rządu do projektowania budżetu i jego wykonywania. Przy tym budżet państwa pozostał najbardziej efektywnym, a często jedynym realnym instrumentem zarządzania finansami państwa, a nawet finansami publicznymi. Te historyczne rozważania pokazują, że także współcześnie im więcej dochodów i wydatków państwa ujętych jest w budżecie (czyli, im większa jest budżetyzacja finansów państwa), tym większy jest wpływ parlamentu (a pośrednio – społeczeństwa) na finanse państwa i odwrotnie, im większa jest debudżetyzacja, tym bardziej wpływ parlamentu i społeczeństwa na finanse państwa maleją. Przed-

32 *Ibidem*, s. 33.

33 Zob. C. Kosikowski, Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji, Wrocław 1983; tegoż autora: Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego, *Folia Iuridica Ut* 1989, nr 40.

34 O problemie ujęcia zagadnienia finansów publicznych w konstytucji na tle porównawczym pisali m.in. T. Dębowska–Romanowska, Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej, Warszawa 1982, s. 30 i n.; N. Gajl, Budżet a Skarb Państwa, Warszawa 1974, s. 90; C. Kosikowski, Zagadnienia finansów w konstytucjach państw kapitalistycznych, „Studia Prawno–Ekonomiczne” 1975, t. XIV; a ostatnio: C. Kosikowski, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004.

stawione wcześniej stany mają oczywisty wpływ na polityczne znaczenie gospodarki budżetowej.

Uprawnienia budżetowe parlamentu z reguły ustalane są w konstytucjach i należą do katalogu prawnych zasad ustroju. Normy prawa dotyczące publicznej gospodarki finansowej pozostają w ścisłym związku z innymi gałęziami prawa, w szczególności z prawem konstytucyjnym, określającym polityczno–ustrojowe przesłanki gospodarki budżetowej oraz z prawem administracyjnym, określającym uprawnienia i obowiązki organów władzy i administracji państwowej w zakresie tejże gospodarki³⁵. Dlatego jako pierwszą ważną przyczynę debudżetyzacji finansów państwa wypada wskazać **chęć wyrwania spod władzy budżetowej parlamentu przez władzę wykonawczą określonych dochodów i wydatków publicznych i umieszczenie ich poza budżetem** (gdzie władza parlamentu nie sięga w ogóle lub gdzie jest znacznie ograniczona). Działania takie mogą być bardziej lub mniej zorganizowane, a nawet uświadomione, zawsze jednak wywołują niepożądany skutek – ograniczają uprawnienia budżetowe parlamentu³⁶. Można więc je rozpatrywać zarówno jako **przyczynę**, jak i jako **skutek** debudżetyzacji finansów państwa.

Dwie kolejne, ważne przyczyny debudżetyzacji finansów państwa mają charakter ekonomiczno–zarządzeniowy. Wynikają one z dyrektywnego charakteru budżetu jako planu finansowego³⁷. W literaturze przedmiotu podkreśla się zwykle, że dyrektywny charakter strony wydatkowej, istotny dla określenia prawnego charakteru budżetu, ma także szczególne znaczenie z ekonomicznego punktu widzenia³⁸. Zakaz przekraczania kwot określonych po stronie wydatków, liczne ograniczenia możliwości dokonywania zmian ustalonych kwot podlegają zwykle szczegółowej reglamentacji. Zasady gospodarki budżetowej szczegółowo precyzujące różnego rodzaju obowiązki zazwyczaj uznawane są za bardzo rygorystyczne. Do tych ostatnich zalicza się zwłaszcza roczność budżetu, z konsekwencją wygasania z końcem roku (większości, co do zasady) upoważnień do dokonywania wydatków, zakaz wiązania konkretnych dochodów z konkretnymi wydatkami w ramach gospodarki budżetowej *sensu stricto* lub wyraźnych zasad ograniczających ich wiązanie w ramach gospodarki budżetowej *sensu largo*, szczegółowe i względnie jednolite zasady sporządzania planów finansowych (wg reguł klasyfikacji budżetowej), rygorystyczne zasady ich wykonywania oraz sprawozdawczości i kontroli. Zwieńczeniem tych rygorów jest odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wcześniej (od momentu jej wprowadzenia w życie Prawem budżetowym z 1958 r.) nazywana w Polsce odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny budżetowej. W tych warun-

35 Zob. M. Weralski, Polskie prawo budżetowe, w: System instytucji prawno–finansowych PRL. T. II. Instytucje budżetowe, Wrocław 1982, s. 102.

36 Zob. M. Weralski, Budżet państwowy, w: System instytucji prawno–finansowych PRL. T. II. Instytucje budżetowe, Wrocław 1982, s. 27.

37 M. Weralski, Rola budżetu w planowaniu gospodarczym, Warszawa 1963.

38 Zob. J. Harasimowicz, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1977, s. 80.

kach względnie prostym sposobem prowadzącym do uniknięcia przedstawionych rygorów, a przynajmniej niektórych z nich, wydaje się być wyodrębnienie z budżetu określonych dochodów i wydatków, czyli debudżetyzacja. Analiza konsekwencji wynikających z doświadczeń historycznych tworzenia funduszy celowych oraz agencji rządowych (szczególnie w latach dziewięćdziesiątych) potwierdza wiele spośród wspomnianych wyżej sytuacji. Stąd **ucieczka przed rygoryzmem charakterystycznym dla gospodarki budżetowej jest drugą, ważną przyczyną debudżetyzacji finansów państwa**.

Mimo podejmowanych prób racjonalizacji mechanizmów gospodarki budżetowej, które mają za cel poprawę jej efektywności, a także mimo przykładów wskazujących na to, że kosztowne eksperymenty nie zawsze przynosiły oczekiwane skutki pozytywne, w publicystyce i literaturze naukowej utrwalil się pogląd, że w praktyce budżetowej klasyczne reguły gospodarki budżetowej oparte na budżetowaniu brutto w niedostatecznym stopniu liczą się z rachunkiem ekonomicznym i prawami ekonomicznymi, a zwłaszcza z zasadami gospodarki rynkowej. Pogląd ten sprzyjał powtarzaniu tezy o niekonkurencyjności tej formy budżetowania w warunkach gospodarki rynkowej. Dlatego z biegiem czasu zaczęto dopuszczać w ramach budżetu takie formy budżetowania netto, które z jednej strony uelastyczyły rygoryzm gospodarki budżetowej brutto, a z drugiej strony uwzględniały przynajmniej niektóre zasady ekonomii. Aby umożliwić określonym jednostkom, funkcjonującym w ramach państwowego sektora finansów publicznych względnie swobodną działalność na wolnym rynku oraz wypracowanie dodatkowych środków, może być w pełni uzasadnione ich wyodrębnienie poza ramy gospodarki budżetowej, przy pozostawieniu im statusu podmiotów sektora finansów publicznych. Doświadczenia historyczne zarówno w Polsce, jak i w innych państwach dostarczały licznych przykładów sytuacji, w których jednostki organizacyjne, początkowo bardzo silnie związane z sektorem publicznym, stopniowo rozluźniały swój związek z tym sektorem adaptując mechanizmy ekonomiczne gospodarki rynkowej. Tak więc **konieczność usamodzielnienia określonych podmiotów publicznych i stworzenia im możliwości funkcjonowania na wolnym rynku oraz pobudzenia ich do większej efektywności w działaniu jest kolejną przyczyną debudżetyzacji finansów państwa**.

Wypada odnotować także, że **ważne przyczyny debudżetyzacji finansów państwa mogą również tkwić w sferze psychologiczno–społecznej**. Niekiedy bowiem istotne zadania w odczuciu społecznym realizuje się w formie łączenia środków państwowych oraz pochodzących z nadzwyczajnej, społecznej ofiarności. Wówczas, takim przedsięwzięciom – w celu pobudzenia tejże ofiarności oraz uwiarygodnienia ich w odbiorze społecznym – może być zasadne nadanie szczególnych form i umieszczenie ich poza budżetem państwa, przy pozostawieniu ich w ramach finansów publicznych.

Ważną przyczyną debudżetyzacji finansów państwa mogą być także **względy organizacyjne**, sprowadzające się z jednej strony do **zasadności uzależnienia wysokości określonych wydatków od rozmiaru zgromadzonych środków**, a z drugiej – do **pobudzenia motywacji poprawy sprawności zarządzania tymi środkami** ze względu na jej specjalizację i specyfikę. Nie chodzi przy tym (w każdym razie nie to jest zasadniczym celem takiego działania), by stymulować efektywność lub też ekonomizować zasady działania debudżetowanych jednostek, jak miało to miejsce w jednej z wcześniej wymienianych przesłanek. Przedmiotowa przyczyna debudżetyzacji ma przede wszystkim zastosowanie przy wyodrębnianiu środków pochodzących z obowiązkowych składek i przeznaczonych na świadczenie usług w ramach różnych form zabezpieczenia społecznego.

Niedocenianą, a przez to niezbyt często artykułowaną przyczyną debudżetyzacji wydaje się być także gwarantowana dzięki niej stabilizacja i pewność, której brak jest w opartej na hierarchii i konkurencji (ale także na rutynie i powtarzalności decyzji finansowych) gospodarce budżetowej. Sygnalizowana **stabilizacja bez wątpienia może być istotnym czynnikiem usprawniającym racjonalne zarządzanie**.

Rezultaty debudżetyzacji finansów państwa – ze względu na ich wielość i często umowny charakter – można różnie klasyfikować. Zasadniczym kryterium klasyfikacji skutków debudżetyzacji (podobnie, jak każdego działania) jest ich podział na **skutki zamierzone i niezamierzone**. Każde działanie racjonalne winno być oparte na kalkulacji prawdopodobieństwa osiągnięcia skutków zamierzonych, powinno jednak uwzględniać także możliwość pojawienia się skutków niezamierzonych. Ryzyko ich pojawienia się jest niejako nieodłączną częścią całego przedsięwzięcia, gdyż debudżetyzacja jest zjawiskiem złożonym i nie wszystkie jej rezultaty dadzą się przewidzieć w momencie jej dokonywania oraz nie wszystkie jej skutki dają się zmierzyć jedną porównywalną miarą. Ważne jest jednak, aby skutki niezamierzone były skutkami ubocznymi, gdyż wówczas łatwiej je łagodzić. Często zdarza się jednak, że skutki niezamierzone znacznie przewyższają skutki oczekiwane, co może postawić pod znakiem zapytania zasadność określonych posunięć debudżetyzacyjnych.

Debudżetyzacja finansów państwa może przynosić skutki niezamierzone zwłaszcza w sytuacjach, gdy jej projektodawcy nie deklarują oficjalnie wszystkich rzeczywistych przyczyn jej wprowadzenia. Wówczas będą to skutki zamierzone przez projektodawców, chociaż przez nich niedeklarowane. Mogą one jednak okazać się skutkami niezamierzonymi dla niektórych innych organów państwa (np. dla parlamentu), dla społeczeństwa itp. Poza tym, skutki zamierzone (w domyśle pozytywne) z punktu widzenia interesów i racji określonej jednostki podlegającej debudżetyzacji, mogą okazać się skutkami niezamierzonymi i negatywnymi z punktu widzenia interesów i racji całych finansów państwa. Dlatego duże znaczenie dla

prawidłowego rozwiązania tego problemu ma każdorazowa ocena wszelkich projektów debudżetyzacji finansów państwa z punktu widzenia ich potencjalnych skutków przez interdyscyplinarne grona ekspertów, z dominującym udziałem specjalistów finansów publicznych i prawa finansowego.

W polskiej literaturze przedmiotu nie sformułowano dotychczas katalogu pozytywnych i negatywnych skutków debudżetyzacji finansów państwa, co należy uznać za całkiem naturalne w kontekście nieużywania w niej samego pojęcia debudżetyzacji. Istnieje jednak dość bogate piśmiennictwo, zwłaszcza sprzed 1990 r., poświęcone pozytywnym i negatywnym skutkom (przedstawianym także jako zalety i wady) niektórych form debudżetyzacji, głównie funduszm celowym³⁹. Zostało ono wykorzystane w przedstawionych dalej rozważaniach.

Podstawowe, negatywne skutki debudżetyzacji finansów państwa są następujące:

1. Parlament (a tym samym społeczeństwo) traci część władzy politycznej nad fragmentem finansów państwa objętym debudżetyzacją. Jest to istotna konsekwencja ustrojowo-polityczna. Wiąże się ze szczególnymi, gwarantowanymi konstytucyjnie uprawnieniami parlamentu w zakresie uchwalania i kontroli wykonania budżetu państwa, które – co jest oczywiste i zrozumiałe – przynajmniej częściowo nie rozciągają się na gospodarkę pozabudżetową. I odwrotnie, im większa jest rzeczona debudżetyzacja, tym większa realna władza organów wykonawczych w zakresie finansów państwa.

2. Ograniczeniu ulega realizacja zasady jawności finansów publicznych, uznawanej za jedną z podstaw organizacji współczesnego społeczeństwa demokratycznego. Przestrzeganie tej zasady pozwala na kontrolowanie przez społeczeństwo władzy publicznej (włącznie z władzą przedstawicielską) i uczestniczenie społeczeństwa w życiu publicznym. Wprowadzanie zasady jawności w gospodarce budżetowej zależy wyłącznie od woli politycznej. Polska praktyka stanowienia prawa jest doskonałym dowodem docenienia roli tych zasad, gdyż zarówno u.f.p. z 1998 r., jak i obowiązująca u.f.p. bardzo wyraźnie i jednoznacznie akcentują znaczenie tej zasady w warunkach państwa demokratycznego, nadając jej tytuł rozdziału w ustawie (inne zasady gospodarki budżetowej nie są tak bezpośrednio akcentowane). Od-

³⁹ Zob. m. in. J. Brożek, System funduszy w gospodarce budżetowej PRL, Warszawa 1972; tejsze: Niektóre zagadnienia gospodarki funduszowej w teorii i w praktyce, „Finanse” 1974, nr 11, s. 40 i n.; T. Dębowska-Romanowska, Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej, Warszawa 1982, s. 30 i n.; J. Harasimowicz, System funduszy w Polsce, w: Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego, Toruń 1949, s. 180 i n.; J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, Polski system finansów publicznych, Warszawa 1966, s. 21 i n.; A. Komar, Kierunki usprawnienia funkcjonowania budżetu, w: Przebudowa systemu budżetowego, Warszawa 1974, s. 67 i n.; S. Owsiak, Parabudżety w systemie planowania finansowego, „Finanse” 1974, nr 5, s. 17 i n.; Z. Pirożyński, Budżet a fundusze celowe, „Finanse” 1970, nr 10, s. 138 i n.; M. Weralski, Rola budżetu w planowaniu gospodarczym, Warszawa 1963, s. 199 i n.; J. Wierzbicki, W sprawie przebudowy zasad gospodarki pozabudżetowej państwa, RPEIS 1967, z. 1, s. 133 i n.

noszenie tej zasady do gospodarki pozabudżetowej (objętej debudżetyzacją) siłą rzeczy podlega oczywistym, dodatkowym ograniczeniom. Dlatego uprawniona w tym miejscu jest teza, że **tym lepsze są warunki do realizacji zasady jawności finansów publicznych, im mniejszy jest stopień ich debudżetyzacji**, a tym samym **jawność finansów publicznych może być potencjalnie tym większa, im mniejsza jest debudżetyzacja**.

3. **Debudżetyzacja stanowi istotną przeszkodę w sprawnym i optymalnym zarządzaniu finansami państwa.** Powodów takiego stanu jest kilka. Po pierwsze, **debudżetyzacja usztywnia finanse państwa jako całość**, gdyż część środków jest z góry powiązana z określonymi wydatkami i znajduje się poza budżetem. Uniemożliwia to podejmowanie corocznych, optymalnych decyzji finansowych w skali finansów państwa. Po drugie, **debudżetyzacja wpływa pośrednio na zmniejszenie elastyczności i swobody podejmowania decyzji** w ramach budżetu państwa, gdyż zmienia proporcje i hierarchię finansowania zadań z budżetu (w stosunku do sytuacji, gdyby zadania państwa finansowane były wyłącznie z tego źródła), a ponadto determinuje pewne wydatki budżetowe, ustalając w ramach budżetu środki na dopłaty dla gospodarki pozabudżetowej. Po trzecie wreszcie, **debudżetyzacja uniemożliwia optymalne wykorzystanie środków w skali finansów całego państwa, dopuszczając do zamrażania środków** (ich nadmiaru), przeznaczanych na jedne cele, powodując brak możliwości wykorzystania tych środków na inne cele, przez co zmusza do finansowania części zadań państwa kredytem lub uniemożliwia realizację tych zadań w ogóle. Może więc prowadzić do marnotrawstwa środków publicznych lub do niedofinansowania określonych zadań⁴⁰.

4. **Sfera debudżetyzacji finansów państwa, ze względu na bardziej liberalne zasady planowania, wykonywania planów, sprawozdawczości oraz kontroli jest bardziej podatna na wszelkie patologie gospodarki środkami publicznymi** (woluntaryzm, marnotrawstwo, korupcja), niż bardziej rygorystyczna gospodarka objęta budżetem państwa. W Polsce od dziesięcioleci ustalenia kontrolne NIK potwierdzają tę tezę.

5. **Debudżetyzacja finansów państwa nadmiernie upolitycznia finanse publiczne**, czyniąc je – w części nie objętej budżetem – przedmiotem rozgrywek międzypartyjnych i podziału łupów politycznych. Należy mieć bowiem świadomość, że w różnych formach organizacyjnych państwowej gospodarki pozabudżetowej znajdują się do obsadzenia setki stanowisk kierowniczych, funkcji w zarządach i radach nadzorczych itp. Zarówno obejmowanie tych funkcji, jak i odchodzenie z nich wiąże się z różnorodnymi apanażami i gratyfikacjami (wyplacanymi ze środków publicznych). Przeciętne wynagrodzenia w tych jednostkach zwykle są wyższe niż w admi-

nistracji publicznej, co tłumaczy się większym ryzykiem podejmowania decyzji, potrzebą posiadania wyższych kwalifikacji, czy po prostu porównuje do standardów w podobnych jednostkach sektora prywatnego. Ze sprawozdań z kontroli prowadzonych przez NIK wielokrotnie wynikały oceny o braku uzasadnienia dla znacznej dywersyfikacji wynagrodzeń z dwóch zbliżonych do siebie, porównywanych instytucjach. Można tu postawić tezę (trudną do empirycznego zweryfikowania, jednak o znacznym stopniu prawdopodobieństwa), że wspomniana wyżej okoliczność ma poważny wpływ na brak sukcesów w walce z nadmierną debudżetyzacją i jej patologiami w naszym kraju.

Debudżetyzacja wywołuje także z pewnością (lub ze znacznym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że niewątpliwie może wywoływać) **skutki pozytywne** (korzyści), które widoczne są zwłaszcza w skali mikro (w poszczególnych jednostkach organizacyjnych), mogą jednak mieć przełożenie na skalę makro całych finansów państwa, a nawet finansów publicznych.

1. **Debudżetyzacja powoduje zwiększenie stabilizacji finansowej** (pewności zasilania finansowego) **jednostek nią objętych**. Nie muszą one bowiem rokrocznie udowadniać rozmiaru swojego zapotrzebowania finansowego. Zasady gospodarki finansowej stabilizują ich status, pozwalają na gromadzenie środków finansowych na rachunkach niewygasających z końcem roku, tworzą więc przez to warunki dla ich racjonalnego wydatkowania. Te indywidualne korzyści i udogodnienia mogą z kolei sprzyjać prowadzeniu bardziej odpowiedzialnej długofalowej gospodarki finansowej. Te gwarancje niezbędne są zwłaszcza dla finansowania zadań traktowanych z różnych względów priorytetowo z punktu widzenia państwa, np. związanych z uznanymi za podstawowe (minimalne standardy) na obecnym etapie rozwoju cywilizacyjnego świadczeń służb państwowych w zakresie ochrony zdrowia i życia, zabezpieczenia społecznego, edukacji, pomocy społecznej, sanitarnych i przeciwepidemiologicznych itp.

2. Usztywniając gospodarkę w skali całych finansów publicznych, **debudżetyzacja umożliwia uelastycznienie gospodarki finansowej w skali poszczególnych jednostek działających w ramach gospodarki pozabudżetowej** (w skali mikro). Stymuluje to stosowanie w tych jednostkach zasad rachunku ekonomicznego, maksymalizacji osiąganego wyniku finansowego, racjonalizacji wydatków itd. Te pozytywne wyniki finansowe poszczególnych jednostek mogą przekładać się korzystnie na całą kondycję finansów publicznych (w skali makro).

3. **Debudżetyzacja może być skutecznym instrumentem wspomaganie mechanizmu konkurencji**. Ważne dla państwa dziedziny działalności, takie jak edukacja, nauka, kultura, sport, ochrona zdrowia itp. wymagają funkcjonowania jednostek sektora państwowego. Dzięki wyodrębnieniu tych jednostek z budżetu (debudżetyzacji) mogą skutecznie konkurować z podobnymi podmiotami prywatny-

40 J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. 3, Warszawa 1988, s. 62 i n.

mi, których istnienie wpływa mobilizująco na podwyższenie standardów działania jednostek sektora państwowego. Jednoznacznie pozytywne doświadczenia polskich państwowych szkół wyższych z ostatnich kilkunastu lat dostarczają w tym zakresie licznych argumentów potwierdzających korzystny wpływ i zasadność debudżetyzacji finansów państwa wobec tego typu jednostek. Podobnie skuteczne instrumenty i pozytywne efekty, będące wynikiem zaostrzenia przez rząd zasad rozszerzania reguł ofertowości w celu poprawy jakości świadczonych usług publicznych za pośrednictwem rozszerzania płaszczyzny konkurencyjności, stwierdzono także w innych państwach⁴¹.

4. Możliwość wyłączenia z budżetu określonych zadań ważnych dla określonej społeczności, szczególnie nośnych i priorytetowych w opinii społecznej, przy jednoczesnym pozostawieniu ich w sferze finansów publicznych, **jest skutecznym i sprawdzonym sposobem gromadzenia** na ich realizację **środków pochodzących z ofiarności społecznej**, wspomaganych ze środków budżetu państwa.

Z przedstawionych argumentów wynika, że debudżetyzacja finansów państwa może powodować liczne skutki negatywne, jednak w określonych sytuacjach ma także niepodważalne zalety (może przynosić dodatkowe korzyści), a nawet jest wręcz niezbędna. Dlatego należy odrzucić *à limine*, skrajne do niej podejście – zarówno to, negujące w pełni potrzebę i zasadność debudżetyzacji, jak dopuszczające debudżetyzację bez żadnych ograniczeń. To prawodawca, analizując uprzednio całokształt potencjalnych skutków debudżetyzacji, ma możliwość wyboru racjonalnych i optymalnych rozwiązań w tym zakresie.

3. Zakres i formy prawno–organizacyjne debudżetyzacji oraz problem ich powiązań z budżetem państwa

Znaczny rozmiar zagrożeń dla finansów państwa, wynikających z potencjalnie negatywnych skutków debudżetyzacji (o czym wcześniej była mowa), uzasadnia postawienie pytania o **granice racjonalnych** (pożądanych) **rozmiarów debudżetyzacji**. Podobnie jak w przypadku pytania o granice decentralizacji, także odpowiedź na to pytanie jest niezwykle trudna, a może nawet niemożliwa. Podobnie bowiem niektóre zadania państwa, o których mówiono, że powinny pozostać jego domeną, po upływie czasu i zmianie warunków politycznych, ekonomicznych, organizacyjnych lub społecznych, przekazywane były samorządowi terytorialnemu, z pożytkiem dla

41 Zob. J. Stankiewicz, Wybrane zagadnienia władzy lokalnej i finansów lokalnych Wlk. Brytanii, w: *Finanse komunalne w wybranych krajach europejskich*, praca zbiorowa pod red. E. Ruśkowskiego, Białystok 1997, s. 67. Przedstawiam tam przykład działania państwa, zmierzający do zwalczania praktyk antykonkurencyjnych prowadzonych przez władze lokalne. Konsekwencją podjętych przez rząd działań zmierzających do stworzenia warunków dla rozszerzenia płaszczyzny konkurencji dla jednostek komunalnych była zarówno poprawa jakości świadczonych przez nie usług publicznych, jak i obniżenie kosztów ich realizacji.

ich realizacji. Upływ czasu i zmiana warunków mogą więc spowodować (tak jak to już działo się zarówno w historii Polski, jak i innych państw), że dla konkretnych jednostek organizacyjnych realizujących konkretne zadania, optymalne okażą się inne niż obecnie formy gospodarki finansowej. Dlatego z całą pewnością nie da się określić teoretycznie uniwersalnych (pożądanych) rozmiarów debudżetyzacji finansów państwa. Można jedynie wskazać na pewne zależności, np. taką, że im większe są rozmiary debudżetyzacji, tym większe jest prawdopodobieństwo i waga wystąpienia negatywnych skutków i zagrożeń. Można (na tle formułowanych wcześniej w nauce zasad budżetowych) zaprezentować także tezę, że debudżetyzacja jest tylko wówczas zjawiskiem normalnym i dopuszczalnym, gdy jest wyjątkiem od zasady obejmowania budżetem większości finansów państwa. Jeśli natomiast debudżetyzacja obejmie większość finansów państwa (finansów publicznych), wówczas to ona staje się regułą, ze wszystkimi tego skutkami (w tym także, ze skutkiem w postaci całkowitej niesterowalności finansów państwa jako całości).

Najnowsza historia finansów publicznych dostarcza wielu dowodów na poparcie powyższej tezy. Dowodami takimi są zarówno pozytywne doświadczenia z budżetem państwa jako podstawowym i jedynym planem koordynacji finansów publicznych, a nawet całej gospodarki finansowej państwa⁴², jak i doświadczenia negatywne z próbami zastąpienia w tej roli budżetu państwa ogólnym planem finansowym⁴³. Można z tego więc wysnuć wniosek o konieczności zachowania racjonalnych proporcji między budżetem państwa a debudżetyzacją finansów państwa, przy czym jej rozmiary mogą być oczywiście różne, w różnych warunkach miejsca i czasu. Zawsze powinna je jednak wyznaczać możliwość realizacji przez budżet państwa funkcji koordynującej finanse państwa, a nawet całość finansów publicznych⁴⁴.

Debudżetyzacja realizowana jest zawsze w określonych formach prawno–organizacyjnych. W tym więc aspekcie rozwiązania prawne, a nawet ich szczegóły przesądzają o istocie zagadnienia. Po II wojnie światowej podstawową formą prawno–organizacyjną debudżetyzacji finansów państwa w Polsce i w innych państwach tzw. socjalistycznych (aczkolwiek w poszczególnych państwach w zróżnicowanym zakresie) były fundusze celowe i dodatkowo – inne podmioty powoływane w dro-

42 Jest to szczególnie widoczne w państwach przechodzących transformację, w których przejściowo odrzucono planowanie gospodarcze na szczeblu państwa.

43 Zob. J. Wiszniewski, Budowa powszechnego planu finansowego ZSRR, w: *Prace seminarium ze skarbowości i prawa skarbowego oraz ze statystyki Uniwersytetu Stefana Batorego w Wilnie*, pod red. M. Gutkowskiego, t. II, Wilno 1934, s. 299 i n.; T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Toruń 1947, s. 26 i n.; M. Weralski, *Niektóre aspekty reformy budżetu państwa*, w: *Przebudowa systemu budżetowego*, praca zbiorowa, Warszawa 1974, s. 110 i n.

44 Potwierdzają to najnowsze tendencje w rozwoju finansów publicznych na świecie, gdzie przy decentralizacji finansów publicznych strategiczne decyzje finansowe koncentruje się w budżecie państwa, zob. M. Bouvier, *Finanse lokalne we Francji*, Warszawa 1999; E. Kornberger–Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 111; E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 236 i n.

dze ustawy, prowadzące gospodarkę finansową na zasadach każdorazowo indywidualnie określonych ustawą. W okresie transformacji, poza dynamicznie rozbudowywanym katalogiem podmiotów powoływanych ustawami, pojawiła się nowa forma – agencje państwowe. Niektórzy autorzy dostrzegają w niej obiektywne wyzwanie wobec potrzeb gospodarki rynkowej⁴⁵. Ich udział w dochodach sektora finansów publicznych w 2005 r. wynosił już 1%. Mimo to jednak, także w nowych warunkach ustrojowych, podstawową formą prawno-organizacyjną debudżetyzacji finansów państwa pozostają państwowe fundusze celowe (których udział w dochodach sektora finansów publicznych w 2005 r. wyniósł 23,7%)⁴⁶.

Zarówno w warstwie teoretycznej, jak i w praktyce problemu form prawno-organizacyjnych debudżetyzacji finansów państwa rysuje się kwestia ilości i różnorodności tych form. W tym miejscu wypada stwierdzić jedynie, że im większa jest ich ilość i różnorodność, tym większe są problemy ich kwantyfikacji, tym mniejsza jest jawność i przejrzystość finansów państwa, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Tym trudniej także oddziaływać na te jednostki budżetowi państwa.

Problem powiązań różnych form prawno-organizacyjnych debudżetyzacji (a zwłaszcza zaś funduszy celowych) z budżetem państwa od dawna był przedmiotem zainteresowania nauki prawa finansowego⁴⁷. Eksponuje się przy tym dwa aspekty tego zjawiska: relacji budżetu państwa do planów finansowych poszczególnych form prawno-organizacyjnych debudżetyzacji oraz przepływów środków finansowych (lub ich braku) między budżetem państwa i państwowymi podmiotami sektora finansów publicznych. Co do pierwszej kwestii, stanowisko nauki prawa finansowego jest jednoznaczne, przynajmniej w odniesieniu do państwowych funduszy celowych: w celu ograniczenia negatywnych skutków zjawiska zwanego w prezentowanej pracy debudżetyzacją finansów państwa, należy dążyć do dołączania do budżetu państwa (w formie załączników) planów finansowych państwowych podmiotów sektora finansów publicznych objętych debudżetyzacją⁴⁸. Pozwoli to przynajmniej formalnie *ex ante* realizować parlamentarną funkcję kontrolną finansów publicznych. Co do przepływów finansowych (lub ich braku) między budżetem państwa i różnymi podmiotami państwowymi objętymi debudżetyzacją stanowisko doktryny jest niejednoznaczne. Z jednej strony bowiem takie powiązania ułatwiają oddziaływanie finansów państwa na wymienione podmioty i realizację wobec nich

45 Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 129 i n.

46 Wielkość środków wydatkowanych za pośrednictwem funduszy celowych przekracza wydatki budżetu państwa. W 2004 r. wydatki funduszy wynosiły 142 mld zł, w tym dotacje z budżetu państwa 34 mld zł; w 2005 r. 150 mld zł, dotacje z budżetu państwa 39 mld zł. Dotacje stanowią łącznie 26,4% przychodów funduszy. Zob. E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 120.

47 Zob. M. Weralski, *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971 i podana tam literatura.

48 *Ibidem*, A. Borodo, *Zupełność budżetu w Polsce Ludowej*, Toruń 1979; T. Dębowska-Romanowska, *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994; C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006; Z. Piwożniński, H. Sochacka-Krysiak, *Budżet państwa*, Warszawa 1970; A. Walasik, *Stosowanie doktrynalnych zasad budżetowych w polskim prawie budżetowym*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 1.

kontrolnej funkcji finansów publicznych, z drugiej jednak – dublując źródła i mechanizmy finansowania zadań – osłabiają działania motywacyjne, którymi (przynajmniej w niektórych przypadkach) kierowano się tworząc jednostkę wyodrębnioną oraz rozmiękczać odpowiedzialność za realizację zadań i stan gospodarki finansowej tych podmiotów. Dlatego ocena przedmiotowego zjawiska musi być oparta nie tyle na regułach teoretycznych, ile na analizie konkretnych form prawno-organizacyjnych państwa oraz całości szczegółowych zasad i skutków ich stosowania.

Klasyczna teoria finansów publicznych zalicza do podstawowych funkcji finansów publicznych funkcje: alokacyjną, redystrybucyjną i stabilizacyjną. Służą one mają dążeniu do realizacji trzech istotnych zadań państwa: łagodzenia negatywnych dla gospodarki konsekwencji niesprawności rynkowego mechanizmu alokacji zasobów, łagodzenia skutków dysproporcji wynikających z istnienia różnic w podziale dochodu i majątku, tworzenia warunków dla stabilności ekonomicznej w warunkach cyklicznego funkcjonowania gospodarki rynkowej⁴⁹. Przedstawione funkcje finansów publicznych są tożsame z funkcjami przypisywanymi współczesnemu państwu w doktrynie ekonomii⁵⁰. Realizacja każdej z osobna funkcji nie budzi żadnej wątpliwości. Autorytety tej teorii zauważają jednak niebezpieczeństwo istnienia sprzeczności w realizacji łącznej przedstawionych wyżej trzech podstawowych funkcji. Wskazują na przykład, że nadmierne rozbudowywanie instrumentów realizujących jedną z funkcji może stanowić jednocześnie ograniczenie dla realizacji innych funkcji. Z uwagi na możliwość powstania konfliktu, należy poszukiwać instrumentów koordynujących realizację poszczególnych funkcji⁵¹.

Z tego względu ogromne znaczenie dla prawidłowej realizacji zadań państwa ma obserwacja zjawisk finansowych związanych z realizacją wszystkich funkcji (a w szczególności funkcji redystrybucyjnej) i podejmowanie działań mających za zadanie korygowanie skutków negatywnych. **Debudżetyzacja może utrudniać tę obserwację.** Jednostki organizacyjne gospodarki pozabudżetowej, mimo pozornego podobieństwa wynikającego z podobnego nazewnictwa, różnią się znacznie między sobą wieloma cechami. Te przyczyny w pewnym stopniu powodowały w przeszłości kłopoty ze stwierdzeniem np. ilości funduszy celowych, a w konsekwencji oceny rozmiaru i skutków ich wyodrębnienia dla systemu budżetowego państwa. Jednostki organizacyjne, sporządzając plany finansowe według innej, (dostosowanej do swej specyfiki), zróżnicowanej specjalizacji, prowadząc ewidencję, rachunkowość i sprawozdawczość według innych zasad niż jednostki sfery budżetowej *sensu stricto*, co jest w pewnym sensie naturalną konsekwencją ich wyodrębnienia z zasad obowiązujących

49 Zob. R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, New York 1959, s. 5.

50 Zob. P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. I, Warszawa 1995, s. 88.

51 Zob. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Second Ed., New York 1976, s. 16. W polskiej literaturze na zjawisko to zwracał uwagę S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 58 i n.

zujących jednostki sfery budżetowej, powinny być poddane innym regułom kontrolnym. Reguły te powinny mieć zastosowanie w szczególności na etapie tworzenia planów finansowych tych jednostek, bowiem już sam fakt wyodrębnienia tych jednostek z ogólnych norm sfery budżetowej powoduje w konsekwencji osłabienie możliwości realizacji funkcji kontrolnej parlamentu.

Według N. Gajl, czynienie przedmiotem analiz skutków gospodarczych i społecznych powoduje, że ze względu na wszechstronne podmiotowo i przedmiotowo formy gromadzenia i podziału zasobów finansowych, funkcja redystrybucyjna (rozdzielcza) jest niejako podstawową, obok której wymieniane są jako odrębne, inne funkcje: stymulacyjna i akumulacyjna; w zakresie gospodarki budżetowej – polityczna i społeczno-wychowawcza; w zakresie systemu pieniężno-kredytowego – emisyjna, obiegowa i dochodowa. Przedstawiony w ten sposób katalog funkcji nie jest pełny. Autorka wskazuje przy tym jednak, że szereg funkcji nie ma charakteru samoistnego, lecz jest pochodną funkcji redystrybucyjnej w jej szerokim aspekcie. Szerszy lub węższy zakres dokonywanej redystrybucji jest niewątpliwym sygnałem potencjalnych możliwości oddziaływania państwa na zachowania w sferze gospodarczej i społecznej. Oznacza on, że potencjał państwa do stabilizowania pożądanych zjawisk, bądź stymulowania określonych działań jest odpowiednio – większy lub mniejszy. Dla prawidłowego uruchomienia instrumentów funkcji stymulacyjnej niezbędna jest jednak obserwacja i analiza zjawisk finansowych. Z tego względu w krajowej literaturze panuje całkowita niemal zgodność w przypisywaniu finansom funkcji kontrolnej.

W polskiej doktrynie prawa finansowego funkcja kontrolna finansów publicznych (określana także przez niektórych jako informacyjna, ewidencyjno-kontrolna lub sygnalizacyjno-kontrolna) wymieniana jest przez niemal wszystkich autorów, bez względu na to, czy odnoszą się oni do wszystkich, czy tylko do niektórych przejawów działalności państwa. Zmiany ustrojowe nie spowodowały w tej materii istotnej zmiany stanowiska doktryny⁵². Zmienił się wprawdzie zakres relacji dochodów sektora finansów publicznych w stosunku do PKB⁵³, jednak rola finansów publicznych jako instrumentu realizacji polityki finansowej państwa bezsprzecznie wzrosła. Dane statystyczne zaprezentowane w Tablicy 3 wskazują, że mimo procesów decentralizacyjnych państwowy sektor publiczny jest nadal znaczącym gestorem środków publicznych, a budżet państwa ich największym dysponentem. Z tego względu **debudżetyzacja może wywoływać potencjalnie największe skutki negatywne dla tej instytucji w przypadku ograniczenia możliwości realizacji przez**

parlament funkcji kontrolnej finansów publicznych. Wyłączenie zadań i środków poza sferę budżetową (debudżetyzacja) stanowi bowiem jednocześnie ograniczenie politycznej roli parlamentu, jako kontrolera działań rządu. Zadaniem funkcji kontrolnej jest przecież dostarczanie informacji o przebiegu procesów rzeczowych w gospodarce za pośrednictwem ruchu zasobów pieniężnych, ustalenie przyczyn nieprawidłowości i środków niezbędnych dla ich usunięcia. Niepełny (a przez to zniekształcony) obraz zjawisk finansowych może być zatem przyczyną błędnych posunięć, zarówno związanych z realizacją funkcji fiskalnej, jak i z realizacją funkcji redystrybucyjnej.

Kontrola gospodarki budżetowej prowadzonej przez rząd wykonywana jest przez parlament. Szczególny charakter tej kontroli wynika z nadrzędnej pozycji parlamentu w systemie organów państwa. Tradycyjnie zwykło się przyjmować, że rząd projektuje i wykonuje budżet, natomiast parlament uchwała go i kontroluje jego wykonanie. Uprawnienia kontrolne parlamentu realizowane są więc w dwóch fazach: uchwalania budżetu oraz oceny wyników realizacji ustawy budżetowej przez rząd. Kontrola realizowana przez parlament w pierwszej fazie ma charakter *ex ante*, a w drugiej fazie *ex post*.

Kwestia kontroli uprzedniej jest od dawna przedmiotem zainteresowania teorii oraz bogatej działalności legislacyjnej, z ustalaniem w praktykach poszczególnych państw różnicowanej ilości standardów (gwarancji) konstytucyjnych. Obserwacja relacji między rządem i parlamentem w ostatnich kilkudziesięciu latach wskazuje na **malejący wpływ parlamentu na kształt budżetu, przejawiający się ograniczeniem prawa do podejmowania decyzji.** Wyjątek od tej tendencji stanowiły przepisy konstytucyjne III i IV Republiki Francuskiej, które w ocenie teoretyków francuskich zakładały partnerską współpracę. Jednak i tam, poczynając od V Republiki, wzorem Niemiec, Anglii i innych państw, przyjęto normy, które ukształtowały te relacje z wyraźnym wzmocnieniem roli rządu w fazie uchwalania budżetu⁵⁴. Obowiązują więc powszechnie takie standardy, jak: umożliwienie zwiększenia wydatków jedynie pod warunkiem wskazania konkretnych możliwości zwiększenia dochodów lub wskazania dodatkowych źródeł pokrycia zwiększonych wydatków; zakaz dokonywania zmian, których efektem byłby wzrost deficytu budżetowego ponad poziom zaprezentowany w projekcie rządowym; opiniowanie przez rząd przyjęcia lub odrzucenia poprawek nieprzeanalizowanych wcześniej przez komisję parlamentarną, wyłączność uprawnienia rządu do podejmowania inicjatywy ustawodawczej w sprawie zmiany ustawy budżetowej itp. P.M. Gaudemet ocenia, że uprawnienia parlamentarzystów są znacznie bardziej ograniczone w sprawach wydatków (i odpowiednio, uprawnienia w kwestii dochodów – podatków szersze niż w kwestii wydatków), co jest zgodne z tradycją historyczną wynikającą z genezy in-

52 Zob. B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, Prawo finansowe, wyd. 2, Warszawa 1997, s. 28 i n.; N. Gajl, Finanse i prawo-finansowe, Warszawa 1980, s. 52 i n.; J. Głuchowski, Wstęp do skarbowości, Poznań 1997, s. 14; W. Goronowski, J. Harasimowicz, L. Kurowski, M. Weralski, Prawo finansowe, Warszawa 1961, s. 12; J. Harasimowicz, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1977, s. 16; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1994, s. 8.

53 W 1990 r. wynosił on 47,9%; w 1995 r. – 44,4%; w 2000 r. 39,6%; w 2005 r. – 39,2%.

54 Tak oceniają te zmiany P.M. Gaudemet, J. Molinier, Finanse publiczne, Warszawa 2000, s. 175 i n.; J.F. Picard, Finances publiques, Paris 1989, s. 9 i n. O podobnych tendencjach w polskiej procedurze budżetowej, zob. J. Gliniecka, J. Harasimowicz, Zasady polskiego prawa budżetowego, Bydgoszcz 2001, s. 74 i n.

stytucji budżetu. Jako powody tych tendencji wskazuje się potrzebę okiełznania nagannej skłonności posłów do zwiększania wydatków, faworyzowanie technokracji na niekorzyść demokracji, jako konsekwencja stosowania skomplikowanych technik planowania finansowego, czy też potrzeba ograniczania potencjalnych ognisk wprowadzających niebezpieczeństwo chaosu w misternie przygotowanym projekcie rządowym⁵⁵. Na tle przedstawionych uwarunkowań, debudżetyzacja powoduje w konsekwencji konieczność znajomości wielu indywidualnych systemów finansowych poszczególnych jednostek organizacyjnych, konieczność ustosunkowania się do nich i ich oceny (nawet w warunkach istnienia potencjalnego obowiązku składania przez wszystkie jednostki planów jako załączników do ustawy budżetowej) i **ogranicza w sposób istotny (jeżeli nie uniemożliwia) wywiązanie się parlamentu z obowiązku realizacji funkcji kontrolnej finansów publicznych na etapie kontroli uprzedniej**. W kontekście wspomnianych wcześniej zagrożeń wynikających z niekontrolowanej debudżetyzacji, pojawia się w konsekwencji pytanie o zasadność istnienia wyspecjalizowanych służb lub instytucji pracujących na rzecz parlamentu, których zadaniem byłoby przygotowanie profesjonalnej oceny przedkładanych planów finansowych oraz ustalenie mechanizmów kwestionowania wadliwych projektów jako konsekwencja wzmocnienia na tym etapie procedury, osłabionej kontrolnej funkcji parlamentu.

55 Charakterystykę parlamentarnej kontroli budżetowej na tle porównawczym przedstawia H. Sochacka-Krysiak, w: L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 158 i n.

EWOLUCJA FORM PRAWNYCH POWIĄZANIA Z BUDŻETEM PAŃSTWA JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH SEKTORA PUBLICZNEGO

1. Przesłanki ekonomiczne i polityczne przestrzegania zasady zupełności

Pierwszy polski budżet, podobnie jak francuski budżet publiczny ogłoszony przez Ministra Skarbu Neckera, jak i pochodzący z początków XIX w. budżet Związku Północno-Niemieckiego, były budżetami netto. Znacznie później zaprezentowano pogląd, że wobec braku właściwie zorganizowanej kontroli publicznej w zakresie wykonywanych wydatków uznać należy, że budżetowanie netto nie sprzyja realizacji politycznych funkcji parlamentu w dziedzinie finansów publicznych¹.

Metoda budżetowania brutto wprowadzona została do francuskiego prawa budżetowego w okresie Restauracji i do dziś jest jedną z fundamentalnych reguł tego prawa. W stosunku do dochodów budżetowych zapoczątkowana została za czasów Napoleona I i utrwalona w prawie i praktyce rozporządzeniem z dnia 26 marca 1817 r., zabraniającym administracji ukrywania wydatków w przychodach². Także w stosunku do wydatków, ustawą z dnia 15 maja 1818 r. nakazano umieszczanie w budżetach kosztów poboru podatków i bardziej ogólnie – wydatków bieżących urzędów podatkowych. W rozporządzeniu królewskim z 1822 r. zasada budżetowania brutto zapisana została jako zasada podstawowa, uzupełniona tezą, że ministrowie nie mogą z żadnego specjalnego źródła zwiększać przyznanych im kredytów budżetowych³. Bez żadnych korekt tezy te powtórzone zostały w art. 16 dekretu z dnia 31 maja 1862 r. o Prawie budżetowym Francji, stwierdzającym, że „Docho-dem jest całkowity wpływ z danego źródła. Koszty poboru i administracji oraz inne koszty uboczne wchodzą w skład wydatków”. Zasadę tę uwzględnił zarówno art. 18 ustawy organicznej z dnia 19 czerwca 1956 r., jak i art. 16 i 18 ordonansu orga-

1 Zob. C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca pod red. M. Weralskiego, t. II, Wrocław 1982, s. 308.

2 Zob. P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 249.

3 Zob. Ch. Bigaut, *Finances publiques. Droit budgetaire. Le budget de l'État*, Paris 1995, s. 56.

nicznego z 1959 r.⁴ W niezmiennym brzmieniu zawiera go także art. 6 najnowszej w tej materii ustawy organicznej z dnia 1 sierpnia 2001 r.⁵

Podobnie sytuacja kształtowała się w Niemczech, gdzie „parlament domagał się przeprowadzenia zasady brutto nawet w odniesieniu do poczty, a w Prusach przedwojennych musiały być wszystkie dochody i wydatki preliminowane bez prawa ukrywania wydatków za związanymi z nimi dochodami”⁶. Niemiecka ordynacja budżetowa w § 7 stwierdzała, że „wydatki i dochody należy preliminować odrębnie i w pełnej wysokości. Odstąpienie od tej zasady dopuszczalne jest tylko wyjątkowo”, natomiast w § 69 ust. 1 nie pozostawiała cienia wątpliwości wskazując, że chodzi o „wszystkie dochody i wydatki”⁷.

Również nauka francuska i niemiecka XIX i I połowie XX w. wyraźnie i jednoznacznie opowiadały się po stronie obejmowania przez budżet wszystkich publicznych dochodów i wydatków. Wskazywano przy tym, że tylko tak skonstruowany budżet jest w stanie zapewnić odpowiednie znaczenie polityczne i ekonomiczne tej instytucji. Podnoszono, że konsekwencją umożliwienia sytuacji, w której niektóre dochody i wydatki znajdują się poza budżetem, a także istnienia sytuacji, w których wydatki i dochody są bezpośrednio ze sobą kompensowane, jest osłabienie pozycji i kompetencji parlamentu. Tak sformułowane kanony systemu budżetowego określano następnie w literaturze jako wymóg przestrzegania zasady zupełności (powszechności). Poglądy nauki francuskiej w tej materii szczegółowo omawia i analizuje w polskiej literaturze T. Dębowska–Romanowska⁸. Autorka ta oraz H. Sochacka–Krysiak poddają także analizie poglądy literatury niemieckiej prezentowane w omawianej materii⁹. Z analiz tych można wysnuć następujące wnioski:

Zupełność teoretycznie wymaga, aby budżet ujmował wszystkie dochody i wydatki państwowe. W szczególności wymaga tego, aby w budżecie ujęte były pełne kwoty przychodów osiąganych przez określone organy państwa oraz odpowiednio, pełne kwoty wydatków ponoszonych przez te organy, bez potrącania wydatków od

4 P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*. Warszawa 2000, s. 247. Dosłowny zapis dotyczący tej materii zawarty jest w art. 18 ustawy, który brzmi następująco: „Il est fait recette du montant intégral des produits, sans contraction entre les recettes et les dépenses. L'ensemble des recettes assurant l'exécution de l'ensemble des dépenses, toutes les recettes et tout les dépenses sont imputées à un compte unique, intitulé budget général”. Zob. Texte de l'ordonnance du 2 janvier 1959. w: M. Duverger, *Finances publiques*, 9^e éd., Paris 1978, s. 432.

5 Zob. Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, (JO n° 177), „Revue Française de Finances Publiques” 2001, n° 76, s. 201–226. Art. 6 powtarza w dosłownym brzmieniu zacytowanym w przypisie 4 tę zasadę, dokonując jedynie językowej korekty (zastępując wyraz „imputées”, wyrazem „retracées”) niezmieniającym istoty całości wypowiedzi.

6 T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*. Kraków 1932, s. 109.

7 R. Schulze, E. Wagner, *Reichshaushaltsordnung vom 31. 12. 1922, auf. 3*, Berlin 1934, s. 56.

8 Zob. T. Dębowska–Romanowska, *Pojęcie zasad jedności i powszechności w literaturze i ich znaczenie dla ustalenia granic podmiotowych i przedmiotowych ustawy budżetowej*, „Studia Prawno–Ekonomiczne” 1979, t. XXI, s. 63 i n. oraz T. Dębowska–Romanowska, *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982, s. 30 i n., także N. Gajl, *Budżet a Skarb Państwa*, Warszawa 1974, s. 90.

9 T. Dębowska–Romanowska, *Ibidem*; H. Sochacka–Krysiak, *Systemy finansów publicznych. Analiza porównawcza*, Warszawa 1992, s. 35 i n.

dochodów. Oznacza to, że pierwszym z podstawowych wymogów tej zasady jest, by budżet nie odzwierciedlał sum zintegrowanych. Jej istota, to wykluczenie metody kompensacji. Niewątpliwą zaletą dla gospodarki budżetowej wynikającą z zastosowania zasady zupełności, jest przejrzyste odzwierciedlenie dochodów i wydatków. Ma ono niewątpliwie wpływ na racjonalność wyborów budżetowych, dokonujących się w warunkach konkurencji między sobą celów w ramach istniejącej hierarchii. O wiele łatwiej jest wówczas zauważyć nieracjonalność przeznaczenia środków, trudniej zaś ukryć nakłady, których przeznaczenie mogłoby być kwestionowane. **Zupełność jest więc obiektywnym warunkiem umożliwiającym skuteczną kontrolę przeznaczenia środków, dokonywaną przez parlament.** Oponenty zarzucali takiej koncepcji gospodarki budżetowej, że preferując makroekonomiczne spojrzenie na relacje strumieni środków pieniężnych, poświęca mniej uwagi relacjom dochodów i wydatków występującym w poszczególnych jednostkach. Zarzut taki można jednak stosunkowo łatwo odeprzeć, ponieważ kierowanie się zasadą zupełności nie oznacza bynajmniej wykluczenia możliwości i zasadności konfrontowania niektórych pokrewnych dochodów i wydatków dla celów analitycznych¹⁰.

Drugim z podstawowych wymogów zasady zupełności jest, by gromadzone wpływy w ramach skumulowanej, nieodróżnionej puli środków, służyły finansowaniu całości wydatków w oparciu o jednakowe procedury postępowania. Taką formułę określa się czasem również, ze względu na jej zasadniczą cechę, zasadą niefunduszowania. Fundusze celowe są bowiem głównym przejawem naruszenia zasady zupełności¹¹. Zasada niefunduszowania wyklucza powiązanie określonych źródeł dochodów z określonymi rodzajami wydatków, co jest istotą (a według zwolenników tej metody, zaletą) funduszowania. Taka metoda finansowania zadań określana jest jako metoda budżetowania brutto (*bruttoprinzip* – niem.; *la méthode du budget brut* – franc.).

W odróżnieniu od niej, inna koncepcja dopuszcza kompensacje między powiązаныmi między sobą wydatkami i dochodami. Oznacza to, że w przypadku określonego rodzaju działalności lub działalności określonego podmiotu, po stronie dochodów kompensuje się przychody uzyskane z określonego tytułu po uwzględnieniu kosztów uzyskania tych przychodów, zaś po stronie wydatków – wydatki poniesione w związku z realizacją określonych zadań, po uwzględnieniu wpływów uzyskanych przez jednostkę w związku z realizowanym zadaniem. Porównanie między sobą wielkości uzyskanych dochodów i wielkości poniesionych kosztów rozstrzyga, czy skrócone zapisy budżetowe znajdują swe miejsce po stronie aktywów, czy też pasywów. Taka formuła finansowania zadań budżetowych określana jest jako metoda budżetowania netto.

10 H. Sochacka–Krysiak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 47.

11 A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005, s. 90.

W praktyce okazało się, że nie da się utrzymać sytuacji, w której budżetowanie brutto stosowane będzie we wszystkich jednostkach organizacyjnych państwa w pełnym zakresie. W szczególności uznano, że w jednostkach, które obok działalności o charakterze nieprodukcyjnym (niematerialnym) prowadzą działalność gospodarczą, bądź w których w grę wchodzi zainteresowanie wynikiem finansowym prowadzonej działalności określonego rodzaju, dla pobudzenia inicjatywy, zapewnienia większej elastyczności i swobody podejmowania decyzji gospodarczych, wskazane jest powiązanie możliwości wydatkowania przez nie uzyskanych przychodów, z zezwoleniem na pokrywanie przez nie swoich wydatków i rozliczanie się przez nie z budżetem tylko wynikiem finansowym. Zakres takiej działalności w poszczególnych państwach był i jest zróżnicowany, gdyż w jednych z nich w większym stopniu niż w innych państwo pozostawiało w sferze swego bezpośredniego zainteresowania rodzaje działalności związane z zaspokajaniem potrzeb publicznych, w zakresie realizacji których pobierano częściową lub całkowitą odpłatność. Niewątpliwym wpływem na kształtowanie się w tej materii określonych tendencji będzie również wywierało to, czy w ramach koncepcji funkcjonowania państwa przewiduje się bardziej znaczącą, czy mniej znaczącą rolę samorządu terytorialnego w realizacji zadań publicznych. Decentralizacja określonych zadań państwa (określonych usług publicznych) może wywoływać bowiem w tych jednostkach uzasadnienie dla tworzenia podmiotów lub form organizacyjnych prowadzących działalność finansowaną zgodnie z metodą brutto (i odpowiednio, zmniejszać w jednostkach organizacyjnych państwa zainteresowanie tworzeniem takich jednostek). Podkreślić mimo to należy, że dopuszczając możliwość istnienia takich sytuacji w praktyce, zarówno współczesna nauka francuska, jak i niemiecka, bardzo ściśle reglamentując odstępstwa, respektują tradycyjne zasady budżetowe dotyczące kompleksowego charakteru budżetu i jego zasięgu (zasady zupełności i jedności)¹².

Zasada zupełności (powszechności) jest jedną z tych, która z uwagi na związek z innymi zasadami budzi w doktrynie największe emocje. Jedni uważają, że w swoim tradycyjnym brzmieniu jest bardzo uciążliwa i uniemożliwia ponoszenie odpowiedzialności za gospodarowanie środkami publicznymi¹³. Inni są zdania, że nie traci na swym znaczeniu, ponieważ jej nieprzestrzeganie wywołuje także negatywne konsekwencje związane z nierespektowaniem wymogów: jedności materialnej i formalnej, przejrzystości, roczności, jawności itp. Doceniając więc korzyści, które przynieść może stworzenie elementów motywacyjnych, trzeba mieć także na uwadze, że ta metoda oznacza pewien kompromis. Za cenę nierealizowania w pełni wymogów zupełności budżetowej, w imię przewidywanej poprawy efektywności przedsięwzięć, rezygnuje się z możliwości wykorzystywania przez parlament prawa

12 Zob. H. Sochacka-Krysiak, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 44; M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lalsalle, *op. cit.*, s. 218.

13 C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 287.

do kontroli wydatkowania środków publicznych (lub pozbawia się parlament prawa do takiej kontroli) na zasadach takich, jak ma to miejsce w odniesieniu do jednostek organizacyjnych budżetowanych brutto. W tych warunkach nieodparcie rodzi się pytanie, czy utrata pełnej możliwości kontroli gromadzenia i wydatkowania publicznych środków finansowych warta jest takiego kompromisu. Odpowiedź na tak postawione pytanie jest niezwykle trudna, być może nawet niemożliwa.

Z zaprezentowanej analizy historycznej wynika dla dalszych rozważań kilka ogólnych konstatacji:

1. Formuła budżetowania netto jest starsza od reszty pojęcia powszechności. Do początków XIX w. dochody publiczne w poszczególnych kategoriach wykazywane były w budżetach poszczególnych państw jako nadwyżka ponad koszty ich uzyskania. Utrwalanie zasady budżetowania brutto w tradycji i praktyce, a następnie (jako proces znacznie „rozciągnięty w czasie”) w prawie budżetowym poszczególnych państw, dokonuje się od początków XIX w.

2. Kształtowaniu się nowożytnej instytucji budżetu we współczesnym tego pojęcia rozumieniu, którego wyrazem było utrwalanie się reguł kontroli parlamentu nad całokształtem gospodarki finansowej państwa, towarzyszyło dominowanie zasady budżetowania brutto.

3. Konsolidowanie się praw budżetowych parlamentu i podstaw racjonalnej gospodarki budżetowej wywołuje konsekwencje w postaci pojawienia się, obok zasady budżetowania brutto, także innych wytycznych, które wraz z nią wyczerpują pojęcie powszechności budżetu¹⁴. Uznanie zasadności przestrzegania tej wartości jako reguły organizacji gospodarki budżetowej nie ma charakteru bezwzględnie. Rzecz w tym jednak, by odstępstw od przestrzegania tej zasady nie usprawiedliwiać w imię innych rzekomych korzyści, bez dokonania rzetelnego rachunku tych korzyści oraz kosztów.

2. Geneza, przesłanki i konsekwencje różnicowania form powiązania podmiotów gospodarczych państwa z budżetem w Polsce w okresie międzywojennym i powojennym na tle rozwiązań niemieckich i francuskich

Do lat dwudziestych XX w. powiązanie podmiotów gospodarczych państwa z budżetem zgodnie z zasadą budżetowania brutto miało charakter niemal powszechny. Odstępstwo od powszechności pojawia się jako konsekwencja dwóch istotnych momentów historycznych. Pierwszym z nich jest zakończenie pierwszej

14 Zob. T. Grodyński, *op. cit.*, s. 110.

wojny światowej, drugim wielki kryzys ekonomiczny końca lat dwudziestych i początku lat trzydziestych XX w. Znacząco zmienia się wówczas zakres pojęcia finansów publicznych. Państwo, wbrew wcześniej prezentowanym w literaturze poglądom odmawiającym mu uprawnień do tworzenia przedsiębiorstw i bezpośredniego angażowania się w sferę działalności gospodarczej, a także podejmowania działań o charakterze interwencyjnym, staje się w tych sferach coraz bardziej aktywne. Procesy te dokonują się mimo zdecydowanych reakcji przeciwników tego zjawiska, obawiających się, zapewne także pod wpływem przemian dokonujących się w ZSRR, tendencji do nacjonalizacji i uspołecznienia środków produkcji. Z drugiej strony jednak pojawia się wyraźny i silny zwrot w doktrynie ekonomicznej przyzwalającej, a nawet mobilizującej do aktywności gospodarczej państwa i poszukiwania bardziej elastycznych form gospodarki budżetowej.

Przedsiębiorstwa państwowe tworzone były wówczas z różnych przyczyn i w różnych działach gospodarki państwowej, w oparciu o zmieniający się status. W literaturze dominował pogląd, że przyczyną niezadowolających efektów finansowych ich działalności były w znacznym stopniu surowe rygory procedury budżetowej, obowiązujące te podmioty w początkowym okresie ich działalności. Zdaniem prezentujących ten pogląd, krępowały one inicjatywę przedsiębiorstw w takim stopniu, że czyniło to je niekonkurencyjnymi, na tle innych podmiotów gospodarczych. Z tego też względu zarówno w Polsce, jak i w wielu innych państwach zdecydowano się na nadanie przedsiębiorstwom państwowym odrębnej od Skarbu Państwa osobowości prawnej, wydzielenie ich z administracji i oparcie ich gospodarki finansowej na zasadach powiązania z budżetem metodą netto.

Myśl, aby dokonać przyporządkowania poszczególnych kategorii jednostek organizacyjnych w zależności od sposobu powiązania tych jednostek z budżetem, pojawiła się już w projekcie ustawy o naprawie Skarbu Rzeczypospolitej, przedłożonym Sejmowi w dniu 1 marca 1923 r. W art. 5 cytowanego projektu ustawy przyjęto, że budżet państwa składać się będzie z dwóch grup¹⁵ dochodów i wydatków:

- 1) budżetu administracyjnego (obejmującego dochody i wydatki administracji państwa oraz salda dochodów i wydatków przedsiębiorstw państwowych i monopoli państwowych) oraz
- 2) budżetów przedsiębiorstw i monopoli państwowych, zawierających plany finansowo-gospodarcze każdego przedsiębiorstwa lub monopolu.

15 Zob. *Druk Sejmowy*, okr. I (rok 1923), Nr 269, s. 2. Literatura okresu międzywojennego prezentująca konstrukcję budżetu posługuje się pojęciem „grupa”, a następnie wyodrębnia jako kolejne jednostki klasyfikacyjne: części, działy, rozdziały i paragrafy, zob. L. Kurowski, Podział wydatków administracji państwowej w zwyczajnym budżecie polskim, Prace Zakładu Skarbowości i Statystyki Uniwersytetu Stefana Batorego w Wilnie. t. III, Wilno 1939, s. 13 i n.

Wprawdzie ustawa ta nie została uchwalona, jednak przewidziana projektem ustawy koncepcja podziału budżetu państwa na grupy, została uwzględniona w projekcie preliminarza budżetu na 1923 r. Wyodrębniono w nim nie dwie (jak przewidziano pierwotnie), a trzy grupy dochodów i wydatków: **A.** administracja, **B.** przedsiębiorstwa, **C.** monopole. Dopiero w roku budżetowym 1933/1934 pojawiła się kolejna, czwarta grupa, **D.** – „Fundusze”, mimo że w praktyce budżetowej II Rzeczypospolitej fundusze celowe istniały od odrodzenia Państwa. Intencja twórcy projektu została jednoznacznie zawarta w wyjaśnieniu do preliminarza, w którym stwierdzał on, że fundusze państwowe włączono do budżetu „celem dania wyrazu zasadom powszechności i jedności budżetu”¹⁶. Praktyka wcześniejszych lat polegająca na wyłączeniu niektórych zadań z budżetu i łączeniu tych wydatków z wyodrębnionymi z budżetu państwa dochodami w ramach funduszu celowego, pozostającego w bardzo luźnym związku z budżetem, była często spotykana, mimo że w literaturze skarbowej okresu międzywojennego spotykała się z jednoznaczną krytyką. Wskazywano przy tym, że włączenie tych funduszy, a także innych funduszy realizujących zupełnie nowe funkcje państwa, którymi budżet do tego czasu wcale nie interesował się spowoduje, że będzie on w sposób jeszcze pełniejszy odzwierciedlał obraz gospodarki państwa¹⁷. Tak więc, pierwotnie przyjęty podział podmiotowy oparty na zasadzie – administracja (budżetowanie brutto) – monopole, przedsiębiorstwa i fundusze (budżetowanie netto)¹⁸, okazał się w praktyce bardzo mało stabilny z uwagi na brak jednolitej ustawy dotyczącej zasad gospodarki budżetowej (Prawa budżetowego) i ulegał systematycznym modyfikacjom, głównie pod wpływem ustaw budżetowych na poszczególne lata oraz przepisów o komercjalizacji przedsiębiorstw. W połowie lat trzydziestych zasada budżetowania brutto stosowana była w grupach: administracja i (z małymi wyjątkami) monopole. Wpływy i wydatki ww. podmiotów podawane były w budżecie bez wzajemnych potrąceń, podobnie jak na ogół przestrzegano tego wówczas w budżetach innych państw europejskich¹⁹. Wszelkie próby analiz statystycznych, których wynikiem jest zaprezentowanie relacji dochodów i wydatków Polski na tle innych państw europejskich, okazują się jednak zawodne. Przyczyna tej sytuacji tkwi w bardzo znacznej monopolizacji polskiego przemysłu, niespotykanej w innych państwach europejskich. Według R. Rybarskiego, w roku budżetowym 1933/34 wszystkie podatki pośrednie (bez nadzwyczajnych dodatków do podatków) przyniosły budżetowi 171,9 mln zł, podczas gdy monopole fiskalne (solny, tytoniowy, spirytusowy, loteryjny i zapal-

16 Zob. Preliminarz budżetowy na rok 1933/1934, s. 11.

17 L. Kurowski wskazuje przy tym, że systematyzacja ta wymaga uporządkowania, ponieważ grupa czwarta merytorycznie zawiera w dużej części wydatki należące do grupy pierwszej, *op. cit.*, s. 14. W kolejnych latach prawie wszystkie fundusze uwzględniono w grupie „Administracja”, pozostawiając w grupie czwartej wyłącznie: Fundusz Kwaterunku Wojskowego i Fundusz Pracy, nie bez wątpliwości co do zasadności ich formalnego wyodrębnienia.

18 T. Grodyński, *op. cit.*, s. 118.

19 Zob. I. Weinfeld, Skarbowość polska, wyd. 4, Warszawa 1935, s. 63.

czany) łącznie 627,7 mln zł²⁰. W ostatnim budżecie II Rzeczypospolitej uchwalonym na rok budżetowy 1939/1940, wpływy z monopoli stanowiły ok. 35% całości dochodów skarbowych²¹.

Konstrukcja ogólna ustawy budżetowej także podlegała stopniowym modyfikacjom. Obok zestawień dochodów i wydatków administracji i monopoli widnieją salda „wpłat do skarbu” lub „wypłat ze skarbu” na rzecz przedsiębiorstw i funduszy. Natomiast w preliminarzach, poczynając od roku budżetowego 1930/1931, obok ogólnego zasadniczego zestawienia tabelarycznego, umieszczano także drugie zestawienie tabelaryczne ilustrujące dochody i wydatki wszystkich grup zestawione w cyfrach brutto²². Literatura tamtego okresu nie odnosi się jednak do charakteru prawnego tego zestawienia.

Przedsiębiorstwa i fundusze do ogólnego zestawienia tabelarycznego wchodziły wyłącznie wpłatami na rzecz Skarbu oraz dopłatami uzyskiwanymi ze Skarbu. Dla odróżnienia ich charakteru od przedsięwzięć administracyjnych, w literaturze i praktyce od roku budżetowego 1928/1929 używa się innej terminologii. Plany finansowe tych podmiotów miały zróżnicowany charakter. Jedne z nich w znacznym stopniu przypominały schematy stosowane w grupie „administracja” (jako przykład podaje się koleje), podczas gdy odmienne plany sporządzały drukarnie, państwowe zakłady graficzne, przedsiębiorstwa przemysłowe i górnicze, lasy państwowe. Począwszy od 1924 r., na podstawie ustaw ramowych z dnia 11 stycznia 1924 r. oraz z dnia 31 lipca 1924 r.²³ ukazywały się rozporządzenia Prezydenta RP nadające niektórym przedsiębiorstwom lub działom gospodarki państwowej odrębne statuty budżetowe (Monitor Polski, Polska Agencja (czyt. Agencja – przyp. J.S.) Telegraficzna, Państwowa Fabryka Związków Azotowych w Chorzowie, Zakłady Wodociągowe na Górnym Śląsku, Lasy Państwowe, Zakłady Przemysłowo-Szkolne dla Inwalidów). Przepisy te podlegały następnie częstym i licznym zmianom. Sytuację ustabilizowało dopiero rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 17 marca 1927 r., które tworzyło nową grupę przedsiębiorstw tzw. skomercjalizowanych²⁴, o odmiennym charakterze z punktu widzenia budżetowego od dotychczasowego typu przedsiębiorstwa wydzielonego (grupa **B**). Z budżetowego punktu widzenia, rozporządzenie to wprowadzało zasady szczególne:

20 R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 341.

21 Charakterystykę dochodów i wydatków budżetu II Rzeczypospolitej przedstawiam, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. E. Ruśkowskiego, t. 1, Warszawa 2000, s. 152.

22 Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, wyd. 4, *op. cit.*, s. 64.

23 Dz.U. Nr 4, poz. 28 oraz Nr 71, poz. 687.

24 W okresie międzywojennym problematyce tej poświęcili opracowania m.in.: B. Hełczyński, *Komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych na tle polskich przepisów prawnych*, Warszawa 1929 oraz St. Szyszkowski, *Zagadnienie komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych*, Warszawa 1930; natomiast po wojnie pisali o nich C. Kosikowski, *Formy prawno-finansowe przedsiębiorstw państwowych w Polsce międzywojennej*, „Zeszyty Naukowe UŁ” 1968, z. 57 oraz N. Gajl, *Zasady systemu finansowego skomercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych w Polsce międzywojennej*, „Zeszyty Naukowe UŁ” 1958, z. 9.

1. Państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe, handlowe i górnicze mogły być wydzielone z administracji rozporządzeniem RM, która uchwałała dla nich statut, na podstawie którego uzyskiwały one osobowość prawną.
2. W budżecie państwa znajdował odbicie tylko czysty zysk (lub strata) jako wpłata lub kwota dopłaty dla przedsiębiorstwa. Ponadto dołączano do budżetu bilans przedsiębiorstwa oraz rachunek strat i zysków, zatwierdzone jednak nie przez izby ustawodawcze, lecz przez właściwego ministra i ministra skarbu.
3. Plan finansowo-gospodarczy przedsiębiorstwa skomercjalizowanego zatwierdzała rada administracyjna, a plan inwestycyjny tego przedsiębiorstwa właściwy minister i minister skarbu, przy czym przedsiębiorstwo mogło dokonać odpisów na wydatki inwestycyjne nie wyższych niż 50% dochodu brutto, chyba że uzyskało zgodę ministra skarbu.
4. Po dokonaniu z zysku brutto innych odpisów, 50% zysku bilansowego netto należało przekazać Skarbowi Państwa, natomiast z pozostałej części można było zwiększyć własny kapitał zakładowy.

Podsumowując istniejący stan rzeczy, w literaturze skarbowej podkreślano, że „pojęcie komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego z punktu widzenia budżetowego polegało na niedołączeniu do budżetu brutto planu finansowego, gdyż z tego wynikały wszystkie inne przywileje budżetowe przedsiębiorstwa skomercjalizowanego”²⁵. Wobec istnienia zaprezentowanej sytuacji, zdaniem T. Grodyńskiego, w świetle obowiązującego wówczas ustawodawstwa można było wyodrębnić 3 typy powiązania przedsiębiorstw z budżetem:

1. Przedsiębiorstwa budżetowo nieskomercjalizowane, z planami finansowo-gospodarczymi brutto. Na podstawie dołączonych planów finansowo-gospodarczych (które autor nazywa budżetami brutto tych przedsiębiorstw z uwagi na niewielką ich odrębność formalną od budżetów administracyjnych), w budżecie państwa figurowały tylko ich wpłaty do Skarbu lub dopłaty ze Skarbu (albo informacja o wyniku zerowym).
2. Przedsiębiorstwa budżetowo nieskomercjalizowane z planami finansowo-gospodarczymi netto, np. Lasy Państwowe (które autor określał jako odrębną gałąź administracji).
3. Przedsiębiorstwa budżetowo skomercjalizowane nie dołączające planów finansowo-gospodarczych.

25 T. Grodyński, *op. cit.*, s. 137.

Ten sposób powiązania z budżetem zapoczątkowano w 1924 r. Liczbę przedsiębiorstw wydzielonych (grupa B) w kolejnych latach raz powiększano, to znów w wyniku połączeń z innymi przedsiębiorstwami lub monopolami, zmniejszano. W konsekwencji spośród 24 przedsiębiorstw (które w 1924 r. zaliczano do tej grupy), po 10 latach funkcjonowania w ramach tej grupy, 10 pozostało nadal w jej ramach (w literaturze wskazuje się, że znaczna część z nich miała charakter zakładów publicznych, dla których zysk nie był podstawowym celem działania). Wymienia się wśród nich Mennicę, Zdrojowiska, Państwowe Wydawnictwo Książek Szkolnych, szpitale państwowe, Przedsiębiorstwa Państwowego Zakładu Higieny, Poczta, Gazetę Administracji i Policji itp. Wskazywano także przy tym, że przedsiębiorstwa wyodrębnione i nie skomercjalizowane (np. poczta, lasy) korzystały z reguły z przywilejów podatkowych. Pozostałych 14 w tym czasie zostało skomercjalizowanych: Państwowa Wytwórnia Uzbrojenia, Państwowa Wytwórnia Prochu i Materiałów Kruszących, Państwowe Zakłady Lotnicze, Państwowe Zakłady Umundurowania, Żegluga Polska, Polskie Koleje Państwowe, Fabryka Związków Azotowych w Tarnowie, Zakłady Wodociągowe na Górnym Śląsku. Przedsiębiorstwa skomercjalizowane z zasady płaciły podatki państwowe i samorządowe (z wyjątkiem podatku majątkowego). Oceniając zaprezentowane formy powiązania przedsiębiorstw skomercjalizowanych jako odstępstwo od zasady powszechności budżetu, zgodnie wskazywano, że minister skarbu posiada mało znaczący wpływ na kształtowanie planów finansowo-gospodarczych tych jednostek, a przez to także na kształtowanie jego wydatków o charakterze inwestycyjnym. W efekcie przedsiębiorstwa te nie wpłacały na rzecz Skarbu kalkulowanej należnej części zysku bilansowego, a zaledwie jego niewielką część lub niekiedy nie dokonywały wpłat w ogóle²⁶. Wskazywano ponadto, że niektóre z nich, mimo formalnego statusu przedsiębiorstwa skomercjalizowanego, *de facto* były zakładami nienastawionymi na zysk²⁷.

Można więc stwierdzić, że zasadniczym instrumentem komercjalizacji było upodobnienie przedsiębiorstw państwowych do prywatnych, przyjmujące m. in. postać wydzielenia z ogólnego budżetu, oparcia organizacji na zasadach stosowanych w przedsiębiorstwach prywatnych (swoboda w doborze pracowników, kształtowaniu wynagrodzeń kierownictwa w sposób zawierający elementy motywacyjne zależne od zysku, uprawnienie do swobodnego modyfikowania planów odpowiednio do zmieniającej się koniunktury) oraz stosowanie systemu rachunkowości podwój-

26 Tak oceniają sytuację zarówno T. Grodyński, *op. cit.*, s. 143, jak i T. Lulek, *Etatyzm w Polsce*, Kraków 1932, s. 317 i n.

27 Odbiorcą produktów wytwórni wojskowych (Wytwórni Prochu, Wytwórni Uzbrojenia, Państwowych Zakładów Lotniczych, Państwowych Zakładów Umundurowania, Państwowych Zakładów Inżynierii) była wyłącznie administracja wojskowa, stąd w literaturze wskazywano, że zakłady te nie miały zysku za cel i nie przynosiły Skarbowi dochodu. Zakłady Wodociągów na Górnym Śląsku z kolei, mimo formalnego statusu przedsiębiorstwa skomercjalizowanego, zapisane miały w przepisach prawa określających zasady ich funkcjonowania, zwolnienie od wszystkich podatków państwowych i samorządowych. Jednocześnie jednak pobierane przez nie opłaty od odbiorców musiały być określone na takim poziomie, by Zakłady nie przynosiły ani zysków, ani strat. Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, wyd. 4, *op. cit.*, s. 387.

nej (odzwierciedlającej aktywa i pasywa przedsiębiorstwa, przewidującej obligatoryjność sporządzania rachunku wyników; w odróżnieniu od księgowości kameralnej, typowej dla ewidencjonowania zaszczości instytucji budżetowych). Z prawnego punktu widzenia zewnętrznym wyrazem odrębności przedsiębiorstw skomercjalizowanych było zwykle (choć nie zawsze) wyposażenie ich w osobowość prawną, skutkujące uprawnieniem do samodzielnego występowania na rynku kredytowym oraz uprawnienie do zaciągania zobowiązań w swoim własnym imieniu. Przedsiębiorstwa wyposażone były w majątek, którym jednak mogły zarządzać jedynie w granicach określonych przepisami prawa (nie mogły go obciążać, ani pozbywać się go bez zgody państwa). Miernikiem osiągnięcia celu miała się stać rentowność tych przedsiębiorstw porównywalna z rentownością przedsiębiorstw prywatnych. W literaturze II RP oceniano, że na ogół, mimo pewnych cech pozytywnych, komercjalizacja nie spełniła wiązanych z nią nadziei²⁸, a w szczególności nie przyczyniła się do osiągnięcia rentowności w oczekiwanym stopniu.

Istnienie obok siebie dwóch głównych kategorii przedsiębiorstw:

- a. typu administracyjnego – zorganizowanych na wzór urzędów, nie opłacających wszystkich podatków, skrępowanych w swej działalności różnego rodzaju decyzjami administracyjnymi oraz
- b. skomercjalizowanych, posiadających określony zakres samodzielności, w mniejszym lub większym stopniu przystosowanych do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej (w warunkach PRL – do funkcjonowania w warunkach rynku regulowanego przez państwo),

wyzaczyło na kolejne dziesiątki lat sposób powiązania przedsiębiorstw z budżetem²⁹. Między tymi dwiema kategoriami istniał szereg rozwiązań pośrednich. W państwach o gospodarce rynkowej komercjalizacja prowadziła do bardziej znacznego upodobnienia tych przedsiębiorstw do przedsiębiorstw prywatnych.

W systemie budżetowym PRL stosunkowo wcześniej uświadomiono sobie, że między „klasycznymi” jednostkami budżetowymi i klasycznymi przedsiębiorstwami działającymi na zasadach przedsiębiorstw skomercjalizowanych, istnieje miejsce dla wykształcenia się organizacyjnej formy pośredniej. Typ przedsiębiorstw (w stosunku do których używano urzędowej nazwy „przedsiębiorstwa budżetowe”) rozwinął się jednak wyłącznie na początku lat pięćdziesiątych, a zakres stosowania tej formy organizacyjnej jednostek był nieznaczący. Ustawą z dnia 26 października 1950 r. o przedsiębiorstwach państwowych powołano instytucję przedsiębiorstwa budżetowego, które łączyło w sobie cechy przedsiębiorstwa prowadzonego wg zasad ustalonych dla skomercjalizowanych przedsiębiorstw II RP i jednostki budżeto-

28 Zob. R. Rybarski, *op. cit.*, s. 158.

29 Zob. W. Goronowski, J. Harasimowicz, L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1961, s. 262.

wej. Przedsiębiorstwo budżetowe posiadało własne plany techniczno-ekonomiczne, stanowiące podstawę ich finansowania i kontroli. Jednocześnie wyposażone było we własne środki obrotowe, uzupełniane w określonych prawem wypadkach kredytem bankowym. W relacjach z budżetem finansowane było zgodnie z zasadą brutto. Status przedsiębiorstw budżetowych posiadały m.in. państwowe ośrodki maszynowe. Pewne podobieństwo (z wyraźnymi jednak odstępstwami od ww. zasad organizacyjnych) wykazywały zarządy okręgowe dróg wodnych, wojewódzkie zarządy drogowe i wojewódzkie zarządy melioracji wodnych, których dochody i wydatki były w zasadzie objęte budżetem, lecz które część swoich środków budżetowych przekazywały na bankowe rachunki rozliczeniowe, z których dokonywane były wydatki. Wprawdzie zarządy prowadziły swą gospodarkę na podstawie planów techniczno-ekonomicznych (co cechowało instytucje posiadające status przedsiębiorstwa), jednak nie korzystały z kredytu bankowego jako źródła finansowania (co z kolei było charakterystyczne dla jednostek budżetowych).

Dominującą część jednostek gospodarczych stanowiły jednak przedsiębiorstwa wyodrębnione majątkowo i organizacyjnie z ogółu majątku państwowego, wyposażone w osobowość prawną oraz różny w różnym czasie zakres samodzielności. Były one uprawnione do pokrywania swoich wydatków ze swoich przychodów, a z budżetem rozliczały się osiągniętym wynikiem finansowym (powiązane były z budżetem metodą netto). Budżet przejmował tylko część ich środków pieniężnych pozostających po pokryciu rozchodów związanych z ich działalnością oraz uwzględnieniu potrzeb w zakresie niezbędnego przyrostu środków obrotowych i funduszy specjalnych. Finansowym efektem tego powiązania była dotacja z budżetu lub wpłata na rzecz budżetu. Ich organizacja oparta została na wyodrębnieniu funduszu środków trwałych i obrotowych i przyznaniu im prawa dysponowania tymi środkami, dokonywania nakładów ze swoich środków, realizowania produkcji na rachunek własny oraz wiązania i uzależniania swoich rozchodów od uzyskanych przychodów. Ten sposób organizacji miał umożliwiać synchronizację bodźców ekonomicznych załogi z sytuacją finansową przedsiębiorstwa i efektywnością jego gospodarki. Zastosowanie w tym zakresie instrumentów gospodarowania zbliżonych do instrumentów stosowanych przy komercjalizacji w okresie II RP, przez długie lata określane było jako wyposażona w różne cechy w różnym czasie **metoda rozrachunku gospodarczego**. Obfitej różnorodności interpretacyjnej w literaturze towarzyszył jednocześnie brak wyraźnego zdefiniowania tego pojęcia w prawie. W literaturze wskazywano wprawdzie, że termin ten został zdefiniowany po raz pierwszy w uchwale RM z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie zasad organizacji finansowej i systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych objętych budżetem centralnym, jednak podkreślano, że późniejsze źródła prawa wprowadzające zasady oparcia systemu finansowego różnych instytucji państwa, nie określały już elementów składowych tego pojęcia, stwierdzając jedynie – tak jak czynił to dekret z dnia 26 października

1950 r. o przedsiębiorstwach państwowych – że podmioty te prowadzą swą gospodarkę zgodnie z zasadami rozrachunku gospodarczego³⁰. Jednocześnie, z tych regulacji prawnych wyraźnie wynikało, że niektóre z cech tego pojęcia wymienionych pierwotnie w uchwale RM, utraciły swą aktualność wraz ze zmianami zasad systemu finansowego przedsiębiorstw oraz zmianami metod planowania finansowego. Pojęcie rozrachunku gospodarczego stało się na wiele lat synonimem statusu przedsiębiorstw państwowych. Ustawodawca posługiwał się tym pojęciem dla określenia relacji między przedsiębiorstwem i budżetem, używając go jednak w różnych kontekstach, w różnym rozumieniu oraz w stosunku do różnych jednostek (zjednoczeń, PZU, niektórych banków państwowych, organizacji spółdzielczych, niektórych gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych), dla podkreślenia ich specjalnego statusu³¹. Jednocześnie można było jednak mówić o wykształceniu się pewnych cech stałych definiujących to pojęcie. Jedną z nich było uprawnienie do pokrywania przez przedsiębiorstwa wydatków z własnych przychodów. Jako wyjątek od tej zasady ogólnej traktować należało to, że część przychodów nie była przeznaczana na pokrycie własnych wydatków (przekazywana była na rzecz budżetu lub na rzecz zjednoczeń przedsiębiorstw), a niektóre wydatki finansowane były nie z własnych środków przedsiębiorstwa, lecz ze środków otrzymanych z zewnątrz (dotacje z budżetu, dotacje lub pożyczki ze zjednoczenia, kredyt bankowy).

W Niemczech Ordynacja budżetowa z 1922 r. (*Reichshaushaltsordnung*), będąca pierwszą dla tego państwa systematycznie ułożoną i obejmującą całość zagadnień projektowania, zatwierdzania, wykonywania i kontroli budżetu ustawą, dopuszczała możliwość wprowadzania do budżetu tylko ostatecznych wyników wybranych podmiotów gospodarczych. Dotyczyło to takich jednostek organizacyjnych usytuowanych w różnych działach gospodarki państwowej, które z uwagi na zdominowanie ich specyfiki działania sprawami gospodarczymi uznawano za niemożliwe do zarządzania na zasadach gospodarki budżetowej. Ustalono jednak, że informacja o ich przypuszczalnych dochodach i wydatkach winna być także zamieszczona w budżecie. Kolej niemiecka została w zupełności skomercjalizowana w 1924 r. w tym znaczeniu, że jej budżetu, jako odrębnej od państwa osoby prawnej zorganizowanej w formie spółki akcyjnej (której 100% akcji stanowiła własność państwa), nie dołączano do budżetu ogólnego. Podobnie – poczta zorganizowana została także na zasadach skomercjalizowanego działu gospodarki państwowej, jednak mimo podawania jako formalnego argumentu zamiaru zrównania się jej efektywnością z przedsiębiorstwami prywatnymi, jej komercjalizacja spotkała się w literaturze z bardzo krytycznymi ocenami. Przyczyną kwestionowania takiego przedsię-

30 Dz.U. Nr 49, poz. 439.

31 Zob. J. Harasimowicz, Podstawowe zagadnienia systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych w PRL, Warszawa 1976, s. 8, a także uwagi tego Autora dotyczące różnicy w definiowaniu tego pojęcia na podstawie źródeł prawa, w: *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 246 i n.

wzięcia było z jednej strony ograniczenie możliwości kontroli ze strony parlamentu, z drugiej uwarunkowania dla tworzenia cichych rezerw, jednak nie dla interesów skarbu i gospodarstwa społecznego.

We Francji, tradycje wyodrębnienia przedsiębiorstw państwowych z budżetu są jeszcze dawniejsze niż gdziekolwiek, lecz również tu powstały najwcześniej w Europie całościowe regulacje dotyczące gospodarki budżetowej państwa, wyprzedzające znacznie inne kraje europejskie [1862]. Tu także stosunkowo najwcześniej państwo podjęło się prowadzenia działalności gospodarczej, nawet w zakładach o niewielkim zakresie (fabryki porcelany, czy gobelinów). Tu też istnieje od dawna do dnia dzisiejszego specjalna forma wyodrębnienia przedsiębiorstw w drodze tzw. budżetów dodatkowych (*budgets annexes*). W okresie międzywojennym na takich zasadach powiązane były z budżetem m.in. Mennica, Drukarnia Narodowa, Fabryki Prochu, Legia Honorowa, Poczta, Telegraf i Telefon, Szkoła Główna Sztuki i Rzemiosła itd. Niektóre z nich uległy szybszemu przekształceniu w przedsiębiorstwa państwowe, np. Drukarnię Narodową przekształcono w przedsiębiorstwo państwowe, którego całkowity kapitał znalazł się w bezpośrednim lub pośrednim posiadaniu państwa. Inne przeszły okres długotrwałej ewolucji, tak jak np. francuskie koleje państwowe, które począwszy od 1882 r. prowadziły działalność w oparciu o budżet dodatkowy (*budget annexe*). W 1911 r. ich działalność poddana została szczególnemu nadzorowi ministra skarbu, wreszcie w 1926 r. została w pełni wyodrębniona z budżetu. Takie same zasady wprowadzono również w stosunku do wcześniej wspomnianych przedsiębiorstw państwowych, m.in. fabryki porcelany w Sèvres i Manufactures de Gobelins w Paryżu. Stosunkowo najdłużej na zasadach tych powiązane były z budżetem poczta i telekomunikacja francuska (*la Poste i France Télécommunications*), które w 1991 r. wyłączono z powiązania w formie budżetu anekswego, wyposażając w osobowość prawną prawa publicznego. Oznaczało to w praktyce rozluźnienie więzów z gospodarką budżetową (prawo prowadzenia ewidencji finansowych na zasadach innych od instytucji budżetowych oraz wyłączenie rachunkowości spod kontroli izby obrachunkowej). Jedynie w początkowej fazie dokonującej się reformy ich budżety zatwierdzane były przez ministrów robót publicznych i skarbu, którzy składali coroczne sprawozdania z ich działalności gospodarczej właściwym komisjom izb parlamentarnych. Niektóre z tych instytucji przetrwały jednak na zasadach *budgets annexe* do dnia dzisiejszego, np. Legia Honorowa chociaż w literaturze francuskiej podkreślano, że jej działalność nie dotyczy działania służb państwowych, a także mimo że została wyposażona w osobowość prawną. Ustawą budżetową tworzone natomiast uprawnienie do takiej formy budżetowania nowym jednostkom organizacyjnym: budżet Orderu Wyzwolenia (*Budget Annexe Grande Chancellerie de l'Ordre de la Liberation*), budżet dzienników urzędowych (*Budget Annexe des Journaux Officiels*), budżet lotnictwa cywilnego (*Budget Annexe Aviation Civile*) utworzony w 1992 r. w miejsce powołanego

wcześniej budżetu nawigacji lotniczej czy budżet rolniczych świadczeń społecznych (*Budget Annexe des Prestations Agricoles – B.A.P.S.A.*). Temu ostatniemu zarzucono, że nie spełnia wymogu wykonywania służby państwowej, będąc niezależnym organem ubezpieczeń społecznych. Wskazywano jednak wówczas, że wyodrębnienie tego funduszu w tej formie jest wyrazem politycznej woli parlamentu objęcia swą kontrolą ochrony socjalnej świadczeń społecznych na rzecz rolników. Tak więc w tym przypadku przesłanką wyodrębnienia formy powiązania były względy pozaekonomiczne, podobnie jak „w przypadku odznaczeń”, których wyodrębnienie uzasadniano tradycją i brakiem własnych środków³².

Przedstawione przykłady rozwiązań polskich, niemieckich i francuskich wskazują wyraźnie na sytuacje, gdy **rozwój ewolucyjny powoduje, że przedsięwzięcia o charakterze gospodarczym związane z budżetem, z upływem czasu i zmianą charakteru wyzwalają się z tego związku i uzyskują uprawnienia do działania w swoim imieniu i na własny rachunek. Zwykle jednak to dążenie do usamodzielnienia potęguje się w nich wówczas, gdy nie potrzebują już dla utrzymania się w warunkach gospodarki rynkowej pomocy finansowej z budżetu w postaci dotacji. Wówczas, zwykle ich słabsze wyniki finansowe uzasadniane są negatywnym wpływem więzów systemu budżetowego, w związku z czym w okresie przejściowym komercjalizacji tego rodzaju przedsięwzięcia towarzyszą: z jednej strony – rozluźnienie jego więzi z budżetem (ograniczeniem wpływu organów państwa na jego planowanie i zarządzanie nim oraz jego kontrolę), z drugiej strony – powiązanie jego gospodarki finansowej z budżetem w ten sposób, że całość lub część czystego zysku lub straty wynikających z jego planu gospodarczo-finansowego znajduje odbicie w budżecie (po wcześniejszym zatwierdzeniu przez stosowny organ państwa, najczęściej radę ministrów lub właściwego ministra).**

Analizując współcześnie zadania realizowane przez jednostki organizacyjne państwa możemy zauważyć, że częściej niż miało to miejsce przed kilkunastu czy kilkudziesięciami laty, pojawiają się wśród nich takie (dotyczące sfery przemysłowej, handlowej, usługowej bądź mające charakter interwencyjny), które wymagają zachowań rynkowych (tworzenia funduszy: rezerwowych, ryzyka, amortyzacyjnego), typowych dla jednostek o charakterze komercyjnym. Powstaje wówczas pewien dysonans między zasadami rachunkowości i statystyki przedsięwzięcia komercyjnego oraz zasadami rachunkowości i statystyki stosowanymi w administracji. Jego istnienie może w sposób oczywisty ograniczać możliwość konkurowania tych jednostek z innymi, niezwiązanymi tak sztywnymi regułami finansowania. Z drugiej strony, zauważalna jest także tendencja do pozostawiania w swoim zasięgu zależności przez jednostki budżetowe wyodrębnionych rodzajów działalności i usług

32 Zob. P. M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 207.

niematerialnych, które równie dobrze mogłyby funkcjonować jako jednostki skomercjalizowane.

We francuskim modelu budżetowym budżety aneksowe³³ okazały się więc instrumentami modyfikacji sposobu realizacji zupełności i jedności budżetu³⁴. Ich istota określona art. 20 ustawy organicznej z dnia 2 stycznia 1959 r., utrzymana także w art. 18 obowiązującej ustawy z dnia 1 sierpnia 2001 r. wskazuje, że dotyczą one operacji finansowych służb państwowych niebędących zakładami publicznymi (zwykle, nie wyposażonych w osobowość prawną), których zasadnicza działalność (usługi przemysłowe lub handlowe) stanowi podstawę do pobierania opłat. Ich budżety mogą wykazywać pewne odrębności w stosunku do zasad obowiązujących w ramach budżetu ogólnego (*le budget général*), mogą w ramach budżetu zarządzać funduszami (zaopatrzeniowym, amortyzacyjnym, ryzyka i rezerwowym), a nieprzekraczalny kredyt budżetu dodatkowego może być zwiększony zwykłym postanowieniem ministra finansów pod warunkiem, że nie narusza to równowagi budżetu dodatkowego i nie prowadzi do dodatkowych obciążeń w kolejnych latach. Mechanizm subwencji i nadwyżek powoduje, że budżety aneksy są zawsze zrównoważone. Wyraźnie zauważalna jest jednak tendencja do ich ograniczania. W 1995 r. budżety te dysponowały łącznie kwotą przekraczającą 100 mld F, co stanowiło ok. 7% kwoty budżetu ogólnego. W 2003 r. udział ten uległ wyraźnemu zmniejszeniu, do 5% (18 mld €)³⁵.

Institucją, której funkcjonowanie należy zasygnalizować także z uwagi na kompletność analizy francuskiego modelu systemu budżetowego, są – istniejące obok budżetu ogólnego państwa – rachunki specjalne Skarbu Państwa (*les comptes spéciaux*). Są one ucieleśnieniem zasady, zgodnie z którą nie każdy rozchód środków publicznych jest ich wydatkiem, podobnie jak nie każdy wpływ musi być dochodem. Aby zestawienie budżetu miało przejrzysty charakter, przepływy czasowe winny być księgowane oddzielnie, zaś niektóre dochody i wydatki winny być ze sobą skorelowane w jednym dokumencie. Rachunki specjalne są instytucją istniejącą od dawna we francuskim systemie budżetowym. Z tego względu doświadczenia praktyki budżetowej dostarczały przykładów sytuacji, w których korelacja dochodów i wydatków odbywała się w tak odległych terminach, że tworzenie tej instytu-

cji nie było uzasadnione, podobnie jak wtedy, gdy pod pretekstem pobrania zaliczki dokonywano wydatków bez zamiaru zwrotu środków, co czyniło wydatek definitywnym. Tego rodzaju nadużycia, które miały miejsce w szczególności w III i IV Republice Francuskiej, spowodowały zdecydowaną reakcję na nieprawidłowości, polegającą na ścisłej reglamentacji zasad otwierania tych rachunków oraz sposobu powiązania ich z budżetem, ograniczenie ich ilości z kilkuset do kilkunastu, ich preeliminowania wyłącznie ustawą budżetową i razem z ustawą budżetową w postaci załącznika do budżetu, co ułatwić ma kontrolę administrowania środkami w ramach rachunków itd. Obowiązująca ustawa organiczna z 2001 r. wyodrębnia następujące kategorie rachunków specjalnych:

1. Rachunki specjalnego przeznaczenia (*les comptes d'affectations spéciales*).
2. Rachunki handlowe (*les comptes de commerce*).
3. Rachunki operacji walutowych (*les comptes d'opérations monétaires*).
4. Rachunki partycypacji finansowej (*les comptes de concours financiers*).

Mamy więc tu do czynienia z tendencją do ograniczania stosowania tej formy korelacji między dochodami i wydatkami publicznymi (przepisy wcześniej obowiązujące przewidywały istnienie 6 rodzajów rachunków)³⁶.

Na podstawie przedstawionych rozważań można wskazać, że we wszystkich prezentowanych państwach zauważyć się dają pewne prawidłowości:

- w gospodarce rynkowej funkcje publiczne państwa działającego we właściwych dla niego formach organizacyjno-prawnych, są bardzo wyraźnie oddzielone od funkcji przedsiębiorstw państwowych. Te ostatnie kierują się tymi samymi celami, co inne podmioty o charakterze komercyjnym, muszą więc dysponować zbliżonymi do innych podmiotów (identycznymi jak inne podmioty) warunkami. Dostosowanie zasad prawnych, ekonomicznych i organizacyjnych przedsiębiorstw państwowych do warunków, w których mogą konkurować z innymi podmiotami komercyjnymi świadczącymi określone usługi (lub realizującymi określoną produkcję), jest procesem długotrwałym. Z tego względu wyodrębnianie się niektórych rodzajów działalności z sektora publicznego w poszczególnych państwach dokonywało się – w jednych państwach szybciej, a w innych wolniej. Bardzo trudno jest mówić o uniwersalnych regułach obowiązujących we wszystkich państwach. Niektóre z rodzajów działalności są w pełni skomercjalizowane w jednych państwach, podczas gdy w innych realizowane są przez jednostki organi-

³³ W literaturze polskiej termin *budget anexe* był różnorodnie tłumaczony. J. Stembrowicz posługiwał się określeniem „budżet specjalny”, które mogło wprowadzać w błąd, wobec stosowanego – omówionego niżej – pojęcia „rachunek specjalny”. Z. Zawadzki używał terminu „budżet – załącznik”, który z kolei nie oddawał właściwego charakteru tego budżetu, będącego integralną częścią ustawy. Świadomość niedoskonałości tych propozycji nie pozwalała także na zastosowanie terminu „budżet dodatkowy”, który mógłby być utożsamiany z „budżetem nadzwyczajnym”. Wobec zastrzeżeń do zaprezentowanych tłumaczeń tego terminu T. Dębowska-Romanowska posługiwała się pojęciami: „budżety aneksowe”, „budżety aneksy”, zob. T. Dębowska-Romanowska, Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej. Warszawa 1982, s. 34. Takie tłumaczenie tego pojęcia przyjęto także w tej pracy, w celu uniknięcia mnożenia terminologii.

³⁴ Tak oceniają je P.M. Gaudemet i J. Molinier, *op. cit.*, s. 206.

³⁵ M. Bouvier, M.-Ch. Esclassan, J.-P. Lassale, *op. cit.*, s. 202. Dane dot. 2003 r. na podst. J. Mekhantar, *op. cit.*, s. 16.

³⁶ Zob. Art. 25–29 ustawy organicznej z dnia 2 stycznia 1959 r., a także komentarz ich dotyczący. P.M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 209–210.

zacyjne w szczególności sposób powiązane z budżetem państwa (posiadające szczególny status prawny i organizacyjny);

- proces wyodrębniania się z systemu budżetowego państwa jednostek organizacyjnych, które następnie uzyskują status przedsiębiorstwa, dotyczy w wielu przypadkach tych samych rodzajów działalności państwa (transport kolejowy, poczta, telekomunikacja), jednak proces ten jest w poszczególnych państwach dosyć znacznie odległy w czasie. Ta rozpiętość czasowa dokonujących się zmian jest uwarunkowana wieloma różnymi czynnikami;
- postępuje rozszerzenie i zróżnicowanie działalności finansowej państwa. Przyczyn tego stanu jest bardzo wiele. Niektóre z nich są wywołane konsekwencjami rozwoju gospodarczego w okresie odbudowy po wojnach światowych³⁷. Państwo, kierując się motywami skarbowymi i społecznymi obejmowało przedmiotem swego zainteresowania nie tylko produkcję, lecz nierzadko także obrót dobrami gospodarczymi;
- postęp techniczny i cywilizacyjny powoduje pojawienie się w sferze finansów publicznych zjawisk, które wcześniej nie występowały w tej sferze. Zauważalna jest wyraźna tendencja przekraczania przez państwo istniejącej wcześniej granicy jego angażowania się, którą do tego czasu stanowiło administrowanie sprawami państwa. Działalność państwa staje się coraz bardziej zróżnicowana. Ma ona szeroko rozumiany charakter gospodarczy, zarówno wytwórczy, handlowy, jak i usługowy. Ponadto występują bardzo znacznie zróżnicowane formy podejmowania przez państwo działalności o charakterze interwencyjnym;
- wyzwaniu się przedsiębiorstw poza sferę działalności finansowanej metodami budżetowymi oraz procesom debudżetyzacji towarzyszy jednoczesny wzrost zainteresowania państwa obiektywnymi przesłankami wyboru określonej polityki w dziedzinie wydatków publicznych.

Niektóre z przedstawionych spostrzeżeń nieodparcie kojarzą się z tezami, które stanowiły podstawę sformułowania prawa wzrastających wydatków publicznych, znanego powszechnie jako prawo Wagnera. Odegrało ono niezwykle istotną rolę zarówno w teorii finansów publicznych, jak i w doktrynie realizowanej przez rządy krajów zachodnich. U jego podstaw znajduje się także konstatacja o zasadniczym wpływie rozwoju cywilizacyjnego i zdarzeń społecznych (na przykład wojen) na presję wobec państwa, na skutek której musi ono w coraz szerszym zakresie realizować zarówno dotychczasowe, jak i nowe obowiązki wobec społeczeństwa. Uzna-

37 O konsekwencjach związanych z finansowaniem wojny dla finansów państwa w polskiej literaturze okresu międzywojennego pisali W. Krzyżanowski, *Finansowanie wojny współczesnej*, Lublin 1938; tegoż: *Z zagadnień gospodarki wojennej*, Lublin 1939 oraz E. Strasburger, *Zagadnienia skarbowo-ekonomiczne na tle wojny*, Warszawa 1920.

je się, że teoria ta znacząco wpłynęła na rozwój ubezpieczeń społecznych, w którym państwo odegrało kreatywną rolę³⁸. Zauważyć należy również, że zwiększone zainteresowanie państwa obiektywnymi przesłankami wyboru określonej polityki wydatkowej (ostatnia spośród wyżej wymienionych konstatacji), pozostaje w nierozdzielnej związku z rozwijającymi się później koncepcjami opartymi na akcentowaniu sprzeczności między efektywnością wykorzystania zasobów a celami społecznymi³⁹.

3. Jednostki budżetowe jako zasadnicza forma organizacyjna gospodarki budżetowej brutto państwa

Jednostki budżetowe są historycznie najstarszą formą organizacyjną gospodarki budżetowej. W tej formie funkcjonował zawsze aparat wykonawczy organów ustawodawczych i wykonawczo–zarządzających państwa oraz organy i instytucje mu podległe i przez niego utworzone, jednostki wojska i policji, jak również organy kontroli państwowej, ochrony prawa, sądy i trybunały. W tej formie działały zwykle także jednostki organizacyjne oświaty, kultury, opieki społecznej i ochrony zdrowia itp. Generalnie daje się zauważyć, że dominująca część ich zadań ma charakter nieprodukcyjny. Niektóre z nich nie uzyskują przychodów w ogóle, inne uzyskują wprawdzie przychody, lecz te nie wystarczą na pokrycie ich wydatków (gdymy kalkulować przyjęcie dla nich takiej formy finansowania ich działalności). Przypisanie konkretnych zadań, konkretnym jednostkom organizacyjnym, nie rozwiązuje także sprawy do końca, ponieważ niektóre z nich niegdyś były przedmiotem działania określonych jednostek organizacyjnych, a współcześnie realizowane są przez inne jednostki organizacyjne sfery budżetowej. Rozróżnienie działalności jednostek budżetowych od działalności innych jednostek sfery budżetowej sprawia również współcześnie kłopot o tyle, że u.f.p. nie formułuje pojęcia „sfera budżetowa”, a ustawodawca posługuje się tym pojęciem w sposób niejednorodny⁴⁰. Pojęcie jednostki budżetowej jest bowiem pojęciem prawno–finansowym, a nie pojęciem ekonomicznym. Cechą wyróżniającą jest tu sposób powiązania z budżetem, a nie rodzaj działalności (aczkolwiek ta cecha pokrywa się najczęściej właśnie z określonym rodzajem działalności)⁴¹. W ujęciu historycznym zauważalna jest więc wyraźna ewolucja tego pojęcia.

38 Zob. S. Owsiak, *Finanse publiczne*, *op. cit.*, s. 38.

39 Zob. H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Łódź 1948, s. 17; J.M. Buchanan, *Finanse publiczne w warunkach demokracji*, Warszawa 1997, s. 29.

40 Zwracają na to uwagę E. Malinowska–Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2006, s. 178, przytaczając jako przykład sposób jego interpretacji w ustawie z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 110, poz. 1255) oraz w ustawie z dnia 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (Dz.U. Nr 160, poz. 1080).

41 Zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, *op. cit.*, s. 69.

Zmiana stosunków politycznych, gospodarczych i społecznych po II wojnie światowej z oczywistych powodów nie mogła pozostać bez wpływu na treść i zakres budżetu. Charakterystyczne jest jednak, że zarówno ustawodawstwo, jak i praktyka budżetowa zachowały wówczas obydwie zasadnicze formy budżetowania⁴². Tworzenie podstaw społeczno-politycznych i gospodarczych odbudowywanego państwa odbywało się początkowo na bazie ustawodawstwa okresu międzywojennego, „przystosowywanego” do zmienionych warunków politycznych i ekonomicznych. Pojawiła się wówczas koncepcja zastąpienia budżetu jako planu finansowego państwa – wzorowanym na doświadczeniach radzieckich – państwowym planem finansowym. Koncepcja ta jednak, krytycznie oceniana w nauce polskiej także już przed wojną⁴³, nie uzyskała akceptacji i została odrzucona. Wobec tego, kierując się tezą o nadrzędnym i koordynującym charakterze budżetu jako podstawowego planu finansowego państwa, w stosunku do pozostałych planów finansowych, w świetle ówczesnych zasad ustrojowych znacznie rozszerzono jego zakres w porównaniu do budżetów okresu międzywojennego⁴⁴. Budżetem na 1951 r. objęto dotychczasowy zakres budżetu państwa, budżety samorządów terytorialnych, dochody i wydatki przedsiębiorstw państwowych, których charakter uzasadniał uniezależnienie wydatków od dochodów oraz od innych przedsiębiorstw, rachunki funduszu socjalnego przedsiębiorstw i ich rachunki wyrównawcze oraz budżet ubezpieczeń społecznych. Jednocześnie ustalono, że działalność urzędów, instytucji i zakładów (jednostek budżetowych) powinna w zasadzie znaleźć odzwierciedlenie w budżecie państwa w pełnych kwotach dochodów i wydatków. W sytuacjach wyjątkowych minister finansów mógł wyrazić zgodę na włączenie określonych instytucji i zakładów saldami ich działalności (dopłatą lub wpłatą)⁴⁵.

Zasadniczą linię wyznaczającą granice podziału państwowych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia ich relacji w stosunku do budżetu stanowiła ekonomiczna treść zadań tej jednostki. Stosownie do tego kryterium, wyodrębnione zostały jednostki realizujące głównie zadania produkcyjne (gospodarcze) i nieprodukcyjne (usługowe). Te pierwsze (przedsiębiorstwa), w zasadniczej części powiązane zostały z budżetem nadwyżką dochodów nad wydatkami lub niedoborem w stosunku do niezbędnych kosztów działalności. Te drugie (**jednostki budżetowe**), mogły jedynie wydatkować otrzymane środki pieniężne w wysokości i na cel,

42 C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, T. II, cz. 1, Wrocław-Warszawa 1982, s. 310.

43 Nauka polska bacznie obserwowała i prezentowała krytyczne uwagi pod adresem tych doświadczeń już w okresie międzywojennym, zob. np. J. Wiszniewski, *Budowa powszechnego planu finansowego Związku Socjalistycznych Republik Rad*, w: *Prace seminarium ze skarbowości i prawa skarbowego oraz ze statystyki Uniwersytetu Stefana Batorego w Wilnie*, pod red. prof. M. Gutkowskiego, t. II, Wilno 1934, s. 299–409, a w szczególności uwagi autora na s. 353 i n.

44 Zob. Z. Pirożyński, *Założenia i rozwój budżetu państwowego*, w: *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964, s. 107.

45 Uchwała RM z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie wstępnych wytycznych do zasad budżetu państwa (M.P. Nr 55, poz. 631).

na który zostały przyznane. Uzyskane przez nie przychody nie mogły być przeznaczone na pokrycie ich wydatków nawet wówczas, gdy plan finansowy przewidywał ich dokonanie, lecz musiały być przekazane na rzecz budżetu. Taka (co do zasady) formuła rozliczeń jednostek budżetowych z budżetem stosowana jest także współcześnie. Tak więc, jednostki budżetowe powiązane są z budżetem pełną kwotą przychodów i rozchodów⁴⁶. Zasada ta w pierwszych latach powojennych posiadała jednak cały szereg wyłomów, gdyż z jednej strony, status jednostek budżetowych uzyskiwały również jednostki gospodarcze, co motywowano małym rozmiarem gospodarki oraz brakiem dostatecznie wyszkolonego personelu w zakresie księgowości. Odnosiło się to w szczególności do drobnych jednostek gospodarczych w terenowej gospodarce komunalnej, drobnych gospodarstw ogrodniczych itp. Z drugiej strony, raczej przemawiające za zasadnością powiązania zainteresowania wynikiem finansowym jednostek usługowych działających w sferze kultury (filharmonie, opery, teatry), z potrzebą organizacji tych jednostek na zasadach innych niż jednostki budżetowe, spowodowały zbliżenie ich reguł gospodarki finansowej do zasad rachunku gospodarczego obowiązujących przedsiębiorstwa⁴⁷. Zakłady budżetowe powołane od 1958 r. dla realizacji zadań o charakterze usługowym stały się formą organizacyjną, której status prawno-finansowy uzależniał rozmiar dokonywanych przez nie wydatków od uzyskanych dochodów.

W latach sześćdziesiątych status jednostek budżetowych posiadały państwowe jednostki organizacyjne prowadzące w zasadzie działalność usługową w zakresie oświaty, nauki, kultury i sztuki, opieki zdrowotnej, obrony narodowej, porządku wewnętrznego, wymiaru sprawiedliwości i w innych dziedzinach administracji państwowej. Obowiązujące wówczas rozwiązania prawne dopuszczały jednak wyłom od zaprezentowanych zasad, np. instytuty naukowe mogły posiadać status jednostek budżetowych, zakładów budżetowych lub innych jednostek działających zgodnie z zasadami rozrachunku gospodarczego. Decyzję w tej materii podejmował właściwy minister. Jednostki budżetowe z reguły nie były wyposażone w osobowość prawną, mogły jednak zaciągać zobowiązania w obrocie gospodarczym.

Obok pojęcia „jednostka budżetowa”, w systemie budżetowym występowało **pojęcie zadania budżetowego**. Objęta nim była działalność niewyodrębniona organizacyjnie oraz niemająca charakteru stałego (scentralizowane zakupy, wycieczki turystyczne, zwalczanie szkodników, szczepienia profilaktyczne itp.). Zadania budżetowe realizowane były na podstawie preliminarza wydatków, a więc nie wyróżniały się w specjalny sposób od zadań finansowanych w ramach jednostek budżetowych. Były także realizowane przez jednostki budżetowe w oparciu o wspomniane plany wydatków. W innych państwach Europy Środkowej i Wschodniej (m.in. na

46 Zasady ich gospodarki finansowej określał początkowo dekret z dnia 17 grudnia 1952 r. o uchwalaniu i wykonywaniu budżetu państwa (Dz.U. Nr 50, poz. 334).

47 Zob. *Prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. L. Kurowskiego, Warszawa 1955, s. 93.

Węgrzech i w Bułgarii), zadania budżetowe były formą organizacyjną działalności jednostek budżetowych odnoszącą się do finansowania działalności niektórych urzędów komunalnych i kulturalnych (kina, teatry, opery, bazy) świadczących usługi odpłatnie. Ich cechą wyróżniającą była forma budżetowania (*netto*)⁴⁸.

Zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych przez kolejne dziesiątki lat pozostawały niezmiennie w głównych założeniach. Zauważyć jednak należy dwojakiego rodzaju zjawiska charakteryzujące tendencje występujące w stosunku do tych jednostek:

- pierwszym jest przesuwanie z wyższych szczebli zarządzania na szczebel niższy uprawnienia do określania zasad działalności oraz powoływania jednostek i form organizacyjnych gospodarki budżetowej⁴⁹ (zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, środków specjalnych jednostek budżetowych; rys ich rozwoju zaprezentowano w kolejnym podrozdziale), uelastyczniając w ten sposób sztywne reguły gospodarowania brutto;
- drugim jest przyzwolenie na dokonywanie wyjątku od zasadniczego kanonu finansowego tej gospodarki, polegającego na powiązaniu ze sobą niektórych dochodów i wydatków tych jednostek z budżetem metodą *netto*.

O ile pierwsze ze zjawisk bez większych zastrzeżeń akceptowane było zarówno przez doktrynę, jak i przez praktykę, o tyle to drugie nie było przyjmowane przez doktrynę tak jednoznacznie.

W latach dziewięćdziesiątych liczba państwowych jednostek budżetowych znacząco zmalała. Powodem tego były zmiany ustrojowe związane z powołaniem samorządu terytorialnego jako odrębnego od państwa podmiotu publicznoprawnego realizującego swoje własne zadania, na swój własny rachunek i odpowiedzialność. Kontynuowana w 1999 r. reforma ustrojowa państwa, konsekwencją której była dalsza decentralizacja jego zadań, skutkowałą przekazaniem na rzecz samorządu kolejnych jednostek budżetowych realizujących usługi publiczne. W konsekwencji liczba tych jednostek (głównie związanych ze sferami edukacji i kultury) na koniec 2004 r. zmalała do ¼ stanu sprzed 10 lat. Jednostki istniejące na szczeblu państwa funkcjonują głównie przy ministerstwach: sprawiedliwości, finansów i kultury oraz przy urzędach wojewodów⁵⁰.

U.f.p. nie ustosunkowuje się do kwestii wyposażenia jednostek budżetowych w osobowość prawną. W doktrynie prezentowany jest pogląd, że przy definiowaniu pojęcia jednostki budżetowej ten fakt nie odgrywa roli. Konsekwencją takiej sytuacji jest występowanie tych jednostek w obrocie prawnym, jako jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa. W nauce prawa finansowego prezentowany jest pogląd przyznający im uprawnienie do traktowania ich jako samodzielnych podmiotów, z uwagi na to, że ustawodawca przyznaje im prawa i obowiązki w sferze gospodarki finansowej⁵¹. Z uwagi na sposób ich tworzenia, łączenia i likwidacji wyróżnić można państwowe jednostki budżetowe powoływane, łączone i likwidowane w drodze ustawy (dotyczy to głównie urzędów, sądów i trybunałów) oraz powoływane przez ministrów, kierowników urzędów centralnych i wojewodów.

4. Zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze i środki specjalne jako formy uelastycznienia budżetowych metod gospodarowania państwa

Zakłady budżetowe jako typ państwowych jednostek organizacyjnych gospodarki budżetowej uprawnionych do finansowania swoich wydatków uzyskanymi przychodami, powstawały od 1 stycznia 1958 r. w oparciu o uchwałę Rady Ministrów nr 432 z dnia 9 listopada 1957 r. w sprawie zakładów budżetowych⁵². Ich pojęcie oraz tryb powoływania określało także Prawo budżetowe z 1958 r.⁵³ będące pierwszą próbą kodyfikacji zasad polskiego prawa budżetowego. Uchwała RM ustaliła podstawowe reguły gospodarki finansowej zakładów, upoważniając Ministra Finansów do uregulowania kwestii szczegółowych w drodze zarządzeń. Na podstawie tego upoważnienia wydawane były liczne przepisy precyzujące szczegółowo rozwiązania dotyczące gospodarki finansowej. W 1965 r. uporządkowano wcześniej ustalone zasady i zawarto je w dwóch zarządzeniach Ministra Finansów⁵⁴.

Status zakładu budżetowego mogły uzyskać państwowe jednostki organizacyjne, których rodzaj działalności (najczęściej były nimi usługi niematerialne) uzasadniał uzależnienie wysokości dokonywanych przez te jednostki wydatków od osiągniętych przychodów. Prowadziły one działalność na zasadach budżetowania *netto*, uprawnione były do pokrywania wydatków osiągniętymi przychodami. Jeżeli te nie były wystarczające dla pokrycia ich wydatków, zakład mógł ubiegać się o przyznanie dotacji budżetowych na pokrycie deficytu. Niektóre enumeratywnie określone

48 Zob. C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, w: *System instytucji prawno finansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. II, Wrocław-Warszawa 1982, s. 319.

49 Początkowo zasady funkcjonowania zakładów budżetowych określały uchwały Rady Ministrów, np. uchwała RM z dnia 9 listopada 1957 r. w sprawie zakładów budżetowych (M.P. Nr 89, poz. 530). Ustawa Prawo budżetowe z 1970 r. uprawnienia te przekazywała Ministrowi Finansów, który początkowo szczegółowe zasady określał zarządzeniem, np. zarządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 1971 r. w sprawie zakładów budżetowych (M.P. z 1972, Nr 1, poz. 5), a następnie rozporządzeniem.

50 Zob. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 179.

51 Zob. T. Augustyniak-Górna, *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, Zeszyty Naukowe UŁ, seria I, Łódź 1979, nr 65.

52 M.P. Nr 89, poz. 530.

53 Ustawa z dnia 1 lipca 1958 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 45, poz. 221 z późn. zm.).

54 Zob. zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 1965 r. w sprawie nadania państwowym jednostkom organizacyjnym formy zakładów budżetowych (M.P. Nr 34, poz. 189) oraz zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 1965 r. w sprawie gospodarki finansowej zakładów budżetowych (M.P. Nr 34, poz. 190).

zakłady, na przykład domy wypoczynkowe, nie mogły jednak w ogóle otrzymywać dotacji.

Status zakładów budżetowych nadany jednostkom organizacyjnym szczebla centralnego zarządzeniami Ministra Finansów posiadały m.in.: okręgowe urzędy jakości i miar łącznie z jednostkami im podległymi, urzędy probiercze, Polska Agencja Prasowa, Pałac Kultury i Nauki, Archiwum Filmowe. W zakresie budżetów terenowych status taki posiadały domy kultury, stacje oceny zwierząt, zakłady lecznicze dla zwierząt itp. Rozliczanie się przez zakłady budżetowe z budżetem państwa netto na podstawie planów finansowych dochodów i wydatków upodabniało je, zdaniem niektórych teoretyków do przedsiębiorstw. W przeciwieństwie jednak do nich, zakłady nie amortyzowały wykorzystywanych przez siebie środków trwałych, nie płaciły podatków, nie tworzyły (co było charakterystyczne dla ówczesnych przedsiębiorstw) wewnętrznych funduszy. Swoją rachunkowość i sprawozdawczość zestawiały zgodnie z klasyfikacją budżetową. Rachunkowość sporządzały na zasadach podobnych do jednostek budżetowych⁵⁵.

Koncepcja powoływania zakładów budżetowych opartych na samowystarczalności finansowej (przewidująca możliwość dotowania z budżetu w niektórych uzasadnionych przypadkach), stała się w warunkach polskich wzorcem idealnym. Praktyka w znacznym stopniu odbiegała od tego wzorca. Korzystanie przez liczne zakłady budżetowe z dotacji budżetowych wywoływało także oczywiste skutki w sferze powiązania ich planów finansowych z planami budżetowymi. Aby zapewnić te ściśle związki, przyjęto zasadę, że plany finansowe zakładów budżetowych zatwierdzane są przez jednostki nadrzędne. Konsekwencją tego rozwiązania było uprawnienie do dokonywania zmian w zatwierdzonych już planach, także wyłącznie przez jednostkę nadrzędną. Zmiany planów, polegające na zwiększeniu dotacji w stosunku do wielkości pierwotnych, mogły być dokonane wyłącznie po uprzednim przyjęciu tych zmian w budżecie, natomiast zmiany skutkujące zmniejszeniem kwot wpłat na rzecz budżetu, wyłącznie za zgodą odpowiednich organów (w przypadku zakładu budżetowego budżetu centralnego – Ministra Finansów, w przypadku zakładu budżetowego budżetu terenowego określonego szczebla – wydziału finansowego właściwej rady narodowej). Tworzyło to skomplikowany, scentralizowany system zależności, który w sposób prawidłowy funkcjonował wówczas, gdy wpłaty z budżetu i do budżetu odbywały się regularnie i zgodnie z planem. W pozostałym zakresie zadania ujęte w planie można było realizować, gdy zakład posiadał środki własne na rachunku bankowym.

Począwszy od 1965 r. przyjęto ustalenie, że zakłady budżetowe powinny pokrywać osiągniętymi przychodami nie mniej niż 60% swoich wydatków. Zmiana

55 Zob. M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, wyd. 2, Warszawa 1966, s. 16.

dotychczasowych zasad wiązała się z wprowadzeniem opłat za korzystanie z niektórych urządzeń opieki socjalnej, w wyniku czego zaobserwować można było dwa zjawiska: z jednej strony nastąpiło upowszechnienie formy zakładu budżetowego (status taki posiadały żłobki, przedszkola, dziecińce), z drugiej strony nastąpiło ograniczenie funkcji redystrybucyjnej budżetu, gdyż powstałe jednostki organizacyjne nie figurowały już w budżecie całością swoich przychodów i rozchodów. Ponadto wprowadzono inne niż wcześniej stosowane kryteria, na przykład nadanie statusu zakładu budżetowego uzależniano od rozmiaru usług odpłatnych realizowanych na rzecz ludności (zakłady gospodarki komunalnej, terenowe zakłady usługowe mogły uzyskać taki status, jeżeli osiągały przychody nie niższe od 0,5 mln zł rocznie). Tworzyło to czasem nienaturalne sytuacje, w których jednostki o samodzielnym bycie finansowym uzależnionym od rozmiaru przychodów globalnych, nie miały pełnego bezpośredniego wpływu na wysokość tych przychodów, ponieważ odpłatność za wykonywane przez nie usługi uzależniona była od dochodu przypadającego na jednego członka rodziny dziecka korzystającego z tych usług. Mimo takich zjawisk, forma organizacyjna zakładu budżetowego zaczęła wówczas zyskiwać w polskim systemie budżetowym coraz większą popularność.

Wzorem wcześniejszych rozwiązań, przepisy prawa budżetowego z 1970 i 1982 r. określały jedynie ogólne zasady tworzenia jednostek organizacyjnych gospodarki budżetowej, odsyłając do przepisów wykonawczych wydawanych na podstawie delegacji ustawowej. Przepisy te zezwalały na tworzenie zakładów budżetowych, jeżeli „rozmiar ich działalności i warunki miejscowe lub względy gospodarcze uzasadniały potrzebę” utworzenia zakładu. Sposób określenia wymogów niezbędnych dla utworzenia zakładu wydaje się w świetle ocen współczesnych „niezbyt wysoko ustawioną poprzeczką, łatwą do przeskoczenia”. Stosunkowo łatwo można było znaleźć bowiem racje przemawiające za dopuszczeniem jednostki do działania na podstawie tego specjalnego statusu. Wprawdzie przepisy ustalały, że przychody tych jednostek (po wyłączeniu dotacji) pokrywać miały nie mniej niż 60% rozchodów jednostki, lecz w praktyce od tego ostatniego wymogu dopuszczano możliwość licznych odstępstw⁵⁶, co w oczywisty sposób liberalizowało możliwości tworzenia zakładów budżetowych. Przeciwdziałać temu miało usytuowanie na wysokich szczeblach uprawnień do tworzenia zakładów. Jednostki organizacyjne budżetu państwa tworzyli bowiem wówczas ministrowie resortowi, za zgodą ministra finansów, natomiast w budżetach terenowych – terenowe organy administracji państwowej za zgodą wojewody.

Zarządzenie wykonawcze Ministra Finansów wyodrębniło w zakresie budżetu centralnego siedem grup jednostek (instytuty naukowo-badawcze, centralne laboratoria, inne placówki naukowe, urzędnienia socjalne i kulturalne, domy wypo-

56 Zob. C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, *op. cit.*, s. 320.

czynkowe, zakłady usługowe itd.), a w zakresie budżetów terenowych pięć grup jednostek. Analiza dynamiczna, której celem było zbadanie stopnia zainteresowania podejmowaniem działalności na określonych wówczas zasadach wskazywała, że ta forma organizacyjna okazała się wówczas na tyle atrakcyjna, że skutkowało to wyraźnym wzrostem liczby tych jednostek. W 1980 r. wykaz jednostek organizacyjnych działających lub mogących działać w formie zakładów budżetowych obejmował już dwadzieścia siedem rodzajów jednostek w zakresie urzędów socjalnych i kulturalnych (w tym 16 powiązanych z budżetem centralnym) oraz dwadzieścia jeden rodzajów innych jednostek (w tym 11 rozliczających się z budżetem centralnym). W piśmiennictwie podkreślano, że w żadnym innym państwie tzw. demokracji ludowej (z wyjątkiem może Czechosłowacji, na której wzorowano się przy ustalaniu zasad funkcjonowania zakładów budżetowych wprowadzonych w Polsce) ta formuła nie znajdowała równie szerokiego oddźwięku organizacyjnego. Podkreślano również, że proces doskonalenia form budżetowania poprzez zawężenie sfery zadań i jednostek finansowanych w formie brutto, został posunięty zbyt daleko, przynosząc szereg reperkusji natury gospodarczej i społecznej⁵⁷.

Trudno jest jednoznacznie mówić o osiągnięciu pożądanego efektu pozytywnego biorąc pod uwagę, że zwykle ponad 40% ogółu wydatków tych jednostek organizacyjnych finansowano dotacjami budżetowymi. Na początku lat siedemdziesiątych zarówno w literaturze, jak i w praktyce budżetowej pojawiało się coraz częściej pojęcie „gospodarka pozabudżetowa”, odnoszone łącznie do zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i środków specjalnych jednostek budżetowych oraz funduszy celowych⁵⁸. Jednak już na początku lat dziewięćdziesiątych w analizach finansowych pojęcie „funduszy celowych” traktowano odrębnie od kategorii „gospodarka pozabudżetowa”, zarezerwowanej dla zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i środków specjalnych⁵⁹, natomiast w u.f.p. zaprzestano używania terminologii „gospodarka pozabudżetowa”.

Prawo budżetowe z 1991 r. określało zasadnicze cechy tej formy gospodarki budżetowej, odsyłając w materii określania szczegółowych zasad ich tworzenia do rozporządzenia Ministra Finansów⁶⁰. Zgodnie z nim, państwowe zakłady budżetowe tworzyli dysponenti części budżetu. Zakłady prowadziły działalność w oparciu o plany finansowe, prowadziły odrębną rachunkowość i sporządzały odrębną sprawozdawczość, z budżetem rozliczały się wynikiem (dokonywały wpłat na rzecz budżetu, a także otrzymywały, niewspółmierne do wysokości wpłat, dotacje z budżetu).

57 *Ibidem*, s. 321.

58 Zob. np. J. Brożek, Gospodarka pozabudżetowa, „Studia Finansowe” 1971, nr 10. Termin „gospodarka pozabudżetowa” można spotkać jednak w piśmiennictwie jeszcze wcześniej, np. A.W. Zawadzki, Niektóre problemy gospodarki pozabudżetowej rad narodowych, „Finanse” 1963, nr 5, s. 22–35.

59 Zob. Sprawozdanie RM z wykonania budżetu państwa za 1991 r. Omówienie, Warszawa 1992, s. 87.

60 Do czasu wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z 1998 r., zasady te określało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1991 r. (Dz.U. Nr 42, poz. 183).

tu). W pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych zakłady budżetowe dominowały wśród gospodarki pozabudżetowej, np. w 1992 r. ich przychody stanowiły łącznie 42% ogółu przychodów tej gospodarki, ale także dotacje uzyskiwane przez zakłady budżetowe stanowiły prawie 72% ogółu dotacji przekazywanych tej gospodarce. Na szczeblu państwa w tej formie organizacyjnej funkcjonowały: notariaty, działy egzekucyjne urzędów skarbowych, przedszkola, żłobki, zakłady gospodarki komunalnej i mieszkaniowej, zakłady obsługi rolnictwa, ośrodki sportu i rekreacji. Rentowność i poszczególne rodzaje jednostek była bardzo zróżnicowana, jednak zaskakujące było to, że prawie samowystarczalnymi (lub samowystarczalnymi) finansowo były jednostki organizacyjne o charakterze administracyjnym (wojewódzkie inspekcje weterynaryjne, wojewódzkie zakłady konserwacji urządzeń melioracyjnych, zarządy rozbudowy miast i osiedli), natomiast największych dopłat wymagały jednostki działające w sferze usług niematerialnych (w sferze kultury oraz ośrodki badań i samodzielne pracownie kontroli środowiska). Na ostateczne proporcje tej kategorii jednostek w zasadniczy sposób rzutowało funkcjonowanie w formie zakładu budżetowego Agencji Rynku Rolnego. Agencja była w 45% swych przychodów dotowana z budżetu, a uzyskiwane przez nią dotacje stanowiły ponad połowę ogółu dotacji z budżetu przeznaczanych na rzecz zakładów budżetowych. Umieszczenie w ramach jej kompetencji prowadzenia państwowych rezerw żywnościowych (wcześniej należących do kompetencji innej jednostki organizacyjnej – Zarządu Rezerw Państwowych) i objęcie przez nią obowiązkami zagospodarowania produktów rolnych skupionych w ramach tzw. skupu interwencyjnego spowodowało, że plany finansowe tej jednostki, ze względu na dużą podatność na wahania w stosunku do przewidywania zjawiska rynkowe, podlegały znacznym wahanom w stosunku do wersji opracowanej na początek roku budżetowego. Jednocześnie, co nietrudne było do przewidzenia, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności, największe wpłaty nadwyżek środków do budżetu osiągały notariaty oraz działy egzekucyjne urzędów skarbowych. Prawo budżetowe z 1991 r. dekoncentrowało w stosunku do rozwiązań wcześniejszych uprawnienie do tworzenia zakładów budżetowych, umieszczając je w kompetencjach dysponentów części budżetu.

Ustawa o finansach publicznych z 1998 r., zachowując główne cechy tej formy organizacyjnej, dokonała w niej jednak dalszych korekt, co jest dowodem na to, że forma ta podlegała stałej ewolucji. Stosownie do ustawy, zakładami budżetowymi mogły być takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które:

- odpłatnie wykonywały wyodrębnione zadania;
- pokrywały koszty prowadzonej działalności środkami uzyskiwanych przychodów;
- w przypadku otrzymywania dotacji podmiotowych, przedmiotowych, dotacji na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe dla nowo tworzonych zakładów, pokrywały swoje wydatki w minimum 50% dochodami własnymi.

Ustawa przewidywała także możliwość dofinansowywania kosztów realizacji inwestycji zakładu budżetowego środkami dotacji celowych.

Ustawy o finansach publicznych, zachowując zasadnicze zręby konstrukcji prawnej zakładów budżetowych, dokonały w zasadach ich funkcjonowania dalszych zmian zmieniających ich status. Mogą je tworzyć (a także łączyć i likwidować) dysponenti części budżetu (ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie) oraz organy działające na podstawie odrębnych przepisów. Mogą być także tworzone w drodze ustawy. W tym ostatnim przypadku mogą być wyposażone w osobowość prawną. Wówczas ustawa określa majątek oddany im w użytkowanie w charakterze wyposażenia. Państwowe zakłady budżetowe tworzone przez dysponentów części budżetu, wyposażane są w majątek pochodzący z zasobów Skarbu Państwa oraz uprawnienia do wykonywania zarządu tym majątkiem. Zakłady budżetowe pokrywają koszty swojej działalności z uzyskanych przychodów, chociaż u.f.p. przewiduje także możliwość otrzymywania przez nie dotacji podmiotowych, przedmiotowych lub celowych (tych ostatnich na realizację inwestycji). Zakład prowadzi działalność na podstawie rocznego planu finansowego, zatwierdzonego w ramach procedury uchwalania budżetu, z którym powiązany jest wpłatami lub dotacjami.

W materii tworzenia zakładów, przepisy u.f.p. ocenić należy jako stosunkowo liberalne. Umożliwiają one tworzenie ich wszędzie tam, gdzie wykonywane są usługi odpłatne, a uzyskiwane z tego tytułu przychody pozwalają na pokrycie wydatków zakładu. Procent pokrycia wydatków uzyskanymi przychodami został utrzymany na poziomie określonym u.f.p. z 1998 r. Wprawdzie Prawo budżetowe z 1991 r. stanowiło w tej materii jeszcze bardziej surowe wymogi (minimum 60% pokrycia kosztów działalności własnymi przychodami), jednak w przypadku niektórych usług publicznych ten wysoki próg może okazać się barierą nie do osiągnięcia. Niewątpliwym ograniczeniem w sferze ich gospodarki finansowej jest także niezaliczanie do ich przychodów własnych, uzyskanych dochodów z najmu i dzierżawy posiadanego w zarządzie majątku stanowiącego własność Skarbu Państwa (art. 24 ust. 2 u.f.p.). Usunięcie tego ograniczenia mogłoby wpłynąć korzystnie na kondycję finansową zakładów, jednak – z drugiej strony – przyznanie uprawnienia do uzyskania tych przychodów może również budzić uzasadnione wątpliwości.

Obserwacja praktyki kolejnych lat wskazuje jednoznacznie, że przyjęte rozwiązania prawne nie stanowiły wystarczającej motywacji dla prowadzenia gospodarki budżetowej w tej formie. Ilość państwowych zakładów budżetowych z roku na rok maleje⁶¹. Udział tych jednostek organizacyjnych w dochodach ogółem gospodarki budżetowej netto, a także we wpłatach na rzecz budżetu państwa, ulega drastyczne-

61 W 2001 roku było ich 97, na koniec roku 2005 ich liczba zmalała do 78. Działały one głównie przy urzędach wojewodów (18), przy MON (12) oraz ministerstwach Sprawiedliwości i Administracji (po 9).

mu zmniejszeniu. Dane charakteryzujące rozmiar omawianego zjawiska przedstawione są w Tabelicy 5.

Tablica 5. Udział zakładów budżetowych w dochodach form organizacyjnych gospodarki budżetowej netto ogółem oraz we wpłatach na rzecz budżetu państwa w latach 1999–2004

OGÓŁEM 100 %	Udział w dochodach		Wpłaty do budżetu	
	1999 r.	2004 r.	1999 r.	2004 r.
Zakłady budżetowe	12,9%	4,8%	24,5%	0,0%

Źródło: Dane statystyczne na podstawie: NIK, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 1999 r. oraz w 2004 r. oraz obliczenia własne autora. Przy sporządzaniu tablicy zrezygnowano z porównywania danych 2005 r. z uwagi na likwidację środków specjalnych, co istotnie zakłóciłoby obraz bazy odniesienia udziału zakładów budżetowych (dochodów gospodarki budżetowej netto).

Kondycja finansowa zakładów budżetowych jest coraz słabsza. Świadczy o niej wzrost udziału dotacji uzyskanych przez zakłady, relacjonowany do uzyskanych przychodów.

O ile wskaźnik ten, jeszcze w 1999 r. kształtował się na poziomie 2,6%, o tyle w 2004 r. wyniósł on 12,2%, a w 2005 r. 15,1% przychodów uzyskanych przez te zakłady. **Zakłady budżetowe osiągają coraz gorsze wyniki finansowe, a ich systematyczna likwidacja wskazuje na to, że rozwiązania prawne dotyczące tej formy organizacyjnej przestały być atrakcyjne w stosunku do innych form prawnych przewidzianych ustawą.** Pozwala to na postawienie tezy, że w swym obecnym kształcie zakłady budżetowe nie są atrakcyjną formą uelastyczniania gospodarki budżetowej. W ostatnich latach zasady funkcjonowania i gospodarki finansowej zakładów budżetowych nie uległy zmianie. Ich przychody w 2005 r., porównywane do roku poprzedzającego, wskazują wprawdzie nieznaczny wzrost (o 6,5%), jednak to jest w znacznej części spowodowane wzrostem uzyskanej dotacji budżetowej (o 31,2% w analogicznym okresie). Większość przychodów i wydatków państwowych zakładów budżetowych skupiona jest w czterech częściach budżetu: obrona narodowa, kultura fizyczna i sport, rolnictwo oraz budżety wojewodów. Branżowo, znaczącą część tych jednostek organizacyjnych stanowiły domy czasowe, ośrodki wypoczynkowo-szkoleniowe i ośrodki szkolenia, dokształcania i doskonalenia kadr. Wydaje się, że w szczególności w stosunku do tych jednostek należałoby podjąć działania o charakterze organizacyjnym, które miałyby za zadanie analizę racjonalności ich funkcjonowania w dotychczasowym kształcie.

Gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, w zależności od sposobu prowadzenia gospodarki finansowej, od początku lat pięćdziesiątych mogły

być rozliczane albo **na zasadach rozrachunku gospodarczego** albo **na zasadach uproszczonych**. Pierwsze z nich opracowywały swoje plany dochodów i wydatków i wykonywały działalność w oparciu o te plany. Uprawnione były w sprawach kredytowych i rozliczeniowych do prowadzenia gospodarki finansowej na zasadach rozrachunku gospodarczego (podobnie jak przedsiębiorstwa). Początkowo gospodarstwa pomocnicze, działające na zasadach rozrachunku gospodarczego tworzone były wyłącznie w przypadkach określonych w zarządzeniu Przewodniczącego PKPG [Państwowej Komisji Planowania Gospodarczego] i Ministra Finansów⁶², jednak stosunkowo szybko zrezygnowano z tego ograniczenia. W połowie lat sześćdziesiątych, gospodarstwa pomocnicze prowadzone na zasadach rozrachunku gospodarczego mogły być tworzone przy każdej jednostce budżetowej, jeżeli charakter prowadzonej działalności uzasadniał takie wyodrębnienie⁶³. Jako gospodarstwo pomocnicze działające według zasad uproszczonych, mogły być prowadzone początkowo jednostki o działalności mieszczącej się w dziedzinach wskazanych przez Ministra Finansów⁶⁴. Ten stosunkowo wąski katalog ulegał wraz z upływem czasu coraz bardziej znacznemu rozszerzeniu. Utrzymano wprawdzie zasadę, że nie każda jednostka budżetowa może tworzyć gospodarstwo pomocnicze, jak również nie każda działalność jednostki może być prowadzona w formie gospodarstwa, ale zestawienie ze sobą katalogów gospodarstw pomocniczych działających według zasad uproszczonych na podstawie cytowanego wyżej zarządzenia Ministra Finansów z 1952 r. oraz na podstawie zarządzenia z 1966 r.⁶⁵ wyraźnie wskazuje na tendencję rozszerzania tego katalogu oraz ustalania zróżnicowanych zasad dla różnych rodzajów działalności. To ostatnie cytowane zarządzenie określało wprawdzie najczęściej dolny i górny rozmiar działalności (a czasem także inne parametry), wprowadzało jednak również nieograniczone niczym uprawnienie dla Ministra Finansów, który mógł wyrazić zgodę na utworzenie gospodarstwa pomocniczego, bez względu na rozmiar prowadzonej przez nie działalności⁶⁶.

W formie gospodarstwa pomocniczego można było wyodrębnić działalność gospodarczą (produkcyjną) lub usługową jednostki budżetowej, stanowiącą działalność uboczną lub część działalności podstawowej. Opcję taką przewidywał także późniejszy art. 10 Prawa budżetowego z 1958 r. Podkreślano przy tym wyraźnie, że przesłanką powiązania ze sobą dochodów i wydatków jednostek organizacyjnych jest aktywizacja rozwoju określonej działalności, ograniczenie rozmiarów tej dzia-

łałości do granic samowystarczalności lub pobudzenie zainteresowania obniżką jej kosztów. Przepisy przewidywały jednak możliwość przyznania jednostce dotacji na pokrycie planowanych strat, które w przypadku ich niewykorzystania podlegały zwrotowi do budżetu.

O utworzeniu gospodarstw pomocniczych prowadzonych zgodnie z zasadami rozrachunku gospodarczego w jednostkach budżetowych budżetu centralnego, decydował minister resortowy (za zgodą Przewodniczącego PKPG i Ministra Finansów), natomiast w zakresie budżetu terenowego – prezydium wojewódzkiej rady narodowej w formie uchwały (początkowo za zgodą właściwego ministra, później – po zasięgnięciu opinii wydziału finansowego właściwej rady narodowej). Utworzenie gospodarstwa pomocniczego prowadzonego według zasad uproszczonych następowało w jednostkach budżetu centralnego na podstawie decyzji właściwego ministra, a w jednostkach objętych budżetem terenowym, na podstawie decyzji organu wykonawczo–zarządzającego tej jednostki (prezydium stosownej rady narodowej).

Gospodarstwa pomocnicze, prowadzone na zasadach rozrachunku gospodarczego, realizowały działalność na podstawie planów finansowych wchodzących w skład planów techniczno–ekonomicznych, sporządzanych na okres roku kalendarzowego (z wyjątkiem planów gospodarstw rolnych i leśnych, dla których przepisy przewidywały inne okresy planowe). Plany te dla gospodarstw budżetu centralnego sporządzały ministerstwa oraz jednostki nadrzędne, a dla gospodarstw budżetu terenowego wydziały finansowe prezydiów właściwych rad narodowych (które posiadały wówczas status organów administracji państwowej). Plany te oparte były na powszechnie obowiązujących normach w zakresie podziału zysku z działalności na część wpłacaną do budżetu i przeznaczaną na finansowanie wzrostu środków obrotowych oraz podziału amortyzacji na część wpłacaną do budżetu i część pozostawianą gospodarstwu. Niezależnie od przedstawionych wyżej, istniały jeszcze inne ogólne wskaźniki planowe, wskaźniki szczególne dla rolnictwa i leśnictwa oraz upoważnienia dla ministerstw do wprowadzania „w zależności od potrzeb branżowych” innych wskaźników. Mimo pozornej swobody wynikającej z zasady rozrachunku gospodarczego, konieczność synchronizacji przedsięwzięć powodowała znaczne ograniczenia działalności tych podmiotów wynikające „z konieczności podporządkowania rozwiązań szczegółowych systemowi planowemu”. Gospodarstwa działające na zasadach uproszczonych sporządzały plany finansowe uproszczone w porównaniu z jednostkami wcześniej przedstawionymi, nie mogły natomiast korzystać dla celów działalności ze środków kredytu bankowego.

Gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych były wyodrębnione finansowo i organizacyjnie z jednostek macierzystych. Środki trwałe, w które wyposażono gospodarstwa pomocnicze, podlegały amortyzacji na podobnych zasadach jak środki trwałe przedsiębiorstw. Jednak odpisy amortyzacyjne od majątku gospodar-

62 Zarządzenie Przewodniczącego PKPG i Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 1952 r. w sprawie zasad organizacji i systemu finansowego gospodarstw pomocniczych prowadzonych przez jednostki budżetowe wg zasad rozrachunku gospodarczego (M.P. Nr A-37, poz. 545).

63 Zarządzenie z dnia 20 kwietnia 1967 r. w sprawie gospodarstw pomocniczych prowadzonych na zasadach rozrachunku gospodarczego przez jednostki budżetowe (M.P. Nr 25, poz. 117).

64 Rodzaje działalności wskazywało zarządzenie MF z dnia 30 czerwca 1952 r. w sprawie środków specjalnych i gospodarstw pomocniczych (M.P. Nr A-60, poz. 914).

65 M.P. Nr 12, poz. 60.

66 Zob. T. Okulicz, Uproszczone zasady finansowania gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, „Finanse” 1967, nr 9, s. 68.

stwa pomocniczego na rozrachunku gospodarczym tylko w części zasilają fundusz remontowy tego gospodarstwa (obok środków ze sprzedaży lub likwidacji środków trwałych po potrąceniu kosztów sprzedaży lub likwidacji), zaś w pozostałej części stanowiły odpis na rzecz jednostki. W gospodarstwach pomocniczych działających na zasadach uproszczonych, odpisy nie stanowiły dochodu gospodarstwa pomocniczego, lecz dochód jednostki budżetowej. W tej sytuacji, ich inwestycje i kapitalne remonty konsekwentnie ujmowane były w preliminarzu wydatków macierzystej jednostki budżetowej. W razie zbywania środków trwałych gospodarstwa pomocniczego, także wpływy z tego tytułu podlegały przekazaniu na rzecz jednostki budżetowej. W tej części zasad finansowych, gospodarstwa pomocnicze działające na zasadach uproszczonych, były zdecydowanie bardziej „upośledzone” niż gospodarstwa pomocnicze działające na zasadach rozrachunku gospodarczego.

Nadwyżki środków gospodarstw pomocniczych, działających na zasadzie rozrachunku gospodarczego, wynikające z planu działania gospodarstwa, przekazywane były w przeważającej części do budżetu za pośrednictwem jednostki macierzystej. Pozostała część środków przeznaczana była na zaspokojenie wyposażenia w majątek obrotowy. Nadwyżkę ponadplanową (w rozmiarze nieprzekraczającym 50%) jednostka budżetowa (za zgodą jednostki nadrzędnej) mogła przeznaczyć na drobne inwestycje (pozaplanowe) lub na kapitalne remonty. Wzorem przedsiębiorstw, gospodarstwa pomocnicze działające na zasadach rozrachunku gospodarczego, tworzyły fundusze (statutowy, remontowy, badań naukowych – w określonych jednostkach).

Przepisy wyraźnie różniły także omawiane typy gospodarstw w materii zasad ewidencji i rachunkowości. Gospodarstwa pomocnicze na rozrachunku gospodarczym prowadziły księgowość według branżowego planu kont, zatwierdzonego przez właściwego ministra na podstawie przepisów w sprawie planu kont dla jednostek gospodarki uspołecznionej. Jednostki te sprawozdawczość finansową sporządzały na podstawie instrukcji wydanych przez GUS dla jednostek działających na zasadach rozrachunku gospodarczego⁶⁷. W odróżnieniu od nich, księgowość i sprawozdawczość gospodarstw pomocniczych działających na zasadach uproszczonych, prowadzona była zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości budżetowej.

Przedstawione formuły funkcjonowania gospodarstw pomocniczych, działających na zasadach uproszczonych albo na zasadach rozrachunku gospodarczego, stosowane były w przedstawionym kształcie bez istotnych zmian do 1990 r. Prawo budżetowe z 1991 r. ujednoliciło zasady ich funkcjonowania. Zasadnicze cechy rozwiązań dotyczących gospodarstw pomocniczych zawarto w ustawie. Szczegółowe zasady tworzenia gospodarstw i prowadzenia ich gospodarki finansowej określa-

67 Zob. T. Okulicz, Zasady gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych prowadzonych na zasadach rozrachunku gospodarczego przez jednostki budżetowe, „Finanse” 1967, nr 11, s. 61–71.

ło rozporządzenie Ministra Finansów, wydane na podstawie delegacji ustawowej⁶⁸. Stosownie do zawartych tam rozwiązań, część działalności podstawowej jednostki budżetowej lub jej działalność uboczna mogły być wyodrębnione finansowo i organizacyjnie w celu powiązania ich wydatków i dochodów. Czyniło to jednakowe dla wszystkich jednostek budżetowych zasady powoływania gospodarstw pomocniczych. Przedstawiona równość miała jednak charakter czysto formalny, gdyż wśród jednostek budżetowych wyraźnie rozróżnić można było bowiem takie, które prowadziły (i brak było przeciwwskazań do tego, by nie prowadziły) działalność uboczną oraz takie, które prowadziły jedynie działalność podstawową, nie prowadziły działalności ubocznej i nie będą jej prowadziły (bo brak jest podstaw do tego, by taką działalność prowadziły), np. sądy czy trybunały. Przepisy prawa dopuszczały możliwość otrzymywania przez gospodarstwa pomocnicze dotacji budżetowych. Wysokość tych dotacji początkowo wyższa, wykazywała w kolejnych latach tendencję malejącą w konsekwencji zmian organizacyjnych, których efektem była likwidacja działalności dotowanej w tej formie organizacyjnej⁶⁹. Według takich zasad gospodarki finansowej funkcjonowały: hotele pracownicze, zakłady obsługi gospodarczej urzędów administracji państwowej, zakłady produkcji żywności dla domów opieki społecznej, kasyna wojskowe, piekarnie i gospodarstwa rolne resortu obrony narodowej, pralnie, bufety, stołówki i bufety pracownicze w jednostkach resortu sprawiedliwości.

Specyfika rozwiązań prawnych, określających zasady działalności gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, nie uległa zmianie w stosunku do zasad stosowanych wcześniej. Zasadnicze reguły gospodarki finansowej tych jednostek określa u.f.p. Ustawa przewiduje (podobnie jak miało to miejsce pod rządami Prawa budżetowego z 1991 r. oraz u.f.p. z 1998 r.), że szczegółowe zasady gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych (i innych jednostek) ustali rozporządzeniem Minister Finansów. Tym razem jednak szczegółowe zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych ujęto w jednym rozporządzeniu⁷⁰. Zakres rozporządzenia nie uległ zasadniczym zmia-

68 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1991 r. w sprawie gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 42, poz. 185).

69 Taki charakter miały na przykład na początku lat dziewięćdziesiątych działania Zarządu Rezerw Państwowych, którego działalność finansowana w formie gospodarstwa pomocniczego w znaczącej części dotacją budżetu państwa, została wchłonięta przez zakład budżetowy Agencja Rynku Rolnego, korzystający w związku z tym ze zwiększonej dotacji.

70 W tym zakresie zanotowano zmiany o charakterze formalnym. Pod rządami Prawa budżetowego z 1991 r., szczegółowe zasady gospodarki finansowej dla poszczególnych form gospodarki budżetowej Minister Finansów określał odrębnym rozporządzeniem dla każdej formy. Natomiast przepisy wykonawcze wydane na podstawie upoważnienia u.f.p. z 1998 r. oraz obowiązującej u.f.p. kumulują zasady szczegółowe w jednym akcie, zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 122, poz. 1333); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. w sprawie jw. (Dz.U. Nr 23, poz. 190), które obowiązywało od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia

nom. Określa ono zasady sporządzania planów finansowych omawianych jednostek oraz sposób dokonywania w nich zmian, sposób pobierania dochodów i wydatków oraz terminy rozliczeń zaliczkowych i rocznych. Ze względu na powołanie do życia nowej formy organizacyjnej (dochodów własnych jednostek budżetowych), rozporządzenie określa także sposób ustalania nadwyżki tych dochodów na koniec roku oraz zasady ustalania nadwyżki środków obrotowych zakładu budżetowego.

Zarówno u.f.p., jak i obowiązująca wcześniej u.f.p. z 1998 r. zgodnie przewidują, że gospodarstwa pomocnicze państwowej jednostki budżetowej tworzy kierownik tej jednostki po uprzednim uzyskaniu zgody dysponenta części budżetu, przy której utworzona jest jednostka budżetowa. Rozwiązanie to różni się od rozstrzygnięcia Prawa budżetowego z 1991 r., zgodnie z którym kierownik jednostki budżetowej posiadał takie uprawnienie, ale tylko w stosunku do gospodarstw pomocniczych niekorzystających z dotacji budżetowej (państwowe gospodarstwa pomocnicze dotowane tworzył dysponent części budżetu). Kierownik jednostki budżetowej określa także przedmiot działalności gospodarstwa pomocniczego wyodrębnionej z działalności jednostki budżetowej, składniki majątku przydzielone gospodarstwu w użytkowanie oraz podejmuje decyzje w sprawie inwestycji gospodarstwa pomocniczego tej jednostki. Zarówno obowiązująca aktualnie, jak i obowiązująca wcześniej ustawa o finansach publicznych, przewidują możliwość otrzymywania z budżetu dotacji przedmiotowych, jednak analiza statystyczna wskazuje na systematyczny spadek zasilania finansowego gospodarstw pomocniczych w tej formie (25,2 mln zł w 2001 r.; 23,0 mln zł w 2002 r.; 5,5 mln zł w 2003 r.; 4,6 mln zł w 2004 r. i 2,7 mln zł w 2005 r.). Podobnie jak w przypadku zakładów budżetowych, zauważalna jest stała tendencja do likwidacji tych jednostek organizacyjnych⁷¹. Tu jednak, pomimo zmniejszającej się rokrocznie liczby funkcjonujących gospodarstw pomocniczych, przychody tych jednostek wykazują znaczną stabilność, a kwoty wpłat do budżetu połowy osiągniętego zysku znacząco przekraczają kwoty dotacji uzyskiwanych z budżetu. Zestawienie ze sobą wielkości planowanych wpłat z kwotami wpłat zrealizowanych, wskazuje jednak na znaczną rozpiętość, co oznacza, że przewidywanie określenie wymiaru finansowego ich działalności sprawia znaczny kłopot. Jednocześnie zmniejszenie ilości jednostek organizacyjnych, któremu nie towarzyszy spadek przychodów wskazuje, że w tym przypadku mamy do czynienia z koncentracją działalności w ramach tych jednostek. Łączne przychody i wydatki gospodarstw pomocniczych zrealizowane w 2004 r. stanowiły odpowiednio 1,1% dochodów i 0,8% wydatków budżetu państwa i proporcje te odpowiadają relacjom

w latach 2000–2003⁷². Kształtowanie się przychodów gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych w latach 1999–2005 ilustruje Tablica 6.

Tablica 6. Przychody gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w latach 1999–2005 (dane w mln zł)

Przychody gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w latach 1999–2005						
1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
1284,9	1424,2	1492,4	1424,6	1595,9	1709,3	1790,7

Źródło: NIK, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2000, 2002, 2004 i 2005.

W strukturze przychodów i wydatków największy udział (łącznie przekraczający 50% przychodów ogółem) wykazują gospodarstwa pomocnicze zorganizowane w trzech częściach budżetu: obrona narodowa, sprawiedliwość i budżety wojewodów. Analiza wyników dotowania gospodarstw pomocniczych za lata 2004 i 2005 wskazuje natomiast, że systematycznie dotacje otrzymują gospodarstwa pomocnicze zorganizowane w tych samych trzech częściach budżetu (rolnictwo, środowisko, sprawiedliwość). Udział dotacji dla tych gospodarstw wynosił w obydwu badanych latach ponad 90% ogółu dotacji przyznanych gospodarstwom pomocniczym. Powyższa konstatacja zachęca do bardziej szczegółowej analizy działalności tych jednostek organizacyjnych. Wysokie dotacje na pokrycie wydatków związanych z działalnością niektórych jednostek w sytuacjach, w których gospodarstwa pomocnicze nie mogą być z założenia deficytowe i powinny pokrywać koszty swojej działalności przede wszystkim z uzyskiwanych przychodów własnych, winny bowiem znajdować przełożenie na odpowiednio wysokie przychody. Teza ta nie może jednak być zweryfikowana ze względu na brak publikowanych szczegółowych danych statystycznych.

Nie jest także możliwe wskazanie proporcji uzyskiwanych przychodów i ponoszonych kosztów działalności gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, związanych z działalnością podstawową i działalnością uboczną. W tej sytuacji więc, jedynie na podstawie analizy profilu działalności, można wnioskować, czy rozmiar prowadzonej działalności ubocznej jest stosowny do prowadzonej działalności podstawowej, czy też wykracza ponad niezbędne proporcje. Działalność uboczna mogłaby bowiem być poddana w części komercjalizacji, bez szkody dla działalności podstawowej. Podległaby wówczas wyłączeniu poza sferę budżetu, tak jak na pewnym etapie rozwoju takiemu wyłączeniu uległy przedsiębiorstwa państwowe.

30.06.2006 r.; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie jw. (Dz.U. Nr 116, poz. 783), które obowiązuje od dnia 1 lipca 2006 r.

71 Liczba tych jednostek zmniejszyła się z 636 funkcjonujących w 2001 r., do 599 w 2002 r., 560 w 2003 r., 524 w 2004 r. i 455 w 2005 r.

72 NIK, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2004 r., Warszawa 2005, s. 224.

Obowiązujące rozwiązania prawne hamują ten proces, ponieważ – z jednej strony – nie ustalają w sposób odrębny zasad gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych, związanych z działalnością podstawową oraz zasad gospodarki finansowej, związanych z działalnością uboczną. Z drugiej strony – rozwiązania te nie sprzyjają przejrzystości finansów publicznych, gdyż zmuszają gospodarstwa pomocnicze do świadczenia usług na rzecz macierzystej jednostki budżetowej po cenie nieodpowiadającej wartości tych usług, to jest według kosztów własnych (przed 1991 r. sprzedaż wyrobów i usług macierzystej jednostce nie musiała, a jedynie mogła, odbywać się po kosztach własnych). Przychody własne gospodarstwa pomocniczego podlegają także w ten sposób zaniżeniu, podobnie jak zaniżone są koszty działalności macierzystej jednostki budżetowej. Przepisy ustawy nie wskazują przy tym, jak należy interpretować sposób określenia kosztów własnych, a więc w szczególności nie mówią nic o sposobie kalkulacji kosztów ogólnozakładowych. W praktyce może to prowadzić i prowadzi do zaniżania kosztów własnych gospodarstw pomocniczych, a nawet do nieodpłatnego wykonywania usług na rzecz jednostki macierzystej. Konsekwencją takiego działania jest zaniżenie przychodu gospodarstwa pomocniczego, a w konsekwencji takiego stanu – także zaniżenie wysokości zysku gospodarstwa pomocniczego i związanej z tym zyskiem wpłaty na rzecz budżetu państwa.

Oprócz działalności wyodrębnionej w formie gospodarstw pomocniczych w jednostkach budżetowych, występowała również (do 2004 roku łącznie) działalność, w stosunku do której dostrzegano zasadność uzależnienia jej rozmiaru od wysokości uzyskiwanych przychodów, przybierającego postać bezpośredniego powiązania dochodów i wydatków. Powiązanie to osiągnęto przez wyodrębnienie z preliminarza wydatków jednostki budżetowej określonych wydatków i ujęcie ich w postaci odrębnego planu (określanego jako preliminarz środków specjalnych), zawierającego zarówno dochody, jak i wydatki określonego typu. Ten sposób powiązania dochodów i wydatków określono mianem **środków specjalnych jednostek budżetowych**. Takie wyodrębnienie finansowe mogło mieć miejsce wyłącznie w ściśle określonych przypadkach. Dotyczyło ono, na przykład: placówek naukowych i badawczych wykonujących poza swoją podstawową działalnością także odpłatne usługi laboratoryjne, działalności gastronomicznej internatów szkolnych sprzedających usługi nabywcom „z zewnątrz” itp. Preliminarz środków specjalnych zatwierdzany był w takim samym trybie jak preliminarz wydatków jednostki budżetowej. Środki specjalne w zasadzie nie mogły pochodzić z budżetu (nie mogły być przelewane w postaci wydatków jednostki budżetowej), ale też w konsekwencji dochody i wydatki jednostki budżetowej nie odzwierciedlały dochodów i wydatków preliminarza środków specjalnych. W piśmiennictwie podkreślano oczywiste wady i zalety takiego rozwiązania. Z jednej strony, w sposób oczywisty, usztywniało ono gospodarkę środkami budżetowymi, gdyż przypisując określone wpływy publiczne okre-

ślonym wydatkom ograniczało ich funkcję redystrybucyjną. Można by uznać, że były szczególnym rodzajem substytutu wewnętrznego funduszu celowego jednostki budżetowej, a to z istoty swej sprzeczne było z formułą finansowania jednostki budżetowej. Z drugiej strony, w stosunku do tej grupy środków, rozwiązanie to zapewniało jednostce większą elastyczność w dokonywaniu zmian w preliminarzach środków specjalnych w fazie wykonywania zadań, ponieważ w przypadku wzrostu dochodów gwarantowało możliwość niezwłocznego zwiększenia wydatków. Rachunki bankowe środków specjalnych miały bowiem charakter rachunków odrębnych od rachunków dochodów i wydatków jednostek budżetowych, wydatki mogły więc być realizowane do wysokości faktycznych wpływów na tych rachunkach bankowych.

Rzetelność analizy historycznej zobowiązuje także do tego, by przynajmniej sygnalizacyjnie wspomnieć o specyficznym rodzaju środków specjalnych, jakim były kwoty pieniężne uzyskane w przypadku zastąpienia obowiązkowych świadczeń w naturze (szarwark) świadczeniami pieniężnymi⁷³. Środki pieniężne (tzw. **środki specjalne akumulowane**) uzyskane w ten sposób, mogły być wydatkowane zarówno na cele inwestycyjne (inwestycje pozalimitowe), jak i na cele nieinwestycyjne (wydatki bieżące) w zakresie gospodarki narodowej (drogi, melioracje) i usług socjalnych i kulturalnych. Z uwagi na finansowanie tymi środkami różnych zadań przez różne jednostki, niezbędne było przyjęcie takiej formuły organizacyjnej, która zapewniałaby, z jednej strony – podział uzyskanych środków na poszczególne zadania, z drugiej – powiązanie finansowania zadań z poszczególnymi jednostkami budżetowymi. Przyjęto więc tu procedurę 2-etapową: w etapie pierwszym – środki gromadzone były na rachunkach bankowych akumulacyjnych w Narodowym Banku Polskim, w drugim etapie – stosownie do preliminarzy wydatków, były przelewane na rachunki środków specjalnych poszczególnych zadań, związane z konkretnymi jednostkami budżetowymi. Wyodrębnienie środków specjalnych akumulowanych następowało w zakresie budżetu centralnego na podstawie decyzji właściwego ministra, w budżetach terenowych – na podstawie decyzji organu administracji (na wniosek wydziału finansowego), w zakresie budżetów gromad – na podstawie decyzji organu administracji szczebla powiatowego. Preliminarz zatwierdzał w zakresie budżetu centralnego – minister finansów, w zakresie budżetów te-

73 Zobowiązuwał do tego dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o obowiązku świadczeń w naturze na niektóre cele publiczne (Dz.U. Nr 38, poz. 284). Obowiązek taki (tylko w odniesieniu do gmin, bowiem świadczeń drogowych na rzecz Skarbu Państwa w naturze nie pobierano) istniał również w II RP na podstawie ustawy z dnia 10 grudnia 1920 r. o budowie i utrzymaniu dróg publicznych w RP (Dz.U.R.P. z 1921 r. Nr 6, poz. 21) oraz ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (Dz.U. Nr 94, poz. 747). Szarwark był uprawnieniem do nakładania obowiązku bezpłatnego wykonania pewnej ilości dni roboczych pieszych, z użyciem środków przewozu lub wykonania określonej roboty lub dostawy materiału. Art. 31 ustawy drogowej przeciwko środkom przewozu lub wykonania określonej roboty lub dostawy materiału. Piśmiennictwo okresu międzywojennego wskazywało, że uprawnienia tego nadużywano, ustalając rozmiar obowiązku w taki sposób, by uzyskać świadczenie w formie pieniężnej, w miejsce świadczenia osobistego, zob. K. Czerny, Granice ustawowe świadczeń drogowych w powiecie i w gminie, Lwów 1931, s. 116.

renowych – organ administracji wyższego stopnia, a dla województw – minister finansów⁷⁴. Był to więc system niezwykle skomplikowany i bardzo scentralizowany.

Przepisy dotyczące zasad gospodarki jednostek budżetowych środkami specjalnymi podlegały licznym i znacznym zmianom. Począwszy od ustawy Prawo budżetowe z 1958 r., kolejno po sobie następujące ustawy stanowiące quasi-kodyfikacje polskiego prawa budżetowego, uchwalane w 1970, 1982 i 1991 roku, zawierały delegacje ustawowe do ustalenia w drodze wydania przepisów wykonawczych (zarządzeń, a poczynając od 1991 r. rozporządzeń) zasad tworzenia i rozliczania środków specjalnych. Minister Finansów zawsze wywiązywał się z tego obowiązku ustawowego. Przepisy wykonawcze wskazywały rodzaje działalności, zwykle mających charakter działalności ubocznej jednostek budżetowych, w zakresie których możliwe było przeznaczanie pobieranych przez jednostkę budżetową dochodów na finansowanie związanych z ich uzyskaniem wydatków. Przewidywały one zróżnicowaną w różnych analizowanych okresach ilość rodzajów, tak tworzonych i rozliczanych działalności⁷⁵. Utworzenie przez jednostkę budżetową określonego typu środka specjalnego mogło nastąpić po uzyskaniu zgody jednostki nadrzędnej (środki specjalne jednostki budżetu centralnego) oraz odpowiedniego wydziału prezydium rady narodowej, po zasięgnięciu opinii właściwego wydziału finansowego (środki specjalne jednostki budżetu terenowego). Utworzenie nowego typu środka specjalnego (nieprzewidzianego przepisami) w jednostkach budżetowych budżetu centralnego, wymagało zgody właściwego ministra. Rachunkowość ich dochodów i wydatków zarówno w planach finansowych, jak i w sprawozdawczości wykazywane były według podziałek klasyfikacji budżetowej.

Rozmiar prowadzonej w tej formie działalności nie był do tego czasu na tyle istotny, by budzić wątpliwości i zastrzeżenia teorii i praktyki. U.f.p. z 1998 r., wchodząc w życie z początkiem 1999 r. przewidywała, że środki specjalne utworzone na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów, będą mogły funkcjonować według tych zasad nie dłużej, jak do końca 2000 r. Jedna z kolejnych nowelizacji u.f.p. z 1998 r. ustaliła ich sytuację prawną w sposób znacząco odmienny. Zgodnie z nią,

⁷⁴ Prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. L. Kurowskiego, *op. cit.*, s. 97.

⁷⁵ Na przykład, zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 października 1965 r. w sprawie środków specjalnych jednostek budżetowych (M.P. Nr 57, poz. 295) przewidywało wydzielenie trzech typów środków specjalnych, wskazanie rodzajów dochodów i wydatków, które mogą występować przy danym typie wydatków oraz wskazanie jednostek budżetowych uprawnionych do ich posiadania. Zgodnie z nim wyodrębniono: dochody z opłat za korzystanie z urządzeń państwowych, np. z urządzeń sportowych, z wynajmu pokoi, z tytułu odpłatnego udostępniania instrumentów muzycznych itp.; dochody z opłat za usługi świadczone przez jednostki budżetowe, np. za usługi nielecniczne w szpitalach i zakładach służby zdrowia itp.; dochody z innych źródeł, np. wpłaty części zysku „Totalizatora Sportowego”, wpłaty nadwyżki środków obrotowych gospodarstw pomocniczych itp. Cytowane przepisy przewidywały 25 typów środków specjalnych, np. zakup żywności (w internatach szkolnych, stołówkach domów studenckich itp.), produkcja i usługi w szkołach, placówkach wychowania pozaszkolnego, zakładach służby zdrowia itp., polepszenie wyżywienia chorych i podopiecznych (wyłącznie w szpitalach, sanatoriach i zakładach leczenia zamkniętego) itp.

środkami specjalnymi były gromadzone na wyodrębnionych rachunkach bankowych środki finansowe:

- z tytułów określonych na podstawie odrębnych ustaw oraz uchwał organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego;
- z tytułu spadków, zapisów i darowizn pieniężnych na rzecz jednostek budżetowych;
- z tytułu odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd lub użytkowanie;
- z tytułu sprzedaży zapasów środków materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych.

O ile tytuły 2–4 nie budziły wątpliwości i zastrzeżeń i w zasadzie stanowiły kontynuację rozwiązań stosowanych wcześniej, o tyle w stosunku do tytułu pierwszego takie zastrzeżenia i wątpliwości w doktrynie pojawiły się stosunkowo szybko. Wskazywano w nich, że rozwiązanie to oznacza niczym nie skrepowaną dowolność w gromadzeniu i wykorzystywaniu środków na każdy cel określony w ustawie lub uchwale⁷⁶. Poważne zastrzeżenia budziło również to, że konstrukcja ta dopuszczała do tworzenia środków specjalnych nie tylko z wpływów uzyskiwanych z działalności ubocznej, ale także z dochodów powstających w związku z działalnością podstawową, a nawet z dochodów publicznych, na które jednostka budżetowa nie miała żadnego wpływu. Tworzenie z mocy ustawy nowych środków specjalnych pozwoliło także na przeznaczanie ich środków na pokrycie wydatków bieżących (zakup wyposażenia, usług, opłaty czynszowe oraz opłaty za zużycie energii, zakup środków trwałych, koszty remontów). Stwierdzano ponadto liczne przypadki przeznaczenia tych środków na wypłatę wynagrodzeń pracownikom jednostki budżetowej, nie objętych limitami wynikającymi z ustawy budżetowej.

Forma środków specjalnych jednostek budżetowych funkcjonujących na podstawie odrębnych ustaw zaczęła rozwijać się z roku na rok, coraz bardziej dynamicznie. Rosnący rozmiar działalności tej formy organizacyjnej pociągnął za sobą proporcjonalny wzrost nieprawidłowości i zjawisk negatywnych stwierdzonych w ich funkcjonowaniu przez NIK. Corocznie tworzone nowe rodzaje środków specjalnych na podstawie ustaw. W 2002 r., m.in. w części 28 [Nauka] utworzono środek specjalny pod nazwą Fundusz Rozwoju Nauki⁷⁷, a w części 29 [Obrona Narodowa] środek specjalny związany z przebudową i modernizacją Sił Zbrojnych⁷⁸. W 2003 r., m.in. w części 31 [Praca] utworzono środek specjalny na wspieranie

⁷⁶ Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003, s. 277.

⁷⁷ Na podstawie art. 56 ust. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 171, poz. 1397 z późn. zm.).

⁷⁸ Na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych RP (Dz.U. Nr 76, poz. 804 z późn. zm.).

rządowych programów służących aktywizacji zawodowej⁷⁹, a w części 24 [Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego] utworzono środek specjalny na promowanie i wspieranie przedsięwzięć artystycznych⁸⁰. W 2004 r. utworzono środki specjalne w części 17 [Administracja publiczna] oraz w części 75 [Rządowe Centrum Legislacji]. Na tle zakładów budżetowych, których przychody w ostatnich 5 latach z roku na rok systematycznie malały, mimo wzrastających dotacji budżetowych dla tej formy prowadzenia działalności, a także na tle gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych wykazujących minimalną dynamikę wzrostu przychodów [2005/2000 – 125,0%], środki specjalne powoływane ustawami, począwszy od 2001 r., wykazywały stałą bardzo wysoką dynamikę.

Tablica 7. **Dynamika przychodów środków specjalnych jednostek budżetowych w latach 2000–2004** (dane w mln zł)

	2000	2001	2002	2003	2004	Relacja % 2004/2000
Środki specjalne jednostek budżetowych	3724,7	3929,6	4066,3	5116,2	5952,5	159,8

Źródło: Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2000 – 2004

Taki stan rzeczy powodował, że formy organizacyjne zakładu budżetowego oraz gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej zdecydowanie straciły na atrakcyjności – jako instrumenty uelastyczniania gospodarki budżetowej – na rzecz środków specjalnych. Być może następstwem takiego zjawiska stało się także to, że formy zakładu budżetowego i gospodarstwa pomocniczego zawsze utożsamiane były i są z działalnością gospodarczą, wyodrębnioną w celu wyposażenia ich w instrumenty bodźcowe zainteresowania wynikiem prowadzonej działalności, podczas gdy w przypadku środków specjalnych zdarzały się sytuacje, w których brak było jakiegokolwiek związku między aktywnością uprawnionego i rozmiarem uzyskanych środków. Taka konstatacja wskazuje jednak również na to, że rodzaje działalności, dla celów których tworzone były środki specjalne, nie łączyły się z działalnością gospodarczą. Sprawozdania NIK wskazywały także na liczne i narastające nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami finansowymi w ramach tej formy i na zasadność podjęcia działań zmierzających do usunięcia istniejących mankamentów uregulowań prawnych, pozwalających na wymykanie się publicznych środków poza skuteczną kontrolę ich gromadzenia i wykorzystania. Występowanie tych zjawisk stanowiło asumpt do formułowania negatywnych ocen tej formy organizacyjnej oraz opinii o zasadności ich likwidacji.

79 Na podstawie art. 56 ust. 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 171, poz. 1397 z późn. zm.).

80 Na podstawie art. 47b ust. 2a ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 4, poz. 27 z późn. zm.).

Istotny wyłom w dotychczasowym stanowisku, różniącym w sposób wyraźny zasady budżetowania brutto i zasady budżetowania netto, dokonany został ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych⁸¹ i wprowadzony w życie z dniem 1 stycznia 2005 r. Konstrukcję tę podtrzymała także w art. 22 i 23 obowiązująca u.f.p. Wprowadzone rozwiązanie jest konsekwencją likwidacji instytucji środków specjalnych, jako jednej z form gospodarki budżetowej i wprowadzenie w ich miejsce:

- wyodrębnionych rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych gromadzących środki ze ściśle określonych przez ustawę źródeł, z przeznaczeniem na finansowanie wydatków związanych z uzyskiwaniem tych dochodów;
- funduszy motywacyjnych w określonych jednostkach budżetowych, z przeznaczeniem zgromadzonych na nich środków, dla pracowników, żołnierzy lub funkcjonariuszy, którzy przyczynili się bezpośrednio do uzyskania przez budżet państwa dochodów z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z przestępstw i wykroczeń skarbowych.

Ustawa zastrzega przy tym wyraźnie, że chodzi o niektóre rodzaje pobieranych dochodów i przeznaczenie ich na cele wskazane w ustawie. Analizując katalog źródeł dochodów zauważymy, że mamy do czynienia z przyzwoleniem na gromadzenie na wyodrębnionych rachunkach bankowych dochodów własnych, wpływów z enumeratywnie określonych źródeł związanych z działalnością wykraczającą poza zakres działalności podstawowej, a także z dochodami majątkowymi i dochodami pochodzącymi z opłat. Przeznaczone one są na pokrycie kosztów związanych z ich uzyskaniem.

Rozwiązanie to z ekonomicznego punktu widzenia nie różni się niczym od zniesionych wcześniej środków specjalnych jednostek budżetowych, natomiast z formalnego punktu widzenia wprowadza do utrwalonej terminologii pewien nieład pojęciowy. Pojęcie dochodów w naukach ekonomicznych zawsze utożsamiane jest bowiem z różnicą między ustalonymi prawem przychodami i kosztami. Cechą natomiast gospodarki budżetowej brutto jest (co do zasady) to, że:

- przychody uzyskane przez jednostkę są przychodami budżetu;
- koszty poniesione przez jednostkę są kosztami budżetu;
- nie występuje pojęcie dochodu w sensie ekonomicznym, a pokrycie przewidzianych planem finansowym wydatków środkami uzyskanych przychodów (a nie środkami uzyskanymi z budżetu) jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Tak więc, konsekwencją tego rozwiązania jest wprowadzenie

81 Dz.U. Nr 273, poz. 2703.

dzenie niczym nieuzasadnionego pojęcia „dochodów własnych jednostek budżetowych”, gdyż cechą jednostek budżetowych zawsze było to, że nie miały one własnych dochodów⁸². Pozytywnym rozwiązaniem wartym odnotowania, przewidzianym ustawą, jest natomiast ograniczenie kierunków wykorzystania środków zgromadzonych na rachunkach dochodów własnych, polegające na wyłączeniu możliwości przeznaczania ich na finansowanie wynagrodzeń.

Podobne wątpliwości można mieć w przypadku funduszy motywacyjnych, które utworzono w celu przeznaczania ich na nagrody. Ani w doktrynie, ani w publicystyce nie kwestionuje się zasadności odpowiedniego nagradzania pracowników służb stojących na straży interesu finansowego państwa. Jednak poważne wątpliwości budzić może zasadność budowania systemu gratyfikacji nie na podstawach stosownego wynagrodzenia wspieranego w sytuacjach nadzwyczajnych okazjonalnymi, kontrolowanymi premiami, lecz na podstawach uznaniowych nagród wypłacanych z części dochodów budżetu państwa uzyskanych z tytułu przepadku rzeczy albo korzyści majątkowych pochodzących z ujawnienia przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu oraz przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Spostrzeżenia te pozostawiają nieodparte wrażenie, że celem dokonanych zmian nie było naprawienie błędów polegających na stworzeniu zbyt szerokich uprawnień dla tworzenia środków specjalnych, lecz poszukiwanie sposobów na uelastycznienie mechanizmów gospodarki budżetowej za pośrednictwem stworzenia mechanizmów wypłat dodatkowych wynagrodzeń. Postulaty wprowadzenia do mało elastycznego ze swej natury systemu finansowego niektórych jednostek budżetowych (organów finansowych i organów kontroli finansowej pobierających dochody budżetowe na potrzeby całego budżetu) rozwiązań opartych na adaptacji wzorców stosowanych w przedsiębiorstwach, nie są niczym nowym. Jednak ten kierunek doskonalenia funkcjonowania jednostek budżetowych nie był także nigdy w literaturze prawa finansowego uznawany za trafny⁸³.

Podsumowując, zgodzić się należy z opinią, że rozwiązania wprowadzone w życie z dniem 1 stycznia 2005 r. stanowiące konsekwencje zniesienia środków specjalnych nie zwiększają przejrzystości finansów publicznych⁸⁴ (plany funduszy motywacyjnych nie są objęte ustawą budżetową). Ponadto należy stwierdzić, że roz-

wiązania te, w żaden specjalny sposób nie uelastyczniają gospodarki budżetowej brutto ani nie przyczyniają się do konsolidacji finansów publicznych.

5. Wnioski

Tradycja i praktyka budżetowa ostatnich dwóch stuleci, a także rozwiązania wynikające z ustawodawstwa budżetowego wszystkich państw, wskazują na formę budżetowania brutto jako tę, która najlepiej służy finansowaniu zadań państwa o charakterze administracyjnym. Jednak profil zadań państwa ulega nieustannej zmianie wraz z rozwojem technicznym i postępem cywilizacyjnym. Wśród zadań państwa pojawiają się nowe zadania o charakterze administracyjnym, które nie występowały jeszcze kilka czy kilkanaście lat temu. Obok nich pojawiają się także inne dziedziny życia społecznego i gospodarczego, które stają się przedmiotem zainteresowania państwa ze względów organizacyjnych, społecznych, skarbowych i innych. Niektóre z zadań mieszczących się w sferze usług niematerialnych, wzorem działalności przemysłowej realizowanej przez podmioty o odrębnym od państwa statusie prawnym, wyodrębniają się z sektora budżetowego.

Proces wyodrębniania się tych dziedzin ze sfery budżetowej był znacznie rozciągnięty w czasie i zróżnicowany w poszczególnych państwach. Początkowo więzi tych jednostek z systemem budżetowym były bardzo silne, lecz z upływem czasu ulegały osłabieniu. W „okresie przejściowym” jednostki organizacyjne posiadają status prawno-finansowy inny niż jednostki budżetowe, ale korzystają z możliwości dofinansowania ich działalności w formie dotacji przedmiotowych i/lub podmiotowych. Korzystają także z większych swobód w gospodarowaniu środkami niż jednostki organizacyjne sformalizowanej gospodarki budżetowej. Z drugiej strony, jednostki te ponoszą „koszty” będące konsekwencją takiego stanu, w postaci obowiązków przedstawiania swoich planów do zatwierdzenia dysponentom budżetu czy też akceptacji niektórych decyzji (w szczególności dotyczących realizacji zmian planów finansowych lub związanych ze strategią zarządzania majątkiem tego podmiotu). Ewolucyjne dostosowywanie się tych jednostek do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej powoduje, że w miarę przedstawianego „procesu dostosowawczego”, pozostawanie przez nie w związku finansowym z budżetem opartym na pryncypialnych zasadach tej gospodarki, staje się coraz bardziej uciążliwe dla tych jednostek. W ramach systemu budżetowego zjawisku temu nie towarzyszy jednak wprost proporcjonalne zainteresowanie systemu budżetowego usamodzielnieniem takich podmiotów. Przeciwnie, można mówić o braku zainteresowania ich usamodzielnieniem, a raczej o braku motywacji do usamodzielnienia tych jednostek oraz o korzyściach (także finansowych), które mogą wynikać z dalszego pozostawania tych jednostek w związku z systemem budżetowym.

82 Podobnie, jako budzące kontrowersje, ocenia to pojęcie E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 115. Wcześniej, także J. Harasimowicz wskazywał na to, że w jednostkach budżetowych nie występuje pojęcie wyniku finansowego (np. nadwyżki), co jest skutkiem niezależnienia wydatków od dochodów. „Skoro nie ma między nimi związku ani zależności, to nie ma podstaw do porównywania wielkości dochodów i wydatków, a więc nie ma potrzeby ani możliwości formułowania pojęcia wyniku finansowego”. Zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, *op. cit.*, s. 69.

83 Zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, *op. cit.*, s. 70.

84 Zob. E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, *op. cit.*, s. 114, która uważa, że wręcz przeciwnie wprowadzone rozwiązanie spowodowało większe rozproszenie finansów publicznych i przyczyniło się do zmniejszenia przejrzystości systemu.

Zakłady budżetowe to jednostki organizacyjne znajdujące się na pograniczu działalności gospodarczej systemu budżetowego i skomercjalizowanej działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa. Są wyodrębnione organizacyjnie i finansowo. Jednak, mimo podkreślenia w literaturze, że motywacją ich tworzenia są względy finansowe, ustawa o finansach publicznych nie odnosi się w sposób szczególny do tak istotnych kwestii organizacyjnych tych jednostek, jak ewidencja czy sprawozdawczość. Związek zakładów budżetowych z systemem budżetowym i powiązanie ich z budżetem systemem dotacji przemawiają za utrzymaniem przez nie zasad sprawozdawczości budżetowej. Komercyjny charakter działania tych jednostek powoduje, że ich zasady ewidencji i rachunkowości powinny oscylować w kierunku zasad stosowanych przez komercyjne jednostki świadczące usługi. Zaprezentowane w podrozdziale 2. doświadczenia francuskie wskazują, że racjonalnym rozwiązaniem na drodze ewolucyjnego wyodrębniania się tych jednostek z systemu budżetowego były specjalnie dla nich określone szczególne procedury przyjmowania sprawozdań i kontroli finansowej oraz specjalne zasady sprawozdawczości.

Przepisy wykonawcze wydane na podstawie upoważnienia ustawowego stanowią, że zakład stosuje w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości dla poszczególnych rodzajów przychodów i wydatków podziałki określone w przepisach o klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych⁸⁵. Tak więc z uwagi na to, że wynik finansowy zakładu, który stanowi podstawę ustalenia „wpłaty do budżetu” bardzo precyzyjnie uwzględnia stany środków obrotowych zakładu, aktywa bieżące netto działalności zakładu relacjonowane są do kosztów wynagrodzeń i pochodnych od nich ustalanych w sposób dokładnie limitowany, zasady wypłat wynagrodzeń są bardzo rygorystycznie określone, uprawnienia do finansowania ze środków własnych, kosztów finansowania inwestycji podlegają bardzo ścisłej reglamentacji, ustawa o finansach publicznych koncentruje swoją uwagę na planie finansowym zakładu budżetowego, ustalając bardzo szczegółowo zarówno jego zawartość, jak i zasady dokonywania zmian oraz wprowadza ograniczenia w zakresie zaliczania określonych dochodów zakładu do jego przychodów. Przedstawione przesłanki powodują, że **forma organizacyjna zakładu budżetowego przestaje być atrakcyjna dla wyodrębniania części działalności jednostki budżetowej**. Bardzo wyraźnie odzwierciedlają te spostrzeżenia wyniki analizy: w 1999 r. w budżecie państwa zakłady funkcjonowały w 31 częściach (w tym w 13 budżetach wojewodów); w 2002 r. już tylko w 29 częściach; w 2003 r. w 26 częściach (w tym w 10 częściach wojewodów); w 2004 r. i w 2005 r. w 25 częściach. W 2001 r. w budżecie państwa funkcjonowało 97 zakładów budżetowych; w 2002 r. było ich 91; w 2003 r. już tylko 88

85 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu (Dz.U. Nr 23, poz. 190), które obowiązywało do dnia 30 czerwca 2006 r. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie jw. (Dz.U. Nr 116, poz. 783).

zakładów; w 2004 r. 84 zakłady, w 2005 r. 78 zakładów. Znaczna część z tych zakładów to branżowe i regionalne ośrodki szkolenia i doskonalenia kadr, ośrodki obsługi rolnictwa. Ta forma gospodarki finansowej praktycznie nie została zmodyfikowana od momentu powołania jej do praktyki budżetowej w 1958 r. Być może, to jest przyczyną kryzysu korzystania z niej w systemie jednostek organizacyjnych państwa.

Funkcjonowanie gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych z założenia ma stymulować oszczędności w kosztach realizacji przedsięwzięć, a także sprzyjać uzyskiwaniu przez te jednostki organizacyjne dodatkowych środków finansowych przeznaczanych na realizację określonych zadań. W obecnych warunkach bardzo trudno jest sformułować rzetelną ocenę tego, czy warunek ten jest osiągnięty, ponieważ brak jest publikowanych danych statystycznych dotyczących wyników działalności tych jednostek uzyskiwanych z tytułu wyodrębnienia części działalności podstawowej oraz wyodrębnienia działalności ubocznej. Rozróżnienie skutków finansowych tych dwóch płaszczyzn działalności gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, a może nawet określenie odrębnych w stosunku do siebie zasad organizacyjnych i finansowych działania gospodarstw realizujących te różne od siebie zadania, wydaje się być zasadne chociażby z tego powodu, że niektóre rodzaje działalności korzystają z dotacji, podczas gdy inne nie powinny z nich korzystać. Z usług o charakterze materialnym państwowe gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych zwykle realizują: usługi o charakterze remontowym, wydawniczym, rekreacyjnym, obsługi konferencyjnej, obsługi urzędów, poligraficzne, wczasowe. W resorcie MON (cz. 29 – najwyższy udział w strukturze przychodów i rozchodów tych jednostek ogółem), gospodarstwa pomocnicze realizują usługi obsługi urzędów, kasyn, pralnicze, piekarnicze. Być może należałoby rozważyć, czy celowe jest tworzenie gospodarstw pomocniczych do tych wszystkich celów, czy też bardziej zasadne byłoby kupowanie określonych usług od wyspecjalizowanych jednostek spoza sektora finansów publicznych? W ocenie NIK sygnalizowano sytuacje nieprawidłowe w gospodarce tych jednostek, polegające na uzyskiwaniu przez nie głównie przychodów z tytułu usług świadczonych na rzecz jednostki macierzystej. Ponieważ zgodnie z obowiązującymi przepisami, usługi na rzecz jednostki macierzystej świadczone są w cenie kalkulacyjnej opartej o poniesione koszty własne, gospodarstwa te nie uzyskiwały przychodów, które pokrywałyby ich koszty. Gospodarstwa pomocnicze zwiększają jednak rokrocznie wymiar finansowy swojej działalności⁸⁶, mimo że ich ilość systematycznie maleje⁸⁷.

86 W 1999 r. osiągnęły one przychód 1,3 mld zł, w 2000 r. – 1,4 mld zł, w 2001 r. – 1,5 mld zł, w 2002 r. – 1,4 mld zł, w 2003 r. – 1,6 mld zł, w 2004 r. – 1,7 mld zł, w 2005 r. – 1,8 mld zł.

87 W 2001 r. było ich 636, w 2002 r. – 599, w 2003 r. – 560, w 2004 r. – 524, w 2005 r. – 455. Źródło: NIK, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2004 r., Warszawa 2005, s. 224 oraz Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2005 r., Warszawa 2006, s. 130.

W wyniku wprowadzenia zmian legislacyjnych na początku XXI wieku środki specjalne jednostek budżetowych rozbudowujących tę formę gospodarki finansowej ponad miarę, były nadużywane jako forma organizacyjna gospodarki budżetowej i wyraźnie wymknęły się spod kontroli. W konsekwencji przekształciły się w źródło pozostających poza zwyczajną kontrolą wynagrodzeń dla pracowników różnych instytucji. Aby zapobiec negatywnym skutkom narastającego procesu nadużywania tej formy organizacyjnej dla celów niezakładanych przez ustawodawcę, ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, zniesiono środki specjalne, powołując w ich miejsce wydzielone rachunki dochodów własnych oraz fundusze motywacyjne państwowych jednostek budżetowych. O urządzeniach tych można powiedzieć, że po części zbliżone są do zlikwidowanych środków specjalnych. Zbieżność tytułów pozyskiwania dochodów oraz wydatkowania zgromadzonych w ten sposób środków ze zlikwidowanymi i krytykowanymi jako wadliwe rozwiązaniami dotyczącymi środków specjalnych, stawia nieodparte pytanie o oczekiwania ustawodawcy i zasadność takiego rozwiązania. Wolą ustawodawcy było niewątpliwie poddanie gospodarki finansowej kontroli budżetowej środkami wydzielonych w ten sposób zasobów powołanych w miejsce zlikwidowanych środków specjalnych. Jednak, bez względu na ewentualne kontrowersje co do oceny ostatecznej przyjętych rozwiązań podkreślić należy, że wprowadzone w ramach tej reformy poszerzenie dotychczasowego katalogu funduszy celowych o kolejnych kilkanaście tego typu form organizacyjnych, ma charakter dalszej debudżetyzacji, nie sprzyja konsolidacji finansów publicznych i raczej sceptycznie jest oceniane jako instrument poprawy efektywności i racjonalizacji publicznej gospodarki finansowej⁸⁸.

88 Zob. A. Borodo, *Polskie prawo finansowe*, *op. cit.*, s. 90; J. Kiszka, *Przekształcenia środków specjalnych jednostek budżetowych a system środków w sektorze finansów publicznych – Próba oceny*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno-Koguc, t. II, Lublin 2005, s. 306.

PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA

1. Cechy państwowych funduszy celowych i motywy ich tworzenia

Określenie w pełni istoty państwowego funduszu celowego jest rzeczą niezwykle trudną. Świadczy o tym fakt, że w literaturze przedmiotu problematyka ta znajduje jedynie fragmentaryczne odbicie. Literatura okresu międzywojennego zwracała wprawdzie uwagę, że istota funduszu tkwi „w wyodrębnieniu w postaci funduszu pewnych celów gospodarczych, które mają swoje osobne dochody”¹, nie poświęcała jednak tej problematyce większego zainteresowania. Wskazywała zaledwie przesłanki, którymi kierowano się tworząc fundusze w przeszłości w systemie finansów państwa, a także prezentowała skutki pozytywne i negatywne, które z tego faktu wynikały. Także praktyka pierwszych lat po odzyskaniu niepodległości wskazywała na ich nieznaczny zakres w systemie finansów państwa. Podkreślano wprawdzie przy tej okazji, że przypisywanie określonym kategoriom wydatków – określonych dochodów (czy też źródeł dochodów), jest zjawiskiem historycznie dawniejszym niż budżet we współczesnym tego słowa znaczeniu², lecz zauważano także jednocześnie, że praktyka taka będzie zjawiskiem niemal całkowicie zanikającym³. Przypuszczano więc, że zjawisko funduszowania nie będzie odgrywało istotnej roli jako alternatywa dla budżetowego finansowania zadań państwa. Przewidywania te rychło okazały się (przynajmniej w warunkach polskich) wyjątkowo nietrafne.

Praktyka tworzenia coraz liczniejszych funduszy opartych na określeniu odrębnych celów, wydatków i dochodów powiązanych z budżetem w ten sposób, że ten ostatni, z reguły w postaci jednego zapisu zawierał „dotację” wśród wydatków lub „wpływ” wśród dochodów określonego dysponenta, zapoczątkowana została w Polsce mniej więcej w połowie lat dwudziestych XX w. i intensywnie rozwijała się. Początkowo ich istnienie wykazywane było wyłącznie w zamknięciach rachunków państwowych, a liczba funduszy np. w roku budżetowym 1930/1931 wynio-

1 R. Rybarski, *op. cit.*, s. 30.

2 T. Grodyński, *op. cit.*, s. 156.

3 A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 41. Podobnie, dla innych już warunków ustrojowych i ekonomicznych T. Dietrich, *op. cit.*, s. 45.

sła aż 51. Ich charakter był dosyć znacznie zróżnicowany. Niektóre z nich posiadały osobowość prawną, podczas gdy inne nie posiadały tego statusu. Tworzone były aktami rangi ustawy, ale także rozporządzeniami Prezydenta RP oraz rozporządzeniami RM i zarządzeniami Ministra Skarbu. W różny sposób powiązane były z budżetem. Administrowane były przez dysponentów budżetu, banki⁴, a także przez specjalnie w tym celu powołane instytucje państwa⁵.

Z rozszyfrowaniem statusu niektórych spośród tych funduszy mieli niemałe kłopoty nawet profesjonalści⁶. Istniały także w ramach budżetu fundusze, które nie wypełniały znamion funduszy w przedstawionym powyżej znaczeniu. Mimo tego, przy określaniu tych środków, które raczej należałoby nazwać kredytami budżetowymi do swobodnego rozporządzania, wyodrębnionymi z przeznaczeniem ich wydatkowania na określone cele, pojawiło się pojęcie funduszy celowych. Nie podlegały one co do sposobu ich użycia kontroli Najwyższej Izby Kontroli Państwa.

Szczegółowa analiza przeznaczenia środków funduszy dostarczała licznych przykładów sytuacji, w których utworzenie funduszu wcale nie oznaczało zaprzestania finansowania wydatków związanych z tym celem także z budżetu państwa, jak również sytuacji, w których dochodami funduszu celowego były dotacje udzielane z innego funduszu celowego. Dosyć powszechne wówczas gospodarowanie sumami poza budżetem spotykało się z oczywistą krytyką. Tego rodzaju sytuacje powodowały bowiem, że organy przedstawicielskie traciły kontrolę nad strumieniami przepływu środków finansowych. Krytyka takich sytuacji oparta była na trafnej skądinąd tezie, że ciała ustawodawcze ze swej istoty i powołania uprawnione są do poddania gospodarki środkami publicznymi swojej kontroli i decyzji, ze względu na ich doniosłość gospodarczą i polityczną. Podobnie zresztą ciała te dążyły do osiągnięcia wpływu i uzyskania kontroli nad sposobem lokowania funduszy przedsiębiorstw państwowych oraz społecznych zakładów ubezpieczeń (kas chorych, zakładów ubezpieczeń od wypadków, starości i inwalidztwa), istniejących poza budżetem. Równoległe przedstawiano wówczas także racje polityczne wskazujące, że kontrola ta wpłynie na zahamowanie podniety administracji do wzrostu wydatkowania środków ponad możliwości i niezbędne nakłady. Zauważano przy tym, że tendencja tworzenia funduszy jest wyrazem presji partii politycznych, grup zawodowych, grup społecznych i innych grup nacisku, które w tworzeniu wyodrębnionych z budżetu źródeł finansowania określonych zadań widzą większą gwarancję trwa-

4 Np. przez Bank Polski, Bank Gospodarstwa Krajowego, pośrednio także przez inne instytucje kredytowe, np. przez Bank Ziemian czy Towarzystwo Handlu z Turcją itp.

5 Np. Fundusz Rozbudowy Miast administrowany był przez Ministra Skarbu przy współudziale jako doradcy Rady Rozbudowy Miast; Fundusz Kultury Narodowej administrowany był przez specjalnie w tym celu powołany komitet ministrów pod przewodnictwem Prezydenta RP; Państwowy Fundusz Kredytowy administrowany był przez Bank Polski przy pomocy specjalnie w tym celu powołanego komitetu przy Ministrze Skarbu itd.

6 I. Weinfeld, adwokat, b. wiceminister Skarbu i docent Uniwersytetu Jana Kazimierza stwierdza np., że w Ministerstwie Skarbu „istnieje bliżej nieznaną fundusz na organizowanie walki z przemysłnictwem”, zob. tegoż: *Skarbowość polska*, wyd. 3, Warszawa 1931, s. 82.

łości finansowania tych zadań publicznych⁷, niż stwarza ich coroczna konkurencja w ramach systemu budżetowego. Podkreślano jednak przy tym także, że z drugiej strony mamy również do czynienia ze złudnym przeświadczeniem, że wystarczającym skutkiem realizacji celów i interesów danej grupy społecznej lub zawodowej będzie wyodrębnienie funduszu, podczas gdy z bezpośredniego i wyłącznego wyodrębnienia konkretnych źródeł dochodów z ogólnej puli tych źródeł nigdy jeszcze nikomu bezpośrednio nie przybyło ani złotówki.

Tak więc, w Polsce początkowe praktyki państwa po odzyskaniu niepodległości z uwagi na słabo wykształconą i niedostatecznie sprecyzowaną formalnoprawną stronę gospodarki budżetowej (brak ustawy kodyfikującej zasady prawa budżetowego) dostarczają licznych przykładów braku jednolitych urządzeń i mnożenia się różnaitości form powiązania funduszy celowych z budżetem. Wytlumaczenie tego zjawiska tkwi także – zdaniem T. Grodyńskiego i I. Weinfelda – w tym, że do 1924 r. nie było uchwalonego ustawodawczo budżetu, skoro więc Sejm chciał przeznaczyć środki publiczne na określony cel, nie miał innej możliwości, jak utworzenie funduszu dotowanego z zapasów Skarbu Państwa, a przeznaczonego na normalne cele budżetowe. Rolę „zapasów” wypełniało drukowanie pieniądza (marki polskiej), co w zasadniczy sposób wpłynęło na równowagę finansową państwa⁸. W pierwszych latach państwowości mnożenia funduszy dokonywano w szczególności w zakresie rolnictwa i reform rolnych. Większość funduszy utworzono ustawami. Mimo, że rozporządzeniem RM i ustawą z 1927 r. rozpoczęto ich znoszenie, zamknięcia budżetowe 1929/1930 roku zawierają informacje o istnieniu 18 funduszy resortów rolnictwa i reform rolnych⁹.

Rok budżetowy 1933/34 przynosi zasadnicze zmiany w stosunku państwa do instytucji funduszy. Fundusze pojawiają się w preliminarzu budżetowym tworząc odrębną grupę „D” (obok administracji – grupa „A”, przedsiębiorstw – grupa „B” i monopoli – grupa „C”).

Takie ujęcie rachunkowe przewidywało wyodrębnienie planów finansowych funduszy obok dochodów i wydatków publicznych podmiotów realizujących swoje zadania zgodnie z zasadą budżetowania brutto (podmioty grupy „A” i z niewielkimi wyjątkami podmioty grupy „C”, wykazujące swoje wydatki bez potrącania uzyskanych wpływów oraz uzyskane wpływy bez potrącania poniesionych przez te podmioty nakładów), a także obok przedsiębiorstw nieskomercjalizowanych (grupa „B”) wykazujących brutto wszystkie swoje dochody i wydatki oraz skomercjalizo-

7 J. Głuchowski, *Wstęp do skarbowości*, Poznań 1997, s. 22 wskazuje, że działania takie mają wręcz charakter dążenia do pokrycia wydatku bez względu na sytuację budżetu.

8 Przyczynę taką wskazują cytowani autorzy w swych pracach.

9 T. Grodyński dzieli te fundusze na trzy grupy: a. utworzone z wpływów pożyczkowych, b. dotowane środkami podatków celowych, c. uzyskujące środki z dotacji budżetowych i pozabudżetowych, zob. T. Grodyński, *op. cit.*, s. 181 i n.

wanych, wykazujących jedynie wpłaty do kasy państwowej lub dopłaty uzyskiwane z tej kasy. Wspomniany preliminarz budżetowy uwzględnia plany 18 funduszy. Jednocześnie zauważalna jest wyraźna tendencja do ich likwidowania. Preliminarz na lata 1936/1937 zawiera już tylko plany 2 funduszy. Pozostałe fundusze zlikwidowano bądź włączono do grupy „A” (Administracja) w zdecydowanej większości poddając je ogólnym regułom gospodarki budżetowej. Przedstawiona konstatacja zaprzecza, jakoby początek lat trzydziestych rozpoczął proces negowania zasady jedności materialnej budżetu¹⁰. Niewątpliwie, kryzys ekonomiczny lat 1929–1933 wywołał rewizję poglądów na rolę państwa wobec gospodarki i wobec społeczeństwa. Wpłynął jednoznacznie na rozszerzenie publicznej gospodarki finansowej państw, dostarczył więc argumentów zwolennikom tezy, że państwo nie może i nie powinno zwalniać siebie z obowiązków oddziaływania na sprawy wykraczające poza sferę klasycznego administrowania. Nie można jednak w związku z tym zgodzić się z twierdzeniem, że zwiększenie zaangażowania państwa w działania związane ze sferą gospodarczą stanowi wystarczający argument dla negowania zasady jedności materialnej budżetu. W każdym razie, obserwacja przedwojennej i bezpośrednio powojennej polskiej praktyki budżetowej nie dostarcza dowodów na to, że weryfikacja przez naukę ekonomii poglądów na rolę państwa po okresie kryzysu gospodarczego lat trzydziestych XX w. stała się wystarczającym powodem dla doktryny i praktyki skarbowej do negowania korzyści, które niesie ze sobą przestrzeganie zasady jedności budżetu.

Konstrukcja preliminarza budżetowego, w którym fundusze tworzą odrębną grupę „D”, wprowadzona po raz pierwszy w roku budżetowym 1933/34, została utrzymana także w latach powojennych. Zamieszczono w niej Państwowy Fundusz Ziemi, a w 1948 r. także Fundusz Pracy oraz Komunalny Fundusz Pożyczkowo Zapomogowy. Dopiero w 1949 r. dokonano w konstrukcji budżetu poważnych zmian, polegających na likwidacji grupy „D” oraz przeniesieniu istniejących tam funduszy do grupy „A”, gdzie tworzyły odrębne części budżetu¹¹. Została przez to bardzo wyraźnie podkreślona teza o przynależności niektórych spośród tych funduszy do działalności administracyjnej państwa.

Istniejące wówczas fundusze publiczne, mając na względzie ich powiązanie z budżetem, podzielić można było na 3 grupy:

1. Takie, których dochody i wydatki w całości preliminowane były w budżecie i które znalazły się w grupie „A” (Administracja), np. Fundusz Pracy, Samorządowy Fundusz Wyrównawczy. Zaliczone do tej grupy fundusze nie

10 Zob. T. Dębowska–Romanowska, Fundusze systemu budżetowego, w: System instytucji prawno–finansowych PRL, t. II, praca pod red. M. Weralskiego, Wrocław 1982, s. 399.

11 Zob. J. Harasimowicz, System funduszy w Polsce. Odbitka z t. II, Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego, Toruń 1949, s. 4; M. Weralski, Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 1984, s. 166.

miały jednakowego charakteru. Znalazły się tu bowiem obok siebie, zarówno korzystające z dotacji budżetu państwa: Państwowy Fundusz Ziemi oraz Samorządowy Fundusz Wyrównawczy, jak i utrzymujący się wyłącznie ze składek Fundusz Pracy.

2. Nieposiadające statusu budżetowych, ale powiązane z budżetem (jedną sumą: przelewu, dotacji lub lokaty), np. Społeczny Fundusz Oszczędnościowy.
3. Niemające żadnego powiązania z budżetem państwa, np. Fundusz Gospodarki Mieszkaniowej¹². Fundusz ten posiadał strukturę centralną i lokalną (dla każdego powiatu i miasta wydzielonego). Fundusz centralny usytuowany był w Banku Inwestycyjnym, zaś dla potrzeb funduszy lokalnych posługiwał się terenowymi instytucjami kredytowymi i oszczędnościowymi.

Wyrazem woli formalnego dyscyplinowania polityki tworzenia funduszy był powtarzany w ustawach skarbowych przepis o możliwości ich tworzenia jedynie za zgodą ministra skarbu¹³.

Prawo budżetowe z 1958 r.¹⁴ przyczyniło się w sposób zasadniczy do reaktywowania instytucji funduszy celowych jako instrumentu gospodarki finansowej, gdyż było pierwszym aktem kodyfikującym zasady gospodarki budżetowej państwa po wielu latach jego funkcjonowania, który przewidywał upoważnienie dla Rady Ministrów do tworzenia funduszy w obrębie budżetu¹⁵. Także kolejne Prawo budżetowe¹⁶ utrzymując wcześniej przyjętą zasadę, sankcjonuje dynamiczny rozwój instytucji funduszy celowych w systemie finansów państwa, przewidując ponadto możliwość wprowadzania przez Radę Ministrów także innych rodzajów organizacji gospodarki budżetowej łączących zasady funkcjonowania jednostek budżetowych oraz przedsiębiorstw. M. Weralski trafnie zauważa również, że Prawo to wprowadza także dodatkowo jeden nowy element definicji funduszu, dotychczas nieprzewidziany przepisami, który na trwałe znajduje miejsce wśród zasadniczych cech funduszu, odróżniających go od zasad obowiązujących w ramach budżetu. Środki niewykorzystane na przypisane funduszowi zadania, pozostające na koniec roku budżetowego, pozostają na rachunku funduszu i mogą być wykorzystane w kolejnych latach¹⁷. Wreszcie, kolejną cechą gospodarki pozabudżetowej, na którą wskazywano w literaturze, jest uzależnienie wysokości wydatków od osiągniętych dochodów. W tym przypadku wskazywano, że jeżeli fundusz celowy jest jedynym źródłem finansowania określonego zadania państwa, zawiera to elementy stymulacyjne zarówno po

12 Uzyskujący przychody z tytułu czynszu za wynajem lokali mieszkalnych i użytkowych, a wydatki miały charakter subwencji na kapitalne remonty tych lokali. Fundusz powołany został do życia dekretem z dnia 28 sierpnia 1948 r. o najmie lokali (Dz.U. R.P. Nr 36, poz. 259).

13 Zob. J. Harasimowicz, System funduszy w Polsce, *op. cit.*, s. 4.

14 Ustawa z dnia 1 lipca 1958 r. o prawie budżetowym (Dz.U. Nr 45, poz. 221 z późn. zm.).

15 II Rzeczpospolita nie posiadała aktu prawnego takiej rangi i o takim zasięgu, dotyczącego tej materii.

16 Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 29, poz. 244 z późn. zm.).

17 M. Weralski, Polskie prawo finansowe, Warszawa 1976, s. 95.

stronie dochodów (pobudzanie motywacji do maksymalizacji dochodów), jak i po stronie wydatków (pobudzanie motywacji do najoszczędniejszego wykorzystania środków). Im wyższe bowiem są dochody, tym wyższe mogą być wydatki, a tym samym większy jest stopień zaspokojenia określonych potrzeb finansowych¹⁸.

Proces dynamicznego wzrostu ilości funduszy powodował w konsekwencji widoczny wzrost ich znaczenia finansowego, a także rozbudowę ich funkcji w systemie finansów państwa. T. Dębowska-Romanowska zauważa jednak przy tym, że z uwagi na zróżnicowany charakter funduszy oraz zróżnicowany sposób ich powiązania z budżetem, proces ten spotkał się z krytyką w literaturze¹⁹. Prezentowano w niej opinie krytyczne, oceniając, że mamy do czynienia z „procesem inflacji funduszy”²⁰. Podnoszono, że nierzadko występuje dublowanie zadań państwowych finansowanych zarówno środkami budżetu, jak i środkami funduszu. Stwierdzano, iż nadmierna liczba źródeł finansowania, znajdująca się w gestii organu budżetowego prowadzi do rozdrobnienia środków, a w konsekwencji do ograniczenia uprawnień ich gestora. Niepokój ten dzieliło wielu autorów, stwierdzając, że bujny rozwój gospodarki pozabudżetowej powiązanej netto lub w ogóle niepowiązanej z budżetem powoduje zmniejszenie zakresu redystrybucji budżetowej²¹, w związku ze zmniejszeniem się przedmiotowego i podmiotowego zakresu budżetu. Wskazywano ponadto²², że efektem licznych odstępstw od zasad gospodarki budżetowej, i to już nie tylko w ich klasycznym ujęciu, mogą być trudności w zachowaniu zgodności budżetu z narodowym planem społeczno-gospodarczym. Konsekwencją takiego stanu mogłyby być nawet sugestie zasadności zastąpienia budżetu innymi urządzeniami planistycznymi²³. Zagrozało to konsekwencjami politycznymi dotykającymi kompetencji budżetowych parlamentu, w wyniku których powstawało zagrożenie zmiany *status quo* istniejącego w relacjach między władzą ustawodawczą i wykonawczą.

Motywy tworzenia funduszy są różnorodnie ujmowane i klasyfikowane, wywołują także zróżnicowane konsekwencje ekonomiczne i polityczne. Z całą pewnością wprowadzanie bądź utrzymywanie sytuacji, w której istnieje wielość źródeł finansowania zadań publicznych wymaga uzasadnienia, ponieważ z istoty funduszu wynika zaprzeczenie wartości wynikających z zasad jedności i powszechności publicznych środków i zadań. Tak więc rezygnacja z tych wartości musi w konsekwencji powodować zapewnienie innej porównywalnej lub bardziej pożądanej wartości.

18 E. Tegler, *Gospodarka finansowa gminnych rad narodowych*, Szczecin 1976, s. 86.

19 T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, *op. cit.*, s. 401.

20 Zob. K. Piechota, *Gospodarka funduszami celowymi*, „Finanse” 1978, nr 12, s. 29.

21 Zob. Z. Pirożyński, *Redystrybucja budżetowa*, „Finanse” 1977, nr 12.

22 C. Kosikowski, *Podmioty prawa budżetowego*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, praca pod red. M. Weralskiego, Wrocław 1982, s. 334.

23 Zob. Z. Pirożyński, *Ewolucja zakresu i struktury budżetu*, „Studia Finansowe” 1973, nr 16.

Przyczyn powoływania funduszy często można się jednak tylko domyślać, gdyż ustawodawca nie wskazuje wprost na przesłanki powodujące ich tworzenie²⁴. W tej sytuacji ocena praktyki państwa bywa zróżnicowana, w zależności od uznania racji, które oceniający brał pod uwagę dokonując tej oceny. Rzadko kiedy bowiem mamy do czynienia z sytuacją, w której utworzenie funduszu utożsamiane jest z jednym skutkiem. Zazwyczaj jest to splot korzyści i strat, politycznych i ekonomicznych. Taka sytuacja niewątpliwie utrudnia obiektywną ocenę konsekwencji z uwagi na to, że niektóre z racji są trudno wymierne i nieporównywalne. Zazwyczaj podkreśla się, że gospodarka finansowa w ramach funduszu jest bardziej elastyczna, niż gospodarka budżetowa obciążona różnego rodzaju rygorami. Zwykle w ślad za taką argumentacją oczekuje się przy finansowaniu zadań środkami funduszu skutków pozytywnych w postaci większej racjonalności wykorzystania publicznych środków finansowych. Wbrew takim racjom, dosyć trudno jest wskazać oczywiste przykłady potwierdzające takie sytuacje. Stanowi to asumpt dla stwierdzenia przez przeciwników funduszowego finansowania zadań, że brak jest wymiernych efektów finansowych wyodrębnienia. Pojawia się wówczas także wątpliwość, czy pozostanie przy budżetowym finansowaniu nie przyniosłoby skutków identycznych bądź zbliżonych.

Nieporównywalność skutków i przyczyn spowodowana jest także tym, że obydwie rozwiązania wiążą się z określoną oceną polityczną. Tak więc tworzenie funduszy zwykle pociąga za sobą określone konsekwencje polityczne, tak jak niewątpliwie polityczną konsekwencją jest fakt zmniejszenia bezpośredniego wpływu parlamentu na ostateczny kształt i kontrolę wykorzystania środków publicznych, którymi zarządza się w formie funduszy. Istnienie funduszy wiąże się również w sposób niewątpliwie z pewną domeną korzyści politycznych w postaci stanowisk w zarządach i radach nadzorczych funduszy, które dzielone są między zwycięzców po wyborach. Stąd też można mówić o pewnej niepisanej regule mającej w tej materii zastosowanie. Żadne z następujących po sobie ugrupowań może nie być zainteresowane tym, by zrezygnować z merytorycznie zbędnego, lecz politycznie atrakcyjnego „łupu politycznego”, jakim jest możliwość wpływu na obsadę atrakcyjnych finansowo i prestiżowo stanowisk w zarządach i radach funduszy.

Kolejnym motywem tworzenia funduszy celowych jest uniezależnienie określonych wydatków od rygorów budżetowych. W tym przypadku można mówić o dwójakiego rodzaju przesłankach, które znajdujemy u podstaw tego rodzaju działania. Pierwsza z nich związana jest z rocznym cyklem budżetowym. Nawet wówczas, gdy przepisy prawa budżetowego przewidują możliwość planowania wieloletniego, możliwość taka dotyczy zwykle wydatków inwestycyjnych, a nie wydatków bieżących.

24 Taką opinię prezentuje np. W. Łączkowski, *Majątek publiczny i środki finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca pod red. M. Weralskiego, t. I, s. 194, przytaczając się do cytowanych przy tym sądzie poglądów J. Kalety, N. Gajl i E. Denek.

cych. Jeżeli więc przyjąć założenie, że wśród zadań wyodrębnionych z budżetu znalazłyby się także zadania o charakterze inwestycyjnym, należy uważnie rozważyć, na ile budżetowa forma finansowania tego rodzaju zadań może stanowić ograniczenie racjonalności zarządzania tą sferą. Poważne racje wskazujące na taką sytuację, będą jednocześnie poważnymi racjami dla rozważenia zasadności poszukiwania innej formy finansowania zadań, w tym także ewentualności utworzenia funduszu.

Innego rodzaju przesłanki mogą wiązać się z charakterem realizowanych zadań. Zwykle uznaje się, że w przypadku, gdy realizowane zadania mają charakter komercyjny, o powodzeniu przedsięwzięcia decyduje możliwość natychmiastowego podejmowania decyzji. Panuje w tej materii, w zasadzie niczym nieuzasadnione przekonanie, że menadżer przedsiębiorstwa komercyjnego dysponuje zdecydowanie większą swobodą podejmowania decyzji niż związany przepisami budżetowymi, nawet jednoosobowy organ administracji państwowej. Takie argumenty, zdaniem zwolenników funduszowego finansowania zadań, przemawiają za wyższością tej formy nad innymi. Zwykle nie podnosi się przy tym argumentu, że szybkie decyzje obarczone są zazwyczaj większym ryzykiem popełnienia błędu.

Mobilizacja rezerw pieniężnych, zaktywizowanie społeczności wokół zadania, które uzyska społeczną akceptację, wyzwolenie wśród niej skłonności do altruizmu a także do zaangażowania się w sprawy o istotnym znaczeniu społecznym, to kolejne przesłanki, które mogą zdecydować o wyższości alternatywnej do budżetowej, funduszowej formy finansowania. W tym wypadku w szczególności zauważyć należy to, że przeplatają się tu racje finansowe, społeczne, a nawet polityczne²⁵. Tak więc należy zgodzić się z twierdzeniem C. Kosikowskiego, że posługiwanie się funduszami celowymi posiada być może tyle samo zalet, ile wad. Można by uzupełnić je stwierdzeniem, że funduszowe finansowanie zadań ma co najmniej tylu przeciwników, co zwolenników.

2. System państwowych funduszy celowych w świetle definicji normatywnej ustaw o finansach publicznych

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych²⁶ ustaliła w art. 22 normatywną definicję funduszu celowego, wskazując że:

1. Fundusz gromadzi przychody z dochodów publicznych, zaś wydatki funduszu to wyodrębnione z budżetu wydatki publiczne w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

25 Zob. J. Głuchowski, R. Hutterski, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *Finanse publiczne*, Toruń 2005, s. 55.
26 Dz.U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.

2. Fundusz prowadzi gospodarkę finansową na podstawie rocznego planu finansowego.
3. Fundusz został powołany do życia w drodze ustawy przed dniem 1 stycznia 1999 r.

Definicja ta budziła cały szereg wątpliwości i kontrowersji oraz przysparzała w praktyce szereg kłopotów interpretacyjnych. Wskazywano, że fundusz celowy to powiązanie ściśle określonych źródeł dochodów ze ściśle określonymi celami wydatkowania, że dochody mogą mieć charakter publicznych źródeł dochodów, lecz także mogą pochodzić ze źródeł dochodów prywatnych. Wskazywano wreszcie, że mogą istnieć fundusze, które łączą te źródła dochodów. Twierdzono przy tym także, że publiczne źródła dochodów mogą finansować zarówno publiczne cele, jak i cele określonych grup podmiotów (np. Fundusz Kościelny czy fundusze emerytalne)²⁷. W konsekwencji, brak zgody co do terminologii powodował, że zarówno doktryna, jak i ustawodawca, nie zawsze konsekwentnie i dosyć dowolnie posługiwali się tym pojęciem.

Początkowo terminologię tę rezerwowano wyłącznie dla funduszy powołanych do życia przed 1 stycznia 1999 r. Zrezygnowano z przestrzegania tego warunku w konsekwencji nowelizacji art. 22 ustawy, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 r.²⁸ Stanowiło to jednoznaczny deklarację systemową, oznaczającą, że od tego terminu istniejący wcześniej względny zakaz tworzenia funduszy celowych już nie obowiązuje. Nowelizacja ta wprowadza także inne, niestosowane wcześniej rozwiązania, np. możliwość zmiany ustawą budżetową przeznaczenia środków funduszu na inne cele, niż przewidywała to ustawa tworząca fundusz. Cytowany artykuł ustawy z 2004 r. wskazuje ponadto na inne cechy funduszu, takie jak to, że może być wyodrębniony organizacyjnie i finansowo lub tylko finansowo, może zaciągać kredyty i pożyczki, gdy dopuszcza to ustawa tworząca fundusz itd. Na podstawie przedstawionych spostrzeżeń można więc śmiało stwierdzić, że ustawodawca uświadamiał sobie i starał się stopniowo usuwać mankamenty i wątpliwości pierwotnych sformułowań ustawy, umieszczając w jego definicji cechy, które charakteryzowały powołane wcześniej fundusze. Należy podkreślić także, że zaproponowane zmiany kształtują nową definicję legalną funduszu celowego.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych²⁹ ujmując problematykę funduszy celowych szerzej, niż czyniła to na lata 1999–2004 jej poprzednicz-

27 T. Dębowska–Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 403 i n.

28 Od przestrzegania tego wymogu odstąpiono, uchwalając ustawę z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 273, poz. 2703). Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 r.

29 Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

ka. Jednocześnie ustawa ta uwzględnia rozwiązania, które wprowadzały nowelizacje do poprzedniej ustawy, wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2005 r. Zgodnie z nią państwowy fundusz celowy:

1. Jest powoływany ustawą.
2. Osiąga przychody ze środków publicznych państwa.
3. Dokonuje wydatków w ramach posiadanych środków, w tym dotacji z budżetu państwa. Wydatki przeznacza na realizację wyodrębnionych zadań państwa (przewiduje się, że ustawa budżetowa może określić inne przeznaczenie jego środków, niż wynika to z ustawy tworzącej fundusz, o ile nie otrzymuje on dotacji z budżetu państwa³⁰).
4. Może zaciągać kredyty i pożyczki, jeżeli przewiduje to ustawa powołująca fundusz.
5. Prowadzi swoją gospodarkę finansową w oparciu o roczny plan finansowy.
6. Jest osobą prawną lub stanowi wyodrębniony rachunek bankowy. Jego dysponent wskazany jest w ustawie tworzącej fundusz.

Ustalając w art. 29 standardy funduszu celowego, ustawa stwierdza jednocześnie w ust. 4 tego artykułu, co funduszem celowym nie jest (mimo, że znamionami swymi przypomina fundusz celowy). Nie jest nim więc rachunek bankowy, którego ustawa tworząca nie określiła jako fundusz celowy, a także fundusz, którego jedynymi źródłami przychodów (z wyłączeniem odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym oraz darowizn) jest dotacja budżetowa. Przepis ten pozostawia jednak wątpliwości co do tego, czy te dwa warunki muszą być spełnione łącznie, czy też wystarczające jest, gdy są spełnione rozdzielnie. Interpretacja gramatyczna sugeruje, że intencją ustawodawcy było ustalenie tych warunków jako rozdzielnych. Wątpliwości jednak pozostają, gdyż już po uchwaleniu w dniu 30 czerwca 2005 r. ustawy ustalającej te standardy, w dniu 29 sierpnia 2005 r. uchwalono ustawę (o FKEN) stanowiącą, że fundusz ten utworzony w Banku Gospodarstwa Krajowego był państwowym funduszem celowym (mimo, że jedynym jego źródłem dochodów – przy uwzględnieniu przedstawionego wyżej zastrzeżenia – była dotacja z budżetu państwa).

Jednym z podstawowych kryteriów klasyfikacji funduszy celowych z uwagi na realizowane przez nie zadania, jest ich podział na państwowe fundusze celowe oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie fundusze celowe. Fundusze te realizują (odpowiednio) zadania państwowe (wyodrębnione z budżetu państwa) lub samorządowe

30 Powyższy przepis pozostaje w sprzeczności z art. 100 ust. 7 stwierdzającym, że „ustawa budżetowa nie może zawierać przepisów zmieniających inne ustawy”, bowiem o przeznaczeniu środków funduszy decydują ustawy powołujące je do życia.

(wyodrębnione z budżetów określonych jednostek samorządu terytorialnego). Jest to wymóg niezbędny, lecz nie jedyny dla stwierdzenia, że mamy do czynienia z państwowym lub wojewódzkim, powiatowym, gminnym (samorządowym) funduszem celowym. Analizując charakter zadań realizowanych ze środków funduszy, a także charakter przypisanych im przychodów, stwierdzimy bowiem, że mimo, że zdecydowanie należy im przypisać publiczny charakter, ustawodawca jedynie w niektórych przypadkach stwierdza, że mamy do czynienia z państwowym (czy samorządowym) funduszem celowym. Mając na uwadze ustalone u.f.p. cechy, niektórych funduszy nie da się zaliczyć ani do państwowych funduszy celowych, ani do samorządowych funduszy celowych. Nie spełniają ustalonych wymogów przykładowo, fundusze unijne: Fundusz Spójności czy Europejski Fundusz Orientacji i Gwarancji Rolnej. W zasadzie nie spełnia ich także, oparty na środkach niepublicznych, Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych. Zwykle w rozważaniach pomijany bywa także, mimo że bez wątpienia realizuje zobowiązania finansowe państwa z tytułu przejęcia na własność państwa kościelnych nieruchomości ziemskich – jeden z najstarszych funduszy, powołany ustawą z 1950 r. Fundusz Kościelny³¹. Wątpliwości nie znikają więc, gdyż zastosowana w u.f.p. formuła stawia niektóre spośród funduszy niejako poza klasyfikacją, pozostawiając interpretatorom ocenę tej materii. Zagadnienie jest jednak niezwykle istotne, gdy weźmiemy pod uwagę zarówno wymóg umieszczenia planu finansowego funduszu w postaci załącznika do ustawy budżetowej, jak i wymóg podporządkowania funduszy celowych reżimowi wynikającemu z ustawy o finansach publicznych. Tylko jednoznaczna klasyfikacja funduszy pozwoliłaby bowiem odpowiedzieć zarówno na pytania: które z nich obowiązkowo dołączają swoje plany w formie załącznika do ustawy budżetowej, a także, jakim rygorom ma odpowiadać ich gospodarka? Pozwoliłaby także na wskazanie, jakim rygorom ma odpowiadać gospodarka funduszami nieposiadającymi statusu państwowych funduszy celowych oraz określenie wymogów stawianych tym funduszom. Praktyka początku lat dziewięćdziesiątych, charakteryzująca się brakiem jednoznacznych kryteriów klasyfikacyjnych, obfitowała bowiem w przykłady sytuacji, w których w ustawach budżetowych znajdowało się to, co należało się nie powinno, natomiast brak było tego, co powinno tam znajdować się.

Ustawa o finansach publicznych w sposób niezwykle ogólny wskazuje na cechy przemawiające za tym, że mamy do czynienia z zadaniem budżetowym o państwowym charakterze. W zasadzie głównym motywem pozwalającym na identyfikację państwowego charakteru zadania jest stwierdzenie, że zadanie to wyodrębniono z budżetu państwa³². Wprawdzie w art. 63 u.f.p. z 1998 r. (odpowiednio art. 97

31 Zob. ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego (Dz.U. Nr 9, poz. 87 z późn. zm.).

32 A. Borodo podkreśla, że istota funduszu celowego w konsekwencji prowadzi do przeznaczenia wydatków tego funduszu na realizację wyodrębnionych zadań. „Jest to ustawowe wyodrębnienie zadań z ogółu zadań publicz-

ust. 1, p. 1–3 u.f.p.) ustawodawca udziela nam pewnych wskazówek, stanowiąc, że zadania państwowe wykonywane są przez organy władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz administrację rządową, sądy i trybunały, jednak wskazówki te okazują się mało przydatne dla identyfikacji zadań, ponieważ w innym miejscu (art. 25 u.f.p. z 1998 r., odpowiednio 33 u.f.p.) ustawodawca stwierdza, że „prawo do realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych przysługuje ogółowi podmiotów (chyba że ustawy stanowią inaczej). W dalszej części ustawy znajduje się także stwierdzenie, że z budżetu państwa dokonuje się wydatków w formie dotacji na realizację zadań zleconych jednostkom niezaliczonym do sektora finansów publicznych, w tym fundacjom i stowarzyszeniom. Ustawodawca nie stwierdza jednak przy tym nigdzie, że z faktem zlecenia zadań państwowych jednostkom niepaństwowym wiąże się wyodrębnienie tych zadań z budżetu państwa. Tak więc, niezależnie od statusu prawnego podmiotu realizującego to zadanie, nie traci ono „państwowego charakteru”. Zadanie państwowe finansowane natomiast w ramach państwowych funduszy celowych, winno być wyodrębnione z budżetu państwa. *Per analogiam* przyjęć należy również, że zadanie to przez fakt wyłączenia z budżetu, nie traci statusu zadania państwowego. Prawo budżetowe z 1991 r. było w tej materii bardziej czytelne, stwierdzając, że „zadaniem budżetowym jest określone jednorodne zadanie klasyfikacyjne, wyodrębnione i realizowane przez różne jednostki organizacyjne i osoby fizyczne”, jednak postanowienia dotyczące zlecenia zadań państwowych jednostkom niepaństwowym nie obejmowały zadań państwowych finansowanych w ramach funduszy celowych.

Kolejnym wymogiem formalnym jest, by fundusz prowadził gospodarkę finansową na podstawie rocznego planu finansowego. Ustawy o finansach publicznych poprzestając na ogólnym wskazaniu cech funduszy celowych oraz odesłaniu do rozporządzeń ustalających przepisy wykonawcze, wydanych przez dysponenta głównego danej części budżetu w porozumieniu z Ministrem Finansów, nie określają szczegółowo zasad gospodarki finansowej funduszy, uznając zapewne, że materia ta winna znaleźć się w ustawie powołującej fundusz. Analiza ustaw powołujących państwowe fundusze celowe wskazuje jednak na znaczną rozpiętość dat ich uchwalenia. Prawo powstaje w konkretnych warunkach społeczno-politycznych i oczywiste jest, że jego szczególne akcenty nie są obojętne na warunki, w których jest tworzone. W konsekwencji, ustawodawca przypisując różną wagę różnym kwestiom szczegółowym zawartym w poszczególnych ustawach, czyni nieporównywalną dyspozycję do sporządzania poszczególnych planów. Planowanie finansowe jednak, podobnie zresztą jak każde inne planowanie, polega na mniej lub bardziej dokładnym przewidywaniu kształtowania się określonych zjawisk i procesów finansowych w bliższej

lub dalszej przyszłości³³. Ponieważ kształtowanie procesów w przyszłości zawsze związane było z pewnym ryzykiem i niepewnością, różną w różnych dziedzinach, horyzont czasowy planowania i wielość planów istniejących w ramach systemu planów, zawsze odgrywały istotne znaczenie dla synchronizacji planowania finansowego. Odejście od koncepcji jednego planu ogólnopaństwowego i akceptacja wariantu wielości planów finansowych nie dezaktualizuje, a wręcz potęguje znaczenie problemu ich koordynacji i synchronizacji. Wielość rozwiązań prawnych, wynikających z regulacji ustawowych powstałych w różnym czasie, z całą pewnością jest czynnikiem zwiększającym ryzyko i niepewność związaną z poprawnością i merytoryczną trafnością planowania finansowego. Znaczącym przykładem wątpliwości interpretacyjnych istniejących w tej materii, były konsekwencje określenia rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 25 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej FGZGiK³⁴, zasad gospodarki tego funduszu obowiązujących od 1 stycznia 2003 r. Konsekwencją jego wydania były nierozstrzygnięte wątpliwości i spór o państwowy czy samorządowy charakter powiatowego i wojewódzkich funduszy geodezyjno-kartograficznych³⁵. Wydając przepisy wykonawcze o zasadach gospodarki finansowej, Minister Infrastruktury określił je zarówno w odniesieniu do funduszu państwowego, jak i w odniesieniu do funduszy wojewódzkich i powiatowych, podczas gdy upoważnienie zawarte w art. 22 ust. 7 ustawy o finansach publicznych stanowiło delegację do wydania przepisów wykonawczych tylko dla funduszu państwowego (z pominięciem funduszy samorządowych). Przepisy te zaskarżono jako niezgodne z Konstytucją i Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 lutego 2005 r. (sygn. U 3/04) zgodził się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że powiatowe fundusze wchodzące w skład Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym mają charakter samorządowy. Zdaniem Trybunału, za poglądem o samodzielności powiatowego funduszu, jako funduszu samorządowego, przemawia m.in. analiza funkcjonalna rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Także zawarte w ustawie o Prawie geodezyjnym i kartograficznym unormowania, przyznające radzie powiatu kompetencje do wiążącego zatwierdzania w uchwale budżetowej planu finansowego funduszu powiatowego, stanowią podstawę dla poparcia tezy o powiatowym charakterze tego funduszu. W miejsce zakwestionowanego rozporządzenia, Minister Infrastruktury rozporządzeniem z dnia 26 października 2005 r. określił zasady gospodarki finansowej

nych, jak i wyodrębnienie mechanizmu ich finansowania, a zwłaszcza wyłączenie finansowania tych zadań z budżetu państwa (lub budżetu j.s.t.), zob. A. Borodo. Gospodarka budżetowa państwa, Toruń 2004, s. 87.

33 W. Wępsięć, Plany finansowe, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. I, Wrocław 1982, s. 365.

34 Dz.U. Nr 207, poz. 1759.

35 Szczegóły sporu oraz orzecznictwo NSA i Trybunału Konstytucyjnego w materii wszystkich funduszy mających strukturę terenowe (lub realizujących zadania identyczne jak fundusz państwowy) prezentują szeroko E. Ruśkowski, A. Ostrowska, Samorządowe fundusze celowe, w: Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 r., pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2005, s. 112.

wej funduszu w sposób uwzględniający stanowisko Trybunału Konstytucyjnego³⁶. Przepis ten obowiązywał tylko do 30 czerwca 2006 r., ponieważ zgodnie z art. 241 ust. 1 u.f.p. przepisy wykonawcze wydane na podstawie u.f.p. z 1998 r. z tą datą, utraciły moc wiążącą. Zastąpione zostało ono rozporządzeniem Ministra Budownictwa z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym³⁷, które nie pozostawia cienia wątpliwości do zasad organizacji tego funduszu, wskazując, że jego postanowienia dotyczą państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, a postanowienia w sprawie zasobu i funduszu dotyczą państwowej części zasobu oraz części funduszu będącego w dyspozycji Głównego Geodety Kraju. Postanowienia rozporządzenia muszą jednak synchronizować kwestie dotyczące planu finansowego funduszu chociażby z tego powodu, że przychodami FGZGiK są także wpłaty z funduszy wojewódzkich, powiatowych i gminnych.

Niektóre z ustaw – co należy szczególnie podkreślić – nie zawierają w ogóle delegacji do wydania aktów wykonawczych określających szczegółowe zasady gospodarki finansowej funduszy. Ustawy te dotyczą zarówno funduszy, których plany finansowe stanowią załącznik do ustawy budżetowej, np. Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, jak i takich, których plany finansowe nie są ujęte w tym załączniku, np. Krajowy Fundusz Mieszkaniowy. Nie przewidują także wydawania przepisów szczegółowych dotyczących gospodarki finansowej ustawy powołujące Fundusz Rezerwy Demograficznej czy Fundusz Pożyczek i Kredytów Studenckich. Nie przewidywały jej także przepisy uchylonej ustawy o Funduszu Alimentacyjnym.

Sformułowanie „szczegółowe zasady gospodarki finansowej” nie ma w języku prawa precyzyjnie określonego zakresu. Z tego względu w poszczególnych przypadkach zakres regulowanej materii może różnić się, i to znacznie. Np. w stosunku do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych ustawodawca przez pewien czas nie określił w ogóle wymogu wydania przepisów wykonawczych. Gdy to wreszcie uczynił, zobowiązując w art. 56 ustawy ministra właściwego ds. zabezpieczenia społecznego w porozumieniu z ministrem finansów, używając zwrotu „szczegółowe zasady gospodarki finansowej oraz zasady lokowania środków FUS”, minister pracy i spraw socjalnych, w porozumieniu z ministrem finansów, wydali rozporządzenie³⁸, które odnosi się wyłącznie do kwestii lokowania środków i wyznacza wielkość graniczną lokat. Mimo tego, tytuł rozporządzenia mówi zarówno o szczegółowych zasadach

36 Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej FGZGiK, Dz.U. Nr 219, poz. 1865.

37 Dz.U. Nr 142, poz. 1019.

38 Zob. rozporządzenie z dnia 20 czerwca 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej środków FUS (Dz.U. Nr 67, poz. 711).

gospodarki finansowej, jak i o lokowaniu środków ZUS. Tak więc treść rozporządzenia nie odpowiada w pełni tytułowi.

Ustawa powołująca Państwowy Fundusz Kombatantów³⁹ nie przewiduje określenia „szczegółowych zasad gospodarki finansowej funduszu” rozporządzeniem wykonawczym. Jednak przeznaczanie środków tego funduszu na doraźną pomoc pieniężną dla kombatantów (oraz pozostałych po nich członków rodzin, znajdujących się w trudnych warunkach materialnych), wymaga określenia zasad przyznawania tej pomocy. Więc, w tym zakresie (ale wyłącznie w tym) przewidziano wydanie na podstawie delegacji ustawowej przepisów szczegółowych⁴⁰. Analiza wydatków tej sfery wskazuje, że zasady ich finansowania są niezwykle skomplikowane i mało czytelne. Niektóre z wydatków finansowane są bezpośrednio z budżetu państwa. Ustawa dla ich określenia używa niezdefiniowanych terminów („realizowane ze środków budżetu”, „finansowane z budżetu państwa”, „refundowane z dotacji budżetu”). Inne wydatki finansowane są wyłącznie z funduszu. Jeszcze inne, realizowane przez gminy, finansowane są środkami funduszu przekazywanymi na rachunki budżetów gmin. Zadania zlecone ustawą, realizowane przez powiaty samorządowe oraz wojewodów, finansowane są środkami budżetu państwa. Niektóre świadczenia wypłacane przez organy rentowe refundowane są dotacją budżetu. Zmiany dokonane w tych zasadach ustawą z 2002 r. porządkują te kwestie częściowo, lecz nie usuwają wielości źródeł finansowania tych zadań, stanowiąc przez to przykład nierespektowania zasady jawności i przejrzystości gospodarki finansowej. Dysponentem funduszu jest Kierownik Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych. Urząd jest centralnym organem administracji państwowej podlegającym ministrowi właściwemu do spraw pracy i polityki społecznej.

Kolejnym, istotnym elementem decydującym o umownym zaliczeniu (bądź niezaliczeniu) funduszu celowego do omawianej kategorii, była data jego powołania. Definicja zawarta w ustawie obowiązującej do 1 stycznia 2005 r. sugerować mogła, że zamiarem ustawodawcy było wstrzymanie dalszego procesu tworzenia funduszy celowych⁴¹. Sugestia ta, aczkolwiek zawierająca pewną dozę deklaracji woli ustawodawcy, nie znajdowała w naszym systemie prawnym żadnej gwarancji. Ustawa o finansach publicznych nie posiada bowiem charakteru ustawy organicznej, dlatego też nie oznacza zakazu tworzenia funduszy celowych, gdy będzie taka wola organów ustawodawczych, znajdująca swój normatywny wyraz w uchwalonej usta-

39 Ustawa z dnia 24 stycznia 1991 r. o kombatantach oraz o niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego (t. jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 371 z późn. zm.) zastąpiła powołany ustawą z 1982 r. Państwowy Fundusz Kombatantów, którego poprzednikiem był powołany w 1975 r. Państwowy Fundusz Kombatantów i Więźniów Obozów Koncentracyjnych.

40 Określają je przepisy rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 17 kwietnia 1998 r. w sprawie kryteriów, form i trybów przyznawania i udzielania pomocy pieniężnej z PFK (Dz.U. Nr 53, poz. 34).

41 Tak np. C. Kosikowski, System funduszy celowych i niektórych innych jednostek sektora finansów publicznych, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, *op. cit.*, s. 409.

wie. Gwarancją takiej intencji mogłyby być jedynie przepisy konstytucyjne, jednak Konstytucja takiej gwarancji nie zawiera⁴². Na marginesie tych rozważań podkreślić należy, że praktyka umieszczenia takich przepisów w konstytucji została już odnotowana (Czechosłowacja). Nowelizacja ustawy o finansach publicznych wprowadzona z dniem 1 stycznia 2005 r.⁴³ usuwa jakiegokolwiek wątpliwości co do intencji ustawodawcy. W ramach tzw. reformy finansów publicznych, której istotnym elementem było zniesienie „środków specjalnych jednostek budżetowych” będących jedną z form organizacyjnych gospodarki budżetowej, zmieniono także brzmienie art. 22 ust. 1 ustawy, odstępując od wymogu przestrzegania daty powołania funduszu, jako istotnego elementu rozstrzygającego o posiadaniu przez ten fundusz statusu funduszu celowego. Kolejnym krokiem było powołanie 13 nowych funduszy celowych, a wśród nich tak kontrowersyjnych, jak Fundusz Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów. Uzasadniając autopoprawkę wprowadzającą powyższe zmiany, rząd wskazał, że zastępując dotychczasową formę środków specjalnych nowymi państwowymi funduszami celowymi, których plany finansowe będą załączane do projektu ustawy budżetowej, zamierza zwiększyć kontrolę parlamentu nad gospodarowaniem tą częścią środków publicznych. Rząd nie uzasadnił przy tym, dlaczego – jego zdaniem – jednostki budżetowe (których częścią wyodrębnioną finansowo były środki specjalne) nie były w stanie w stopniu należytym kontrolować gospodarki tymi środkami. W związku z tym, z pełnym przekonaniem podzielić należy racje, że intencje rządu nie znajdują pokrycia w zasadach prawnych funkcjonowania substytutów zlikwidowanych środków specjalnych⁴⁴. Zjawisko to potwierdza przedstawioną niegdyś tezę, że „**spojrzenie na praktykę budżetową państwa w sytuacjach, gdy przeżywało ono kryzysy finansów publicznych wskazuje na to, że w momentach tych silnie dawała znać o sobie tendencja do mnożenia funduszy celowych w systemie budżetowym państwa**”⁴⁵.

Wielość i różnicowanie funduszy istniejących w systemie finansów publicznych, zachęca do poszukiwania innych kryteriów ich systematyzacji. Zarówno analizy ekspertów, jak i analizy NIK i opracowania specjalistów problemu jako jedno z zasadniczych kryteriów systematyzacji przyjmują wskaźnik udziału środków budżetu państwa w dochodach i wydatkach państwowych funduszy celowych. Przedstawione wcześniej oceny i wnioski wskazują więc, jak ważne konsekwencje dla systemu budżetowego wywiera wyłączenie części dochodów publicznych i prze-

znaczenie ich na wyodrębnione zadania. Z tego względu, jeżeli tworzeniu funduszy przyświeca przeświadczenie, że funduszowa forma realizacji określonego zadania rekompensuje negatywne konsekwencje, które wywołuje wyłączenie tych zadań z systemu budżetowego, bezwzględnym obowiązkiem staje się przeprowadzenie analizy, której efektem będzie potwierdzenie bądź zaprzeczenie tym oczekiwaniom. Do powyższego kryterium należy bowiem także podchodzić z pewną dozą rozważli i krytycyzmu. To, że fundusz jest zasilany dotacją, oznacza bowiem tylko i jedynie, że państwowe organy skarbowe pośredniczą w pobraniu wpływów z określonego źródła dochodów, podczas gdy przypisanie określonych źródeł dochodów bezpośrednio określoneму dysponentowi oznacza brak tego pośrednictwa. Zarówno w pierwszym przypadku (zasilania dotacyjnego) fundusz może nie wykazywać żadnej aktywności w związku z gromadzeniem środków, jak i w drugim przypadku (przypisania określonych źródeł dochodów, na przykładzie nowo powołanego Funduszu Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów, którego źródłem jest część pobieranej opłaty związanej z reklamą napojów alkoholowych), tego rodzaju aktywność nie będzie wymagana. Środki te wpłynęłyby na rzecz budżetu także wówczas, gdyby takiego funduszu celowego nie było, a zadanie (prawdopodobnie) zostałoby sfinansowane jego środkami. Stosując zaprezentowane kryterium formalne, wyodrębnia się:

- a) fundusze systemu budżetowego oraz
- b) fundusze pozabudżetowe⁴⁶.

Do pierwszej z wymienionych wyżej kategorii funduszy zalicza się te, których przychody, stosownie do ustaw powołujących je, powstają między innymi dzięki otrzymywaniu przez nie środków budżetu państwa w formie pośredniej. Za pośrednią formę uznajemy sytuacje, gdy ustawa przewiduje dotacje z budżetu państwa jako źródło dochodów funduszu. Nie jest przy tym istotny udział tych środków, lecz fakt, że publiczne środki finansowe państwa mogą stanowić przychód funduszu. Fundusze celowe budżetu państwa muszą realizować zadania o charakterze państwowym. Druga kategoria odnosi się do funduszy, dla których ustawa je powołująca nie przewiduje możliwości ich zasilania dotacją z budżetu państwa.

Zaprezentowana poniżej tablica ilustruje klasyfikację funduszy państwowych powołanych do 2006 r.

42 C. Kosikowski, *Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12, s. 160.

43 Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 273, poz. 2703).

44 Zob. E. Chojna–Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, *op. cit.*, s. 115 oraz J. Szolno–Koguc, *Racjonalność wydatków publicznych a realizacja budżetowej zasady jedności*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, t. I, *op. cit.*, s. 149.

45 Zob. J. Stankiewicz, *Sanacja finansów publicznych a problem funduszy celowych państwa*, w: *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 363.

46 Takie kryterium proponuje C. Kosikowski, w: *System funduszy celowych i niektórych innych jednostek sektora finansów publicznych*, *op. cit.*, s. 413. Podobnie, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2003, s. 114 i n.

Tablica nr 8. Klasyfikacja funduszy państwowych powołanych do 2006 r.

Lp.	Nazwa funduszu	Ustawa określa fundusz jako państwowy fundusz celowy	Ustawa powołująca fundusz przewiduje dotacje	Ustawa budżetowa na 2005 r. zawiera w zał. Nr 5 plan finansowy funduszu
I. Państwowe fundusze systemu budżetowego				
1.	Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	Tak	Tak	Tak
2.	Fundusz Emerytalno-Rentowy KRUS	Nie	Tak	Tak
3.	Fundusz Prewencji i Rehabilitacji KRUS	Nie	Tak	Tak
4.	Fundusz Pracy	Tak	Tak	Tak
5.	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	Tak	Tak	Tak
6.	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	Tak	Tak	Tak
7.	Państwowy Fundusz Kombatantów	Nie	Tak	Tak
	13 funduszy celowych utworzonych od 1. 01. 2005 r.	Tak ¹	Nie	Tak
II. Państwowe fundusze pozabudżetowe				
1.	Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej	Tak	Nie	Tak
2.	Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych	Nie	Nie	Tak
3.	Centralny Fundusz Gosp. Zasobem Geod. i Kartograficznym	Nie	Nie	Tak
4.	Fundusz Promocji Twórczości	Tak	Nie	Tak
III. Państwowe fundusze utworzone w Banku Gospodarstwa Krajowego				
	11 funduszy utworzonych w BGK	Nie ²	Tak ³	Nie

1 – z wyjątkiem Funduszu Promocji Mleczarstwa, odnośnie którego ustawa powołująca ten fundusz nie zawiera takiego przepisu.

2 – z wyjątkiem Funduszu Rekompensacyjnego, który w ustawie powołującej ten fundusz określony został państwowym funduszem celowym. Państwowym funduszem celowym określono także powołany w 2005 r. FKEN, który przestał istnieć z dniem 6 grudnia 2006 r. w wyniku jego likwidacji ustawą z dnia 22 września 2006 r. o likwidacji FKEN oraz o zmianie ustawy o systemie oświaty i ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji (Dz.U. Nr 208, poz. 1532).

3 – ustawy powołujące fundusze odnoszą się do tej kwestii w sposób niejednolity. Jedne wymieniają jako źródło przychodów „dotacje z budżetu określone corocznie w ustawie

budżetowej” – (FPiKS, FKT); inne stanowią, że przychodami funduszu są „dotacje celowe z budżetu państwa określone w ustawie budżetowej – (KFK); kolejne stwierdzają, że „na fundusz składają się środki określone w ustawie budżetowej” – (KFM, FRIK). W stosunku do KFD nie przewiduje się dotacji i zasilania w rozumieniu takim, jak powyżej. W stosunku do FRek ustawa nie wskazuje w katalogu źródeł dochodów dotacji budżetowych, przewiduje natomiast możliwość udzielania funduszowi pożyczek z budżetu państwa, które mogą być umarżane.

Źródło: opracowanie własne

Z przedstawionej analizy wynika, że w ponad połowie spośród analizowanych przypadków, ustawy powołujące do życia państwowe fundusze przewidują zasilanie ich przychodów dotacjami z budżetu państwa. Występują jednakże również sytuacje, gdy ustawodawca wprawdzie przewiduje dotację budżetową jako potencjalne źródło przychodów, jednak praktyka w konkretnych latach budżetowych nie odnotowuje potrzeby bezpośredniego dotowania (np. PFRON⁴⁷). Przedstawiony przykład stawia pod znakiem zapytania zasadność wyodrębniania jakiegokolwiek działalności dla celów jej funduszowego finansowania, gdyż ustawa tworząca fundusz nie określa sytuacji, w których dotacja z budżetu winna być przekazywana na rzecz funduszu, a jednocześnie praktyka potwierdza to, że fundusz może funkcjonować bez konieczności jego dotowania. Określając katalog źródeł dochodów niektórych funduszy uznano, że przyznane źródła dochodów są wystarczająco zasobne, w związku z czym nie przewidziano dla nich możliwości korzystania z dotacji budżetowych państwa (np. NFOŚiGW, FGZiK). Fundusze utworzone w BGK korzystają ze środków budżetowych państwa, jednak ustawodawca dla określenia form prawnych zasilania tych funduszy używa różnych (niezdefiniowanych) określeń. W literaturze przedmiotu pojawiają się wątpliwości co do tego, czy fundusze utworzone w BGK są formami organizacyjnymi sektora finansów publicznych⁴⁸ PFK zamieszcza swój plan w załączniku do ustawy budżetowej, mimo że ustawa powołująca nie używa w stosunku do niego takiego terminu, a ponadto w świetle kryteriów przyjętych w ustawie nie jest państwowym funduszem celowym (gdyż praktycznie w całości pochodzi z dotacji budżetowej, a takim funduszom odmówiono przymiotu „państwowych funduszy celowych”). Także w całości finansowane są dotacją budżetową wydatki Funduszu Kościelnego, co w świetle obowiązującej u.f.p. wyklucza możliwość traktowania go jako państwowego funduszu celowego. Jednak na-

⁴⁷ PFRON do 2002 r. nie otrzymywał dotacji, natomiast od 2003 r. na podstawie postanowień ustawy z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2003 r., Nr 7, poz. 79 z późn. zm.), fundusz otrzymywał z budżetu dotację z przeznaczeniem na rekompensowanie gminom 50% dochodów utraconych na skutek zastosowania ustawowych zwolnień z podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego dla prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej. Dotacja wynosząca 32 mln zł stanowiła w 2003 roku, 2,4% przychodów funduszu; w 2004 r. i 2005 r. dotacja dla PFRON wynosiła jednak już, odpowiednio – 34,4% i 28,7% przychodów.

⁴⁸ Zob. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce, op. cit.*, s. 209.

wet wówczas, gdy nie było tego wymogu ustawowego, jego plan finansowy nie był nigdy dołączany w formie załącznika do ustawy budżetowej. W literaturze wskazywano również, że środków budżetu przeznaczanych na **FK** nie należy traktować jako dotacji, lecz jako jeden z wydatków budżetowych państwa⁴⁹ (mimo że ustawodawca określając w art. 8 ustawy powołującej ten fundusz, wskazuje jako jedno ze źródeł jego dochodów „dotacje państwowe”).

Zaprezentowana analiza wskazuje, że ustawodawca z zupełnie nieznanymi powodów tylko w stosunku do części funduszy używa oznaczenia „państwowy fundusz celowy”, natomiast w stosunku do znacznej części innych, bez wątpliwości realizujących zadania państwa, takiego terminu nie używa. Obserwacja właściwości poszczególnych funduszy nie pozwala na ustalenie czytelnego kryterium różniczenia przez ustawodawcę specyfiki ich zadań dotyczących: zabezpieczenia społecznego, ochrony środowiska, sfery zdrowia, pracy i opieki społecznej, gospodarki, techniki, nauki i kultury, w oparciu o które dokonuje się formalnego wyodrębnienia państwowych funduszy celowych. Na tej podstawie należy stwierdzić, że zarówno ustawy budżetowe uchwalane pod rządami prawa budżetowego z 1991 r., jak i ustawy budżetowe uchwalane pod rządami u.f.p. z 1998 r., realizowały w sposób dość dowolny obowiązek obejmowania planów finansowych państwowych funduszy celowych. W 2006 r., mimo zmiany stanu prawnego, sytuacja w tej materii nie uległa poprawie (w załączniku do ustawy budżetowej na 2006 r. nie zamieszczono np. planu finansowego **FRek**, mimo że ustawa powołująca ten fundusz określa go, jako państwowy fundusz celowy).

Katalog źródeł przychodów funduszy pozabudżetowych (niekorzystających z dotacji budżetowych) jest bardzo zróżnicowany. W pierwszym spośród tych funduszy (**NFOŚiGW**), źródłem przychodów są wpływy z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska, administracyjnych kar pieniężnych za niewłaściwe korzystanie ze środowiska, wpływy z opłat i kar pieniężnych przewidzianych ustawą Prawo geologiczne i górnicze itd. Tak więc większość przychodów funduszu pochodzi z tytułu opłat, kar pieniężnych i grzywien. Prawo stosowania grzywny jako środka przymusu przysługuje państwu jako środek zwierzchnictwa nad obywatelami. Nie ma więc cienia wątpliwości, że w tym przypadku mamy do czynienia z przekazaniem na rzecz funduszu źródła dochodów publicznych przynależnych państwu. Zupełnie odmienny charakter mają źródła kolejnego funduszu (**FGZGiK**). W tym przypadku mamy do czynienia z odpłatną działalnością państwa. W obecnych warunkach ustrojowych trudno zaprezentować przekonujące argumenty, przemawiające za zasadnością dalszego utrzymywania tego funduszu. W przypadku trzecim (**FPT**), zadaniem państwa jest czynienie zadość ochronie dziedzictwa narodowego.

Podkreślić należy, że sposób sformułowania definicji, zawarty w art. 29 u.f.p. jest wadliwy w części, w której ustawodawca stwierdza, że „funduszem jest fundusz”, gdyż taka definicja nie określa jego istoty. Podobnie, błędnym jest użycie przez ustawodawcę spójnika „lub” wskazującego na rozłączność dwóch sytuacji, gdy ustawodawca stwierdza w art. 22 ust. 2, że fundusz celowy może działać jako osoba prawna lub stanowić wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje organ wskazany w ustawie powołującej do życia fundusz. Zapewne intencją ustawodawcy było podkreślenie, że podczas gdy jedno z funduszy są wyodrębnione organizacyjnie i finansowo⁵⁰, by działać we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, inne nie posiadają tych przymiotów, a jedynie zaszłości związane z ich gospodarką finansową są rejestrowane na wyodrębnionym rachunku bankowym, pozostającym w dyspozycji organu wskazanego w ustawie powołującej fundusz (wykazując analogię z instytucją „środków specjalnych”). Ustawodawca sformułował jednak ten przepis wyjątkowo niezręcznie. Oczywiście jest bowiem, że środki funduszu gromadzone są na rachunkach bankowych, a ustawodawca nierzadko wskazuje bank, w którym fundusz musi posiadać konto i za pośrednictwem którego dokonuje rozliczeń. Tak więc oczywiście dla każdego i zrozumiałe – zwłaszcza w świetle przepisów dotyczących obrotu pieniężnego – jest, że wszystkie państwowe fundusze celowe będą posiadały wyodrębnione rachunki bankowe, zaś niektóre z nich wyodrębnione będą organizacyjnie i wyposażone będą ponadto w osobowość prawną. Uchybienie to powtórzone, niestety, także w art. 29 ust. 2 ustawy z 2005 r. Oczywiście wątpliwość może jednak nadal budzić wyraźny brak kryterium, którym kierowano się podejmując decyzję o wyposażeniu funduszy w atrybut osobowości prawnej.

Każdy spośród przedstawionych rodzajów funduszy jest źródłem debudżetyzacji. Szczegółowe rozwiązania dotyczące ich gospodarki finansowej różnią się jednak znacznie między sobą, np. w różny sposób traktują kwestie ewidencji pożyczek czy umorzeń. Jedne z nich korzystają z dotacji, inne z pożyczek, które mogą być umarżane (co z formalnego punktu widzenia jest nawet podstawą ich określonej kwalifikacji, natomiast z ekonomicznego punktu widzenia zmieniają naturę dokonanych operacji)⁵¹. Mimo to, kierując się pewnymi cechami zewnętrznymi charakteryzującymi fundusze, zwykło się formułować o nich opinie. Takim uproszczeniem jest – w moim przekonaniu – uznawanie, że zamieszczenie w załączniku do ustawy budżetowej planu finansowego funduszu (i dołączenie do sprawozdania z wykonania budżetu, sprawozdania z wykonania dochodów i wydatków funduszu) stanowi wystarczający powód dla twierdzenia, że dopełniono wszelkich wymogów zasady jawności, co utożsamiane jest z tezą, że gospodarka finansowa tych funduszy jest efektywna. Tymczasem sprawozdania NIK wielokrotnie dostarczały dowo-

50 W obowiązującym porządku prawnym osobowość prawną posiadają np. fundusze: Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

51 Zob. E. Malinowska – Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, op. cit., s. 215.

49 Zob. E. Malinowska–Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, op. cit., s. 371.

dów, że w planach finansowych funduszy występowały niecisłości i oczywiste błędy, a praktyka gospodarowania środkami dostarczała przykładów niegospodarności. Z tego względu, dokonując analizy zasad funkcjonowania funduszy, nie wystarczy kierować się formalnymi kryteriami klasyfikacyjnymi. Należy uwzględnić łącznie różne czynniki: sposób wyposażenia w środki publiczne, sposób wydatkowania środków i ich przeznaczenie, zasady planowania finansowego, zasady rachunkowości i sprawozdawczości, zasady kontroli finansowej.

3. Prawnofinansowe konsekwencje przekształcania funduszy celowych zabezpieczenia społecznego

Począwszy od 2006 r. u.f.p. wprowadziła w życie podział sektora finansów publicznych na trzy podsektory. Podsektory pierwszy i drugi (rządowy i samorządowy) wyodrębnione zostały w oparciu o kryterium podmiotowe. Trzeci podsektor (ubezpieczeń społecznych), obejmujący Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz zarządzane przez te instytucje fundusze, wyodrębniony został w oparciu o kryterium przedmiotowe. Zaprezentowany podział nie ma charakteru rozłącznego. Niektóre spośród funduszy zarządzanych przez wymienione instytucje mają bowiem charakter państwowych funduszy celowych. Można jednak uzasadnić motywację, którymi kierowano się dokonując takiego podziału. Ustawa wymienia wspomniane instytucje państwa z nazwy, zaliczając je do sektora finansów publicznych, podobnie jak czyni to jeszcze w kilku przypadkach. Dokonuje tego mając na uwadze zarówno fakt, iż środki tych państwowych funduszy celowych gromadzone są z zastosowaniem przymusu państwowego i mają charakter zbliżony do podatków, jak i uwzględniając zaszczości historyczne oraz szczególnie charakter zadań finansowanych tymi środkami⁵². Na obecny kształt organizacyjny systemu ubezpieczeń społecznych niewątpliwie piętno odcisnęły zasady organizacyjne stosowane przez kilkadziesiąt lat w PRL. Bez wątpienia, rozważając zasadność takiej klasyfikacji, wzięto pod uwagę również to, że w świetle obowiązującego ustawodawstwa wypłacalność świadczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych gwarantowana jest przez państwo.

Analizując wnikliwie rozwiązania prawne określające zasady ubezpieczeń społecznych, możemy wyróżnić kilka wyraźnie zarysowanych podokresów. Pierwszy

52 Tego rodzaju praktyki (objęcie określonego rodzaju zadania szczególnym przedmiotem zainteresowania państwa ze względów pozakonomicznych) stosowane były także w innych państwach, np. we Francji ustawą budżetową utworzono uprawnienie dla finansowania w formie *budget annexe* specjalnie w tym celu powołaną jednostkę organizacyjną B.A.P.S.A. (*Budget Annexe des Prestations Agricoles*) jako wyraz politycznej woli Parlamentu objęcia przedmiotem swego zainteresowania ochrony socjalnej świadczeń społecznych na rzecz rolników. W literaturze wskazuje się ponadto, że cechą rozwiązań systemowych współczesnej gospodarki kapitalistycznej jest sprawowanie przez rząd całkowitej kontroli nad ubezpieczeniami społecznymi, zob. M. Kucharski, *op. cit.*, s. 207.

podokres, obejmujący lata 1945–1950, oparty był na rozwiązaniach okresu międzywojennego. Drugi podokres (obejmujący lata 1951–1990) dotyczył repartycyjnego modelu ubezpieczenia społecznego opartego na umowie międzypokoleniowej. Pierwsze lata tego podokresu charakteryzowało włączenie systemu ubezpieczeń społecznych do budżetu państwa. W kolejnych latach wyodrębniono fundusze ubezpieczeń społecznych z budżetu oraz objęto systemem ubezpieczeń społecznych kolejne grupy zawodowe (np. rolników i ich rodziny, począwszy od 1978 r.⁵³). Tworzone w związku z tym fundusze uznano za fundusze celowe systemu budżetowego, którymi dysponował ZUS, posiadający status centralnego organu administracji państwowej. Początek lat osiemdziesiątych wyraźnie rozpoczyna ewolucję systemu repartycyjnego w kierunku modelu repartycyjno–kapitałowego. W 1983 r. powstaje wyodrębniony FUSR (związany z systemem rolniczych ubezpieczeń społecznych), a od 1986 r. FUS (związany z systemem pracowniczego ubezpieczenia społecznego). Trzeci podokres obejmuje lata 1991–1998 i rozpoczyna go powołanie KRUS⁵⁴. Natomiast czwarty podokres obejmuje rok 1999 do czasów obecnych i wiąże się z wprowadzeniem w FUS systemu mieszanego, zawierającego elementy systemu repartycyjnego i kapitałowego. Istnienie takiej wyraźnej cezurę skłania do wyodrębnienia także w analizach statystycznych prowadzonych w dalszej części pracy, podokresów trzeciego i czwartego (1991–1998 i 1999–2005), gdyż ma to znaczenie ze względu na tworzone wówczas fundusze w zarządzie KRUS i ZUS.

Cechą specyficzną systemu ubezpieczeń w PRL (podobnie zresztą jak w innych państwach socjalistycznych) była centralizacja zarządzania finansami i koncentracja działalności w jednym pionie jednostek organizacyjnych. Działalność ubezpieczeniowa stała się wyłączną domeną działalności publicznej, prowadzonej na zasadach monopolu przez zakłady państwowe. Oczywiście, w rozważaniach teoretycznych dotyczących zasad organizacji uwzględniano różne warianty organizacyjne⁵⁵, w tym także strategie oparte na możliwości istnienia wielu zakładów ubezpieczeń o odrębnych funduszach. Jednak w ówczesnych koncepcjach politycznych i ekonomicznych funkcjonowania państwa, dominował pogląd o przewadze zalet scentralizowanej formy organizacyjnej tego ogniwa finansów publicznych. Każde z dwóch zasadniczych rodzajów ubezpieczeń (gospodarcze i społeczne) skoncentrowane zostało w ramach jednego zakładu prowadzącego: ubezpieczenia gospodarcze – w ramach Państwowego Zakładu Ubezpieczeń Wzajemnych, którego nazwę zmodyfikowano

53 Podstawą prawną była ustawa z dnia 27 października 1977 r. o zaopatrzeniu emerytalnym oraz innych świadczeniach dla rolników i ich rodzin (Dz.U. Nr 32, poz. 140 z późn. zm.).

54 Mimo objęcia rolników i ich rodzin całościowym i wyodrębnionym systemem ubezpieczeń społecznych, począwszy od 1 stycznia 1978 r. do czasu powołania KRUS, dysponentem funduszy rolniczego ubezpieczenia społecznego był ZUS, a wykonawcą dyspozycji wynikających z ustaw o ubezpieczeniu rolniczym – ZUS oraz urzędy gmin.

55 Zob. M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, *op. cit.*, s. 313, także: W. Goronowski, M. Weralski, *Instytucja ubezpieczenia*, w: *System instytucji prawno–finansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. V (Instytucje systemu pieniądza–kredytowego i ubezpieczeń), Wrocław 1990, s. 270 i n.

po przekształceniach dokonanych ustawą z 1952 r., ubezpieczenia społeczne – w ramach Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych bezpośrednio po zakończeniu działań wojennych, aż do 1950 r. prowadził działalność zgodnie z zasadami obowiązującymi przed wojną. Cechami charakterystycznymi ówczesnego systemu finansowego Zakładu było jego wyodrębnienie z budżetu państwa (z wyjątkiem Funduszu Pracy, będącego częścią składową tego budżetu) oraz tworzenie odrębnych funduszy dla każdego rodzaju ubezpieczenia. Tę drugą zasadę argumentowano względami kalkulacyjnymi, zasadnością kontroli zależności między wysokością składki z określonego tytułu a kwotą wypłat z tego tytułu, a także koniecznością analizowania relacji wpłat i wypłat dokonywanych na rzecz określonej wyodrębnionej grupy podmiotów, np. rzemieślników, kolejarzy itd. Jednocześnie jednak dostrzegano negatywne konsekwencje zależności między ilością istniejących funduszy a skrepowaniem działalności, wynikającym z konieczności tworzenia większych rezerw.

W 1950 r. ZUS objęty został budżetem państwa. Jego dochody i wydatki (w tym składki i świadczenia ubezpieczeniowe) stały się dochodami i wydatkami budżetu państwa, poddany rygorom gospodarki budżetowej. W latach późniejszych, w miarę obejmowania ubezpieczeniami nowych grup ludności, tworzono fundusze ubezpieczenia tych grup, a także fundusze emerytalne⁵⁶. W rozumieniu Prawa budżetowego były to fundusze celowe w dyspozycji ZUS⁵⁷.

Status prawny Zakładu Ubezpieczeń Społecznych przez długi czas nie był jednoznacznie odbierany. Mimo pewnych podobieństw do jednostki budżetowej, odmawiano mu tego statusu⁵⁸, podkreślając, że będąc centralnym organem administracji państwowej jest finansowany nie z budżetu, lecz ze środków Funduszu. Z drugiej strony „wypominano mu”, że mimo pozostawania formalnie jednostką organizacyjną państwa o statusie podobnym do jednostki budżetowej, dysponuje funduszami celowymi budżetu państwa⁵⁹.

Zakłady ubezpieczeniowe, prowadząc rozbudowaną działalność finansową, dysponują znacznymi środkami finansowymi. Przesłanki ustrojowe minionego okresu zakładały wprawdzie, że ubezpieczenie nie powinno być nastawione na zysk, jednak w rzeczywistości dostrzegano to, że jednostki organizacyjne ubezpieczeń uzyskiwały nadwyżki dochodów nad wydatkami. Zarówno monopolizacja ubezpieczeń, jak i ich obligatoryjny obowiązek, powodowały w sposób oczywisty tendencje do dominacji poglądu, że środki te nie powinny być dochodem jednostek dysponują-

56 Zob. W. Goronowski, Składki na ubezpieczenia społeczne, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. III, Wrocław 1985, s. 517.

57 W. Goronowski, M. Weralski, *op. cit.*, s. 278.

58 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, Zakres sektora publicznego w Polsce, Warszawa 1999, s. 180.

59 W. Goronowski, M. Weralski, *op. cit.*, s. 278.

cych prywatnym kapitałem, lecz jako środki społeczne winny być przekazywane za pośrednictwem budżetu państwa na cele publiczne. Zdaniem zwolenników tej tezy, ubezpieczenia socjalistyczne powinny nie tylko zapewniać ochronę ubezpieczeniową, lecz także służyć gromadzeniu środków pieniężnych na potrzeby budżetu państwowego. Ten sposób myślenia spotykał jednak w doktrynie także kontrargumentację, wskazującą na brak podstaw dla teoretycznych przesłanek ustrojowych istnienia opodatkowania w takiej formie. Konsekwentnie więc – zdaniem zwolenników tego poglądu – ukryte w systemie ubezpieczeniowym elementy podatkowe, powinny być eliminowane w drodze obniżenia stawek ubezpieczeniowych.

Obok lokowania czasowo wolnych środków z tytułu zabezpieczenia społecznego w systemie budżetowym, pojawiła się także idea lokowania tych środków w różnego rodzaju rentownych przedsięwzięciach, charakteryzujących się jednocześnie znaczną gwarancją szybkiego odzyskania ulokowanych kapitałów. Lokaty te – z założenia – winny charakteryzować się znacznym prawdopodobieństwem osiągnięcia korzyści finansowych oraz gwarantować pewność ich odzyskania. Realizacja w praktyce w sposób optymalny tych dwóch celów łącznie, jest niezwykle trudna z tego względu, że każda tego typu lokata w instytucjach finansowych obciążona jest w pewnym stopniu ryzykiem nieuzyskania korzyści, a nawet nieodzyskania wniesionych środków. Prawdopodobieństwu osiągnięcia korzyści większych niż przeciętne towarzyszy więc zwykle większe niż przeciętne ryzyko uzyskania korzyści mniejszych niż przeciętne, a nawet ryzyko nieodzyskania ulokowanych środków. Z drugiej strony trudno jednak nie zgodzić się z tezą mówiącą o tym, że lokaty takie winna charakteryzować płynność, rozumiana jako pozbawiona istotnych ograniczeń możliwość odzyskania ulokowanych środków, gdy tylko pojawi się konieczność ich rozdysponowania. Tu z kolei potwierdzonym zjawiskiem jest konieczność ponoszenia ryzyka większych niż przeciętne kosztów wypłaty *à vista*.

W warunkach minionego ustroju ekonomiczne zasady funkcjonowania państwa w sposób ograniczony stwarzały możliwości lokowania wolnych środków finansowych. Istniały wówczas jedynie możliwości lokowania środków, głównie w: budżecie państwa, w bankach i instytucjach finansowych, w państwowych skryptach dłużnych, w środkach przeznaczonych na gwarancje i poręczenia, w pożyczkach pod zastaw ubezpieczeń na życie.

Z drugiej strony, dostrzegano konieczność zerwania ze stosowaną wcześniej zasadą „wkładania do wspólnego kotła budżetowego” wszystkich nadwyżek, z jednoczesną gwarancją ich odzyskania, gdy okaże się to niezbędne. Przy rozważaniu zaprezentowanych racji, trzeba jednak także mieć na uwadze, że na przestrzeni kilkunastu lat wystąpiła wyraźna tendencja do rozszerzania świadczeń zabezpieczenia społecznego ze względów społecznych, wypłacanych na rzecz osób, za które nie płacono składek ubezpieczeniowych (inwalidzi wojenni, pracujący w rolniczych

spółdzielniach produkcyjnych, niektóre grupy niezdolnych do pracy i uprawnionych do uzyskiwania zasiłków rodzinnych).

W Polsce przez niemal trzydzieści lat funkcjonował repartycyjny model systemu emerytalnego, oparty na umowie międzypokoleniowej, zgodnie z którym obecne pokolenie pracujących finansowało emerytury byłych pracowników kończących swą aktywność zawodową. Charakteryzował go cały szereg mankamentów: wysokie obciążenie kosztów pracy, brak stabilnych zasad waloryzacji emerytur i rent, istnienie licznych branżowych przywilejów emerytalnych, brak stabilności rozwiązań prawnych dotyczących obowiązków płacenia składek, a przede wszystkim brak wyraźnej i jednoznacznej zależności między wysokością uzyskiwanych świadczeń a indywidualnym wkładem na rzecz zabezpieczenia społecznego⁶⁰. Początek lat osiemdziesiątych to okres coraz bardziej zdecydowanego formułowania zarówno przez doktrynę, jak i przez praktykę, postulatów przywrócenia ubezpieczeniom społecznym ich właściwego charakteru, opartego na uzależnianiu wysokości świadczeń emerytalnych od określanego umownie kapitału emerytalnego uwzględniającego wysokość i czas dokonywania wpłat składek. Formułowaniu postulatów przekształcania modelu zabezpieczenia społecznego z systemu repartycyjnego na system repartycyjno-kapitałowy towarzyszyła (i towarzyszy) – z jednej strony – świadomość, że będziemy mieli do czynienia z procesem znacznie rozciągniętym w czasie, w którym występować będzie związek między zasobami budżetu państwa a zasobami instytucji ubezpieczenia społecznego. Budżet będzie „zwracał” środki, które gwarantował na wypłaty świadczeń z tytułu zabezpieczenia społecznego. Trzeba także liczyć się z tym, że postępujący wzrost poziomu życia obywateli oraz postęp cywilizacyjny będą wymuszały na państwie realizację nowych świadczeń z zakresu szeroko rozumianej opieki społecznej. Podmioty korzystające z tych świadczeń mogą być najlepiej identyfikowane na szczeblu podstawowym podziału terytorialnego, dlatego też zapewne wydatki te będą finansowane przez państwo w formie dotacji celowych na rzecz jednostek samorządu gminnego bądź przekazywanych na finansowanie wypłat świadczeń zleconych, realizowanych za pośrednictwem instytucji zabezpieczenia społecznego. Z drugiej strony, dokonującym się zmianom towarzyszyła świadomość, że system repartycyjny jest bardzo czuły na zmiany demograficzne, natomiast przewidywane w przeprowadzonych analizach trendy wskazywały na wzrost liczby świadczeniobiorców, przy jednoczesnym zmniejszeniu się liczby opłacających składki. W konsekwencji należało liczyć się z koniecznością znacznego zaangażowania się budżetu w łagodzenie skutków napięć wynikających z tej sytuacji.

Efektom przewidywania przedstawionych konsekwencji było utworzenie ustawy z dnia 14 grudnia 1982 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych

60 Szerzej na ten temat: W. Ziolkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 166.

i członków ich rodzin⁶¹ Funduszu Ubezpieczenia Społecznego Rolników⁶² oraz utworzenie ustawą z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych⁶³ Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

Funduszem Ubezpieczeń Społecznych dysponował Zakład Ubezpieczeń Społecznych, posiadający status centralnego organu administracji państwowej. Obok składek na ubezpieczenia społeczne pracowników opłacanych przez zakłady pracy z własnych środków, w wysokości określonej rozporządzeniem Rady Ministrów, odsetek za zwłokę od nieopłaconych w terminie składek (w takiej wysokości, jaką stosowano w stosunku do nieopłaconych w terminie zobowiązań podatkowych), odsetek od lokat nadwyżek Funduszu oraz zwrotów świadczeń nienależnie pobranych, ustawa przewidywała przyznawanie Funduszowi dotacji na pokrycie niedoborów oraz dotacji celowych przeznaczonych na wypłatę świadczeń pieniężnych innych niż z ubezpieczenia społecznego, a zleconych Zakładowi do wypłaty na mocy odrębnych przepisów. Składki były zróżnicowane dla różnych grup ubezpieczonych. Na początku lat osiemdziesiątych kształtowały się na poziomie 25% wypłat z funduszu płac, lecz na przestrzeni kolejnych lat ich wysokość systematycznie rosła. Rosła także podstawa opodatkowania, co znacznie obciążało koszty finansowe pracodawców, powodując ich niezadowolienie i wywołując wśród niektórych spośród nich tendencje do poszukiwania możliwości uchylecia się od płacenia składek. W końcu lat osiemdziesiątych składki wynosiły 45% wypłat z funduszu płac w przypadku ubezpieczenia pracowników na wszystkie rodzaje ryzyka oraz w przypadku grup pozapracowniczych: 45% funduszu płac od agentów RSW, CPN i Totalizatora Sportowego, 40% od pozostałych agentów i od prowadzących działalność gospodarczą, 32% od więźniów oraz 29% od twórców w zakresie wolnych zawodów. Tak znaczny wzrost obciążeń z tytułu składek spowodował lawinowy wzrost zadłużenia wobec ZUS. Na koniec 1991 r. zadłużenie wzrosło ponad dwudziestokrotnie w stosunku do końca 1990 r. Zadłużenie podmiotów sektora nieuspołecznionego wobec ZUS w analogicznym okresie wzrosło niemal o 400%⁶⁴. Dotacja budżetowa dla Funduszu w 1991 r. wyniosła 22.060,0 mld zł (równowartość 2.206 mln zł po denominacji) i pokrywała 19,2% wydatków Funduszu (podobnie jak w roku 1990).

Na analogicznych zasadach działał Fundusz Ubezpieczenia Społecznego Rolników ZUS, z tym że ustawa powołująca go do życia nie zawierała przepisów o nadwyżce jego środków. Fundusz Ubezpieczenia Społecznego Rolników ZUS funkcjo-

61 Dz.U. Nr 40, poz. 268.

62 Poprzednikiem tego funduszu był Fundusz Emerytalny Rolników, powołany do życia ustawą z dnia 27 października 1977 r. o zaopatrzeniu emerytalnym oraz o innych świadczeniach dla rolników i ich rodzin (Dz.U. Nr 32, poz. 140 z późn. zm.).

63 Dz.U. Nr 42, poz. 202. Zastąpiła ją następnie ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.).

64 Dane statystyczne na podst. Sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1.01. do 31 grudnia 1991 r., Warszawa 1992, s. 76.

nował w latach 1983–1990. Od 1 stycznia 1991 r. ubezpieczenia społeczne rolników i osób z nimi współpracujących powierzono Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Zgodnie z ustawą z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników⁶⁵ powołano KRUS, nie określając w ustawie wprost statusu prawnego tej jednostki organizacyjnej. Stwierdzono jedynie, że prowadzi ona samodzielną gospodarkę finansową na zasadach pełnego rozrachunku. Wszystkie operacje finansowe związane z utrzymaniem i działalnością KRUS odbywają się za pośrednictwem utworzonych w jej ramach funduszy: Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników (FS), Funduszu Emerytalno-Rentowego (FER), Funduszu Administracyjnego (FA), Funduszu Rezerwowego (FR), Funduszu Prewencji i Rehabilitacji (FPiR) oraz (od 1997 r.) Funduszu Motywacyjnego (Fmo). Środki FER gromadzono ze składek rolników oraz z dotacji z budżetu państwa i przeznaczano (stosownie do tytułu ustawy) na wypłatę dla rolników i ich rodzin emerytur i innych świadczeń określonych ustawą. Świadczenia te można niewątpliwie zaliczyć do zadań państwowych, natomiast środki funduszy niewątpliwie – przynajmniej w części – nie posiadają państwowego charakteru. Z kolei, w zakresie gospodarowania funduszem w momencie jego utworzenia obowiązywały wydane na podstawie Prawa budżetowego z 1970 r. przepisy zarządzenia Ministra Finansów⁶⁶, które wskazywało FER jako fundusz celowy objęty tymi przepisami. Między poszczególnymi funduszami KRUS istniał bardzo skomplikowany układ relacji (fundusz KRUS zasilał inny fundusz KRUS lub był zasilany środkami państwowego funduszu celowego, np. FA tworzony był m.in. z odpisów z FS i FER oraz uzyskiwał refundacje z FUS; FS zasilał FPiR, a FR udzielał pożyczek FS). Z tego względu charakter tych funduszy nie był oceniany jednoznacznie. Podczas gdy względy formalnoprawne wskazywały na niepaństwowy charakter funduszu, realizowane przez fundusz zadania miały niewątpliwie charakter państwowy. Taki stan rzeczy budził wątpliwości i głosy krytyki, gdyż z całą pewnością pozostawiał wiele do życzenia z punktu widzenia przejrzystości zarządzania finansami publicznymi. Przez szereg lat plany finansowe tylko niektórych z funduszy tej instytucji były obejmowane ustawami budżetowymi lub też obejmowane były jedynie saldem w ramach wydatków Kasy w części dotyczącej wydatków budżetu państwa (cz. 55). Za objęciem planów finansowych przynajmniej niektórych spośród funduszy KRUS (szczególnie FER, czy też FPiR) załącznikiem do ustawy budżetowej, przemawiał jednak zawsze fakt pokrywania przeważającej części ich wydatków dotacją z budżetu państwa. Mimo to do 1996 r. żaden z wyżej wymienionych funduszy KRUS przez szereg lat nie był obejmowany załącznikiem do ustawy budżetowej.

65 Dz.U. z 1991 r. Nr 7, poz. 24.

66 Zarządzenie MF z dnia 18 lutego 1978 r. w sprawie zasad gospodarowania funduszami celowymi (M.P. Nr 40, poz. 268).

Tablica 9. Wydatki budżetu państwa z tytułu dotacji dla FUS i FER w latach 1991–2005

Rok	Wydatki ogółem budżetu państwa	Dotacje dla FUS		Dotacje dla FER	
		kwota*	% ogółu wydatków b.p.	kwota*	% ogółu wydatków b.p.
1991	24.186	2.206	9,1	1.362	5,6
1992	38.189	4.951	12,9	2.247	5,9
1993	50.243	6.605	13,1	3.085	6,1
1994	68.865	8.297	12,0	4.722	6,9
1995	91.170	6.000	6,6	6.101	6,7
1996	108.842	6.031	5,5	7.550	6,9
1997	125.675	7.000	5,6	9.444	7,5
1998	139.752	8.793	6,3	10.652	7,6
1999	138.401	9.459	6,8	12.891	9,3
2000	151.055	15.366	10,1	13.212	8,8
2001	172.885	21.157	12,2	14.881	8,6
2002	182.922	26.988	14,8	15.390	8,4
2003	189.154	28.265	14,9	15.014	7,9
2004	197.698	22.959**	11,6	15.130	7,7
2005	208.132,9	20.112**	9,7	14.710	7,1

* – kwota wydatków w mln zł. Dane przed denominacją przeliczono wg kursu oficjalnego 10.000 zł sprzed denominacji = 1 zł po denominacji.

** – w l. 2004 i 2005 dotacje dla FUS przeznaczone na refundację składek dla OFE nie są wykazywane w kwotach ogólnych dotacji (jak miało to miejsce do roku 2003 włącznie), lecz jako rozchody budżetu Państwa w części 98. Dotacje te wyniosły 12,6 mln zł w 2005 r. oraz 10,6 mld zł w 2004 r. Powyższe zmiany organizacyjne dokonane zostały w związku ze zmianą sposobu obliczania deficytu budżetowego państwa.

Źródło: Rocznik Statystyczny RP 1997, Warszawa 1998, s. 474; Rocznik Statystyczny 1998, Warszawa 1999, s. 468–469; Rocznik Statystyczny RP 2000, Warszawa 2001, s. 483; Rocznik Statystyczny 2004, Warszawa 2005, s. 619, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2004 r., Warszawa 2005, s. 189, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2005 r., s. 117 oraz informacje statystyczne Centrali KRUS za 2004 r. oraz obliczenia autora.

W 1991 r. stopień pokrycia świadczeń wypłacanych z FER wpływami ze składek od rolników wyniósł 9,9%, natomiast dotacja budżetowa zrealizowana w kwocie 13.621,3 mld zł (1.363 mln zł po denominacji) pokrywała 87,3% wydatków Funduszu⁶⁷. W 2005 r. Fundusz finansował swoje wydatki dotacją w 91,7%.

67 Sprawozdanie RM z wykonania budżetu państwa za okres od 1.01. do 31.12.1991 r., Warszawa 1992, s. 78.

Pozostałe dochody Fundusz uzyskiwał z odsetek naliczonych przez banki od jego środków zgromadzonych na rachunkach bankowych. Zarówno wzrost liczby wypłacanych rent i emerytur, jak i wzrost wysokości świadczeń podlegających kwartalnej waloryzacji spowodowały, że ta kategoria wydatków FER (wykazująca się znaczną stabilnością i tendencją wzrostową) pochłaniała ok. 88% całości wydatków. Wydatki z tytułu emerytur i rent wypłacane w tym samym czasie przez FUS kształtowały się na poziomie ok. 79,0%. Pozostałą część stanowiły wydatki na zasiłki rodzinne, chorobowe, porodowe, macierzyńskie, pielęgnacyjne, pogrzebowe i jednorazowe odszkodowania. Tak więc obydwie fundusze (aczkolwiek w niejednakowym stopniu) gromadzone były ze składek na rzecz ubezpieczenia. Obydwie także przewidywały konieczność pokrywania ich niedoborów dotacją budżetową.

Dane zaprezentowane w Tabelicy 3 wskazują na jednoznaczny i systematyczny wzrost wypłat dotacji dla obydwu funduszy. Zaskakiwać może jedynie spadek kwoty dotacji dla FUS w 1995 r. Wyjaśnienia tego spadku w tym roku i latach następnych należy szukać w zmianie sposobu finansowania wydatków. W ustawie budżetowej na 1995 r. zaplanowano bowiem dotację w wysokości 9.584 mln zł, natomiast kwota wykazywana w sprawozdawczości jako wykonana to 6.000 mln zł. Kwota wykazana w sprawozdawczości stanowiła dotację uzupełniającą, przeznaczoną na sfinansowanie różnicy między dochodami i wydatkami FUS. Plan wydatków FUS na 1995 r. obejmował m.in. wydatki na zasiłki rodzinne i pielęgnacyjne, które w formie dotacji miały być refundowane funduszowi z budżetu państwa. Jednak w związku z ustawową zmianą źródeł finansowania tych zasiłków z dniem 1 marca 1995 r., wydatki te finansowały budżet państwa i budżety gmin bez pośrednictwa FUS. Konsekwencji tych zmian nie rozróżniał natomiast plan finansowy FUS objęty ustawą budżetową. W tej sytuacji Minister Finansów przeniósł różnicę między tymi kwotami, zmniejszając dotację dla FUS. Z kwoty tej dotacji celowe dla gmin zwiększono o 180 mln zł, wydatki w dziale „Opieka społeczna” zwiększono o 1.773 mln zł, a kwotę 1.631 mln zł przeniesiono do rezerw celowych⁶⁸. W relacjach budżetu państwa spowodowało to przeniesienie stosownych kwot między działem klasyfikacji budżetowej „Ubezpieczenia społeczne” (95) i działem klasyfikacji budżetowej „Opieka społeczna” (86). Wyrazem zewnętrznym dokonanej zmiany było nominalne obniżenie wydatków budżetu dokonywanych w formie dotacji (co można uznać za zjawisko pożądane). Innym skutkiem zaistniałej sytuacji, zauważalnym bez szczegółowych analiz, było zmniejszenie dotacji dla funduszy celowych (co także uznać należałoby za zjawisko pożądane). Dopiero szczegółowa analiza wskazuje, że zaprezentowany efekt pozytywny miał charakter pozorny. Pozorny charakter miały także zwyczajki środków na rachunku tego funduszu na koniec roku finansowego. Jak wykazały bowiem analizy NIK, wysokie saldo na rachunku

⁶⁸ Zob. NIK, Fundusze celowe w systemie budżetowym państwa, Warszawa 1996, s. 65, na podst. NIK, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 1995 r., Warszawa 1996.

środków FUS na koniec roku wcale nie było wynikiem efektywności egzekwowania należności przez oddziały ZUS wyższej niż w poprzednich latach, lecz związane były z uruchomieniem na podstawie ustawy budżetowej, dotacji dla przedsiębiorstw państwowych i spółek Skarbu Państwa, przeznaczonej na restrukturyzację zadłużenia z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne.

Tabelica 10. Przychody FUS i FER z tytułu składek w latach 1991–1998

Przychody ogółem Rok	F U S		F E R	
	w kwotach*	% udział składek	w kwotach*	% udział składek
1991	11,7	79,5	1,5	13,3
1995	42,0	83,8	6,5	6,2
1998	74,5	86,7	11,4	5,3

* – dane w mld zł po denominacji

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Rocznika Statystycznego GUS 1999.

Tabelica 11. Wydatki FUS i FER z tytułu emerytur i rent w latach 1991–1998

Wydatki ogółem	F U S		F E R	
	w kwotach*	% udział wydatków	w kwotach*	% udział wydatków
1991	11,5		1,6	
z tego: z tyt. emerytur i rent	8,8	76,5	1,4	87,5
1995	41,2		6,5	
z tego: z tyt. emerytur i rent	35,5	86,2	6,2	95,4
1998	72,8		11,3	
z tego: z tyt. emerytur i rent	62,4	85,7	10,4	92,0

* – dane w mld zł po denominacji

Źródło: dane statystyczne do obliczeń W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 169–170.

Tak więc, mimo zmian dokonanych w systemie ubezpieczeń rolniczych ustawą z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniach społecznych rolników, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 1991 r., należało liczyć się z tym, że „duża reforma” systemu zabezpieczenia społecznego rolników jest tylko kwestią dogodnego czasu.

Kolejną datą graniczną, wyznaczającą przedział czasowy zmian systemowych w modelu zabezpieczenia społecznego, był 1 styczeń 1999 r. Zmiany te z oczywi-

stych powodów muszą być przedmiotem naszych obserwacji i analiz, ponieważ wśród państwowych funduszy celowych korzystających z dotacji budżetu państwa, fundusze ubezpieczenia pracowniczego FUS oraz ubezpieczenia rolniczego FER w 1999 r., otrzymały środki stanowiące łącznie 93,61% ogółu dotacji budżetu państwa dla funduszy celowych. Środki te stanowiły łącznie w 2004 r. 19,3% ogółu wydatków budżetu państwa. Podjęte kroki reformatorskie dotyczyły wówczas jednak jedynie mniejszej części tego systemu (z uwagi na rozmiar przyznawanej dotacji), to jest funduszy celowych zarządzanych przez ZUS⁶⁹, części budzącej także zdecydowanie mniej kontrowersji i emocji oraz łatwiejszej do realizacji z politycznego punktu widzenia. Reformę „bardziej kłopotliwej” części tego systemu, tj. funduszy KRUS, odłożono na czas bardziej odpowiedni. Z dniem 1 stycznia 1999 r. wprowadzono⁷⁰ system mieszany, zawierający elementy systemu repartycyjnego (opartego na tradycyjnej umowie międzypokoleniowej) oraz systemu kapitałowego (opartego na działaniu instytucji finansowych, lokujących środki w przedsięwzięcia inwestycyjne, przynoszące możliwie najwyższą rentowność, przy zachowaniu kontrolowanego bezpieczeństwa inwestowania⁷¹). W ramach FUS wyodrębniono następujące fundusze:

- emerytalny, przeznaczony na wypłaty emerytur;
- rentowy, przeznaczony na wypłaty rent, zasiłków pogrzebowych oraz świadczeń podlegających finansowaniu z budżetu państwa wypłacanych za pośrednictwem ZUS;
- chorobowy, z którego finansowane są wypłaty zasiłków chorobowych, opiekuńczych, macierzyńskich, porodowych, wyrównawczych oraz świadczenia rehabilitacyjne;
- wypadkowy, finansujący wypłaty rent wypadkowych, jednorazowych odszkodowań z tytułu tych wypadków, świadczeń rehabilitacyjnych, zasiłków chorobowych, czyli najogólniej rzecz biorąc – świadczeń z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych;
- rezerwowy dla ubezpieczeń rentowych i chorobowych, którego środki mogą być wykorzystywane wyłącznie w celu uzupełnienia niedoborów funduszu rentowego i chorobowego oraz rezerwowy dla ubezpieczenia wypadkowego, którego środki mogą być wykorzystywane wyłącznie w celu uzupełnienia niedoborów funduszu wypadkowego⁷².

69 Zob. J. Szolno-Koguc, Dotowanie funduszy celowych z budżetu państwa, w: Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, Tablice 4 i 5, s. 446–447.

70 Ustawą z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.).

71 T. Jończyk, Prawo zabezpieczenia społecznego w Polsce, Kraków–Lublin 2001; R. Krasowska-Kłos (red.), Nowe ubezpieczenia społeczne z krótkim komentarzem, Warszawa 1999; K. Tymorek, System ubezpieczeń społecznych, Łódź 1999; S. Majkowski, Nowe ubezpieczenia społeczne, Warszawa 1999.

72 Najwyższa Izba Kontroli w Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2001 r., t. II, Warszawa 2002, s. 395 zwraca uwagę na to, że fundusze rezerwowe dla ubezpieczenia rentowego oraz chorobowego i ubezpieczenia wypadkowego nie zostały wyodrębnione ani na dzień 31 grudnia 2000 r., ani na dzień 31 grudnia 2001 r. Bilanse Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na dzień 31 grudnia 2002 r. i na dzień 31 grudnia 2003 r. także nie odnotowują pasywów na rachunkach tych funduszy rezerwowych. Źródło: <http://www.zus.pl/bip/majatek3.asp> wg stanu z dnia 21 kwietnia 2005 r. Praktyka taka jest niezgodna art. 55 pkt 5 lit. a i b oraz art. 56 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. NIK sygnalizuje, że sytuacja taka może w przyszłości skutkować brakiem środków na uzupełnienie ww. funduszy, natomiast ZUS ripostuje, że nie dysponuje środkami finansowymi na utworzenie tych funduszy.

Struktura wydatków pieniężnych z FUS, według funduszy, kształtowała się w ostatnich latach następująco:

Tablica 12. **Struktura wydatków na świadczenia pieniężne z FUS w latach 2001–2005 wg funduszy wyodrębnionych w ramach Funduszu Ubezpieczeń Społecznych**

Rok	2001	2002	2003	2004	2005
Ogółem FUS (dane w mld zł)	92.108,2	95.417,5	100.074,9	104.381,0	107.397,6
Dane w % z tego:	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
z fund. emerytalnego	50,10%	51,33	52,90	55,57	56,81
z fund. rentowego	40,33%	39,11	37,94	35,85	34,70
z fund. chorobowego	5,12%	5,17	4,91	4,55	4,61
z fund. wypadkowego	4,45%	4,39	4,25	4,03	3,88

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych statystycznych FUS

Zaprezentowane dane potwierdzają wcześniejsze informacje wynikające z prognoz demograficznych. Systematycznie i w największym zakresie, zarówno w liczbach bezwzględnych, jak i w proporcjach ułamkowych rosną wydatki Funduszu z tytułu wypłat emerytur. Wydatki z funduszu rentowego w liczbach bezwzględnych rosną w minimalnym stopniu, natomiast relatywnie maleją. Wydatki z funduszy chorobowego i wypadkowego wykazują znaczną stabilność i wobec ich relatywnie mniejszego udziału w całości wydatków, mają dla naszych rozważań stosownie mniejsze znaczenie. W ogólnej strukturze wydatków na świadczenia pieniężne dają się zauważyć dwie tendencje:

- wydatki z FUS do pokrycia ze składek na ubezpieczenie społeczne systematycznie rosły w liczbach bezwzględnych (o ile w 2001 r. wynosiły 96,2% całości wydatków na świadczenia pieniężne, w 2005 r. wynosiły już 96,7%). Wskaźnik pokrycia wydatków dochodami ze składek systematycznie spada. W 2001 r. wynosił 75,6%, a w 2005 r. już tylko 72,8%;

wego i ubezpieczenia wypadkowego nie zostały wyodrębnione ani na dzień 31 grudnia 2000 r., ani na dzień 31 grudnia 2001 r. Bilanse Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na dzień 31 grudnia 2002 r. i na dzień 31 grudnia 2003 r. także nie odnotowują pasywów na rachunkach tych funduszy rezerwowych. Źródło: <http://www.zus.pl/bip/majatek3.asp> wg stanu z dnia 21 kwietnia 2005 r. Praktyka taka jest niezgodna art. 55 pkt 5 lit. a i b oraz art. 56 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. NIK sygnalizuje, że sytuacja taka może w przyszłości skutkować brakiem środków na uzupełnienie ww. funduszy, natomiast ZUS ripostuje, że nie dysponuje środkami finansowymi na utworzenie tych funduszy.

- wobec trudnej sytuacji budżetu należało oczekiwać, że wydatki podlegające refundacji z budżetu ulegną stabilizacji. Rzeczywiście, ustawodawca nie wprowadził w analizowanym czasie nowych tytułów i w związku z tym wydatki podlegające refundacji uległy zmniejszeniu zarówno w liczbach bezwzględnych, jak i procentowo (w 2001 r. wyniosły 3.662,0 mln zł, co stanowiło 4,0% ogółu wydatków na świadczenia pieniężne, natomiast w 2005 r. wielkości te wynosiły odpowiednio: 3.584,8 mln zł i 3,3%). Uwzględniając realny spadek wartości pieniądza, musimy uznać, że wydatki te faktycznie uległy zmniejszeniu.

Wobec stabilizacji (już od kilku lat) na poziomie 0,1% wydatków ogółem, nakładów przeznaczonych na działalność prewencyjną oraz zmniejszeniu (zarówno w liczbach bezwzględnych, jak i w %) odpisów na działalność ZUS i wydatków bieżących, udział wydatków na świadczenia pieniężne w stosunku do wydatków ogółem ukształtował się w 2005 r. na poziomie 96,7%. Wyższy poziom udziału wydatków na świadczenia pieniężne w stosunku do wydatków ogółem odnotowano w ostatnich latach tylko w 2004 r. (wyniósł on 96,8%).

Dochody FUS podzielić można na składkowe i pozaskładkowe. Udział dochodów składkowych w strukturze dochodów FUS wykazuje systematyczny spadek. O ile w 1999 r. udział ten kształtował się na poziomie 86,5%, w 2002 r. wyniósł już 71,0%, zmniejszając się systematycznie corocznie o ok. 5,5%. Działo się tak mimo, że dochody składkowe mierzone w liczbach bezwzględnych rosły z roku na rok (wyjątek stanowił rok 2002, w którym kwota składek była niższa niż w 2001 r.). Wśród dochodów składkowych wyodrębnić należy składki niepodlegające przekazaniu na rzecz Otwartych Funduszy Emerytalnych (OFE) oraz część (7,3% podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia emerytalne) przekazywaną do wybranego przez ubezpieczonego OFE, jeżeli ubezpieczony jest członkiem takiego funduszu. Na pozaskładkowe dochody Funduszu (13,5% ogółu dochodów Funduszu w 1999 r., natomiast 29,0% w 2002 r.), składały się przede wszystkim: dotacja uzupełniająca z budżetu państwa, której istotna część przekazywana była następnie do otwartych funduszy emerytalnych, dotacja celowa z budżetu przeznaczona na świadczenia na rzecz inwalidów wojennych i wojskowych, a także na finansowanie innych świadczeń pozaubezpieczeniowych. Dotacja uzupełniająca, stanowiąca w 1999 r. 8,4% w strukturze dochodów FUS, w 2002 r. stanowi już 24,7% ogółu dochodów. Zasadniczą przyczyną dynamicznego wzrostu tej kategorii dochodów FUS był wzrost środków przyznawanych z przeznaczeniem na ich przekazanie do OFE. Taka zasada wykazywania dotacji stosowana była do roku 2003 włącznie (zob. Tablica 9).

Art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych ustalił jedną z fundamentalnych zasad tego systemu stanowiąc, że wypłacalność świadczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych jest gwarantowana przez

państwo. Pozwoliło to na uporządkowanie kwestii rozliczeń między FUS a otwartymi funduszami emerytalnymi. ZUS, obsługujący licznych płatników, w momencie wprowadzenia reformy nie był technicznie przygotowany do dokonywania rozliczeń na bieżąco. W efekcie narastających opóźnień w rozliczeniach, zobowiązania te trwały jako nieuregulowane, stawiając pod znakiem zapytania całą filozofię reformy systemu emerytalnego, opartą na inwestycjach kapitałowych funduszy emerytalnych. Na mocy ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o przejęciu przez Skarb Państwa zobowiązań ZUS z tytułu nieprzekazanych składek do otwartych funduszy emerytalnych⁷³, Skarb Państwa przejął zobowiązania ZUS wobec funduszy z tytułu składek opłaconych przez płatników w okresie od dnia 1 kwietnia 1999 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. i nieprzekazanych w terminie przez ZUS do funduszy. Jednocześnie na mocy ustawy z dnia 18 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷⁴, z dniem 1 stycznia 2003 r. umorzono Funduszowi kwoty pożyczek i odsetek od nich, ponieważ środki te widniały w bilansach jako „pożyczki z budżetu”. Zlikwidowano w związku z tym fikcję finansową wykazywaną w bilansie Funduszu. Mogłoby się wydawać, że sytuacja finansowa Funduszu zostanie w ten sposób ostatecznie ustabilizowana. Tak się jednak nie stało, ponieważ drastyczne ograniczenie dotacji spowodowało, że FUS był zmuszony do zaciągnięcia kredytów w instytucjach finansowych. Efektem takiego stanu był stały wzrost średniorocznego zadłużenia Funduszu w bankach komercyjnych z tytułu zaciągania kredytów, które wynosiło w 2001 r. 556 mln zł, w 2002 r. – 1.514 mln zł, w 2003 r. 2.572 mln zł, a na koniec 2005 roku zamknęło się sumą 4.546 mln zł. Ponieważ spłata kredytów ma być dokonywana w przyszłych latach z przychodów Funduszu, mogą istnieć uzasadnione obawy, że może to grozić zachwianiem płynności finansowej Funduszu i brakiem możliwości realizacji przez Fundusz zadań ustawowych. Uzasadnieniem dla powstających w tej materii obaw jest świadomość, że zapewnienie bezpieczeństwa finansowego reformy systemu emerytalnego, może pociągnąć za sobą obniżenie poziomu świadczeń. Zarówno aspekty moralne (przerzucenie największych kosztów transformacji na przyszłe pokolenia), jak i względy ekonomiczne (ustalenie mechanizmów realizacji transformacji systemu emerytalnego w taki sposób, by koszty transformacji nie były zbyt dużym obciążeniem przyszłych pokoleń podatników) prezentowane są w literaturze przedmiotu jako zasadnicze konsekwencje dokonujących się zmian⁷⁵. Praktyka potwierdza te zagrożenia, gdyż w konsekwencji istniejącej sytuacji stan środków finansowych FUS na początek kolejnych lat budżetowych ulegał tak znacznemu obniżeniu, że (również w ocenie NIK) zagraża to płynnej płatności zobowiązań Funduszu w pierwszych terminach, w styczniu każdego roku. Negatywną konsekwencją

73 Dz.U. Nr 149, poz. 1450 z późn. zm.

74 Dz.U. Nr 241, poz. 2074 z późn. zm.

75 Zob. Zagrożenia i szanse polityki społecznej w Polsce w okresie transformacji, praca zbiorowa pod red. M. Księżopolskiego i J. Supińskiej, Warszawa 1993.

takiego stanu zagrożenia płynności finansowej Funduszu jest konieczność rezerwowania coraz większych środków w budżecie na wypadek niebezpieczeństwa powstania zaległości w wypłacie świadczeń albo konieczność zaciągania kolejnych kredytów na zagwarantowanie wypłat świadczeń z FUS. Przedstawiona sytuacja może budzić dalsze bardzo poważne skutki i zagrożenia. Praktyka wskazuje bowiem na to, że Fundusz dysponuje tak znaczną autonomią podejmowania decyzji w sprawach kredytowych, że ich efektem są znaczne rozbieżności stanów zobowiązań i należności w porównaniu do stanów wynikających z planów finansowych Funduszu, stanowiących załącznik do ustawy budżetowej. **Pozwala to na prezentację tezy, że zamieszczanie w ustawie budżetowej planów państwowych funduszy celowych (na przykładzie największego i w największym stopniu kwotowo korzystającego z dotacji budżetowych FUS) ma czysto formalny charakter, gdyż praktyka dostarcza przykłady znacznych odstępstw od założeń przyjętych w planie.** Spostrzeżenie to może wskazywać na przynajmniej dwie istotne przyczyny takiego stanu:

1. Jakość planowania finansowego środkami funduszu jest niska i na tyle niedoskonała, że odstępstwa od wielkości wykazywanych w planie należy uznać, z uwagi na ich rozmiar, za niedopuszczalne i znaczne.

2. Kontrola parlamentu nad zadłużeniem tego Funduszu ma ograniczony, formalny charakter⁷⁶.

Od 1 stycznia 2002 r. tworzony jest także Fundusz Rezerwy Demograficznej (FRD), którego środki z założenia mają być wykorzystywane nie wcześniej niż w 2009 r. na uzupełnienie wynikającego z przyczyn demograficznych niedoboru środków funduszu emerytalnego. Prognozy demograficzne uwzględniające płodność, umieralność, migrację, strukturę społeczeństwa w podziale na grupy zawodowe wskazują bowiem, że społeczeństwo polskie starzeje się. Według tych prognoz w 2010 r. wskaźnik osób zdolnych do pracy na 1 emeryta wynosić będzie 1,94, podczas gdy w 1990 r. wskaźnik ten wynosił 2,2⁷⁷. Prognozy takie oparte są również na przewidywaniu wzrostu gospodarczego, inflacji, stopy bezrobocia, wskaźnikach waloryzacji składek i świadczeń. Inne prognozy długoterminowe rokuje wprawdzie spadek wydatków na emerytury po roku 2014, towarzyszyć mu jednak będzie (wg przewidywań) wzrost wydatków na renty z tytułu niezdolności do pracy, co wiąże się z procesem starzenia się społeczeństwa⁷⁸. W systemie repartycyjnym, czułym na zmiany demograficzne i wzrost bezrobocia zmiany takie w sposób oczywisty wpły-

76 Tak też ocenia istniejący stan rzeczy Kolegium NIK, zob. Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2003 r., Warszawa 2004, s. 212.

77 Zob. W. Ziolkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, op. cit., s. 166.

78 J. Adamiak, B. Kołosowska, *Wpływ reformy systemu emerytalnego na racjonalizację wydatków budżetowych*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, praca pod red. J. Gluchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno-Koguc, t. II, Lublin 2005, s. 201 i n.

wają na stabilność finansową funduszy związanych z wypłatami rent i emerytur. Budżet, jako roczny plan finansowania zadań, mógłby nie poddać konieczności poniesienia w formie dotacji tak znacznych ciężarów. Z tego względu uznano, że Fundusz Rezerwy Demograficznej będzie instrumentem łagodzenia skutków tego drastycznie postępującego zjawiska.

Fundusz tworzy się ze środków pozostających w dniu 31 grudnia każdego roku na rachunku funduszu emerytalnego (pomniejszonych o kwotę niezbędną na zapewnienie wypłat przypadających na pierwszy miesiąc kolejnego roku). Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych przewiduje także zasilanie funduszu ze środków ustalonych w art. 22 ust. 4 (część składki na ubezpieczenie emerytalne, w latach 2002 i 2003 – 0,1% podstawy wymiaru składki, a od 2004 do 2008 r. – 0,05% podstawy wymiaru składki). Ze składki na ubezpieczenie społeczne, wynoszącej 36,59% wynagrodzenia brutto, część przekazywana na fundusz emerytalny (19,52% wynagrodzenia brutto) pomniejszona została o 1% przekazywany na FRD. Inne źródła funduszu przewidziane ustawą, to:

- wpływy pochodzące ze środków uzyskanych z prywatyzacji mienia Skarbu Państwa przekazane na podstawie odrębnych przepisów;
- środki pochodzące z przychodów od środków funduszu ulokowanych w kraju w papierach wartościowych, akcjach, bonach i obligacjach skarbowych, zgodnie z zasadami określonymi ustawą;
- środki z odsetek uzyskanych z lokat na rachunkach prowadzonych przez Zakład, a niestanowiących przychodów ZUS i FUS oraz z innych źródeł.

Ustawa zawiera klauzulę wykluczającą możliwość zaciągania przez fundusz pożyczek lub kredytów. W praktyce, do końca 2001 r. nie dokonywano odpisów na rzecz funduszu, natomiast za rok 2002 i 2003 dokonano odpisów wyłącznie ze składki na ubezpieczenia emerytalne. Środki zgromadzone z tego tytułu w wysokości 220,4 mln zł (2002 r.) oraz 224,8 mln zł (2003 r.), po uwzględnieniu rozliczeń międzyokresowych oraz wyniku działalności netto funduszu, na koniec 2003 r. wyniosły 497,7 mln zł. Stosownie do ustaleń ustawy, środki FRD będą mogły być wykorzystane wyłącznie na uzupełnienie wynikającego z przyczyn demograficznych niedoboru funduszu emerytalnego, nie wcześniej niż w 2009 r.

O Funduszu Rezerwy Demograficznej o wiele łatwiej jest powiedzieć, że stanowi rezerwę środków na wypadek sytuacji, której rozmiar z dużym przybliżeniem jesteśmy w stanie obecnie przewidzieć, niż że posiada cechy państwowego funduszu celowego. Poważne zastrzeżenie budzi także fakt, że zasilany jest środkami innego funduszu celowego. Takie sytuacje zwykle krytykowane są z tego powodu, że zniekształcają obraz alokacji środków publicznych. Nie służą więc przejrzystości,

a pośrednio także jawności finansów publicznych. Zresztą, poza wspomnianą częścią składki na ubezpieczenia emerytalne, fundusz nie posiada żadnego stałego źródła dochodów (praktyka wskazywała bowiem na to, że środki z prywatyzacji mienia Skarbu Państwa nie zasilały tego źródła w sposób systematyczny, mimo deklaracji ustawowej i merytorycznego uzasadnienia takiego właśnie ich przeznaczenia). Należałoby również podkreślić, że rozwiązanie takie stanowi przeniesienie konsekwencji przewidywanych skutków zjawisk demograficznych na koszt ubezpieczonych, gdyż to ich kapitał, stanowiący podstawę przyszłych świadczeń, został proporcjonalnie uszczuplony o środki rezerwy.

Ustawodawca ustalił zasady ostrożnościowe gromadzenia i zarządzania środkami tej rezerwy, mając na względzie bezpieczeństwo inwestowania. Zasady te dotyczą zarówno koncentracji środków rezerwy powierzanych do zarządzania podmiotowi lub grupie podmiotów związanych ze sobą więzami kapitałowymi, jak i dyslokacji tych środków. Pierwsze z nich przyjmują, że im wyższa jest wartość środków ulokowanych u jednego podmiotu lub grupy podmiotów, tym mniejszą może stanowić ona część środków funduszu⁷⁹. Drugie ustalają, że zarządzający może lokować środki wyłącznie w kraju oraz wyłącznie w wymienionych w ustawie walorach⁸⁰. Tak więc ustawodawca ustala reguły, których zadaniem jest zobowiązanie zarządzającego do osiągnięcia możliwie wysokiej rentowności w warunkach możliwie maksymalnego bezpieczeństwa. Obserwując jednak realia działalności FUS, musimy mieć świadomość, że być może fundusz będzie pożyczal swoje własne pieniądze ulokowane w instytucjach finansowych. Rozwiązanie to bowiem związane jest z lokowaniem przez FUS „wolnych” środków w celu osiągnięcia korzyści, w warunkach zaciągania przez ten fundusz kredytów w instytucjach finansowych. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest zauważane i sygnalizowane w ekspertyzach specjalistów podrażnienie kosztów reformy emerytalnej⁸¹. Może także budzić zdziwienie fakt utworzenia tego funduszu w ramach FUS, natomiast brak jego odpowiednika w ramach emerytalnych funduszy rolniczych. Kolejną wątpliwą kwestią jest zasadność wyposażania funduszu w osobowość prawną, w sytuacji, w której z ustawy wynika, że nie będzie on uczestniczył po stronie wydatków w obrocie finansowym.

Mimo sygnalizowania od połowy lat dziewięćdziesiątych wad systemu ubezpieczenia rolniczego i potrzeby uporządkowania statusu KRUS i mechanizmów funkcjonowania jego funduszy, reformy tego systemu napotykają na znaczny opór

79 Jeżeli wartość środków przekazywanych w zarząd przekracza 2.000.000 tys. zł, udział powierzonych środków nie może przekraczać 15% zasobów FRD; jeżeli natomiast wartość tych środków nie przekracza 1.000.000 tys. zł, udział ten nie może przekraczać 40% zasobów FRD.

80 Ustawa wymienia wśród nich: bony, obligacje skarbowe i inne papiery wartościowe gwarantowane przez Skarb Państwa; papiery wartościowe emitowane przez gminy, związki gmin i miasto stołeczne; dłużne papiery wartościowe emitowane przez Skarb Państwa; akcje oraz zabezpieczone całkowicie obligacje dopuszczone do obrotu publicznego (art. 65 ust. 2, p. 1–6).

81 T. Bińczycka-Majewska, Fundusz Rezerwy Demograficznej w systemie zabezpieczenia ryzyka starości, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2001, nr 10.

polityczny. Każda siła polityczna przejmując władzę na kolejną kadencję, ma świadomość, że działania te nie przysporzą jej zwolenników i z oczywistych powodów odkłada próby radykalnej reformy na barki swych następców. Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników nie zdefiniowała statusu formalno-prawnego KRUS. Sytuacja w tym zakresie przypomina nieco sytuację ZUS sprzed reformy, gdyż na podstawie cytowanej ustawy łatwiej jest stwierdzić, czym KRUS nie jest, niż to czym jest. Oceniając ten status stwierdzano, że KRUS nie jest na pewno jednostką budżetową, ponieważ jej wydatki nie są pokrywane bezpośrednio z budżetu państwa. Nie jest także na pewno funduszem celowym, ponieważ ustawa powołująca go do życia nie zawiera sformułowania wskazującego tę cechę. Nie posiada również osobowości prawnej, nie może więc być zaliczony do państwowych osób prawnych.

Określając zadania KRUS, ustawa powołująca ją do życia wskazuje, że inne akty prawne mogą nakładać na nią także inne zadania i wymienia w szczególności:

- obsługę ubezpieczonych i świadczeniobiorców w sprawach dotyczących objęcia ubezpieczeniem;
- przyznawanie i wypłatę świadczeń;
- pobór składek;
- obsługę Rady Rolników (będącej swego rodzaju Radą Nadzorczą KRUS);
- prowadzenie działalności profilaktycznej, której zadaniem jest zapobieganie rolniczemu chorobom zawodowym i przeciwdziałanie wypadkom przy pracy w rolnictwie;
- pomoc długotrwale niezdolnym do pracy lub zagrożonym taką niezdolnością w korzystaniu z różnych form rehabilitacji lub przekwalifikowaniu mającym na celu przystosowanie do wykonywania innego zawodu.

Jednak to nie KRUS (jak w systemie pracowniczego zabezpieczenia społecznego jego odpowiednik ZUS) jest instytucją sektora publicznego o statusie centralnego organu administracji rządowej. Organem tym w ubezpieczeniach społecznych rolników jest Prezes KRUS, podlegający na podstawie ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa i gospodarki żywnościowej⁸², od 2 maja 2004 r. ministrowi do spraw zabezpieczenia społecznego⁸³, a od 19 maja 2006 r. powtórnie ministrowi właściwemu do spraw rozwoju wsi⁸⁴. Zamiar zmiany podporządkowania nadzoru nad KRUS za-

82 Zob. t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 159, poz. 1548 z późn. zm.

83 Zob. ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 91, poz. 873 z późn. zm.).

84 Zob. ustawa z dnia 23 marca 2006 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 75, poz. 519).

warty w projekcie cytowanej ustawy, wywołał przewidywane reperkusje polityczne w postaci protestów instytucji rolniczych. Podstawą protestów były twierdzenia, że działania te pozbawiają ministra właściwego do spraw rolnictwa, narzędzia kształtowania polityki rolnej i socjalnej⁸⁵. Sugestie skupienia kwestii zabezpieczenia społecznego w ramach jednego działu administracji rządowej nie są jednak najnowszymi pomysłami reformatorskimi. Jako pożądane rozwiązania organizacyjne, sprzyjające przejrzystości systemu zabezpieczenia społecznego, postulowane były już w końcu lat dziewięćdziesiątych.⁸⁶

Zaprezentowane problemy szczegółowe skłaniają do postawienia zasadniczego pytania o model organizacji systemu ubezpieczeń. Analiza zasad organizacyjnych miałaby odpowiedzieć na pytanie o zasadność istnienia dualistycznego modelu ubezpieczeń społecznych, odrębnego dla rolników i innych zawodów. Odpowiedź nie jest łatwa, zwłaszcza jeżeli uwzględnimy, że wśród naszych sąsiadów spośród państw Unii Europejskiej mają zastosowanie równorzędnie obydwa modele. Podobnie jak Polska, odrębne systemy ubezpieczeń społecznych dla rolników mają: Austria, Finlandia, Francja, Hiszpania i Niemcy. Systemy te są zbliżone do siebie, oparte są także na jednej wspólnej zasadzie – korzystają z dofinansowania z kasy państwowej. Inne państwa natomiast rezygnują z dublowania systemów, traktując rolników jako jedną z kategorii zawodów korzystających z preferencyjnych zasad. Tu decydującym argumentem są racje nauki o organizacji administracji dowodzące, że w warunkach stosowania rozbudowanych, nowoczesnych technik elektronicznych koszty jednostkowe obsługi klientów, w pewnych przedziałach liczbowych, wskazują na znaczne oszczędności wynikające z konsolidacji działalności. KRUS broni się dowodząc, że dla prowadzenia spraw 4,5 mln osób obsługiwanych przez Kasę w systemie zabezpieczenia społecznego, zatrudnia 6,5 tys. pracowników, co przy takiej samej ilości korzystających z ubezpieczenia rolniczego MSA (*Mutualite Sociale Agricole*) we Francji jest liczbą proporcjonalnie trzykrotnie mniejszą. Ponadto dowodzi, że o ile w ZUS koszty obsługi 1 osoby wynoszą ponad 550 zł, o tyle w KRUS koszty te kształtują się na poziomie 254 zł na osobę⁸⁷. Prezentując te dane, KRUS odpiera ataki na jego zasady organizacyjne, wskazując, że mity o marnotrawieniu środków publicznych przez tę instytucję czy też kosztowność tego systemu nie znajdują pokrycia w liczbach i faktach. Zaprezentowane wielkości i oceny, w kontekście znacznej siły politycznej ugrupowań reprezentujących rolników w Polsce, wydają się czynić mało realnymi próby działań polegających na konsolidacji działalności w ramach jednej jednostki organizacyjnej.

85 Zob. np. oświadczenie Federacji Branżowych Związków Producentów Rolnych i Krajowej Rady Izb Rolniczych z dn. 9 marca 2004 r. (http://www.krir.republika.pl/oswiadcz_krus.htm z dnia 02.06.2005 r.). Identyczne stanowisko w tej kwestii zaprezentował Zarząd Krajowy Związku Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych.

86 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Kierunki modyfikacji organizacji i systemu finansowego, Warszawa 1999, s. 2.

87 Źródło: http://www.psl.org.pl/krus/krus_fim.htm z dnia 21 kwietnia 2005 r.

Tak więc, na tle reformy systemu pracowniczego dokonanej na przełomie 1998 i 1999 r., wady systemu rolniczego i znaczące różnice między obydwo systemami zostały wyraźnie zaakcentowane. W opracowaniach specjalistów⁸⁸ i programach politycznych wskazuje się w sposób coraz bardziej zdecydowany uzasadnienia konieczności dostosowania organizacji KRUS do systemu świadczeń obsługiwanych przez Kasę i podporządkowania jej działalności regułom obowiązującym jednostki sektora finansów publicznych. Stosownie do nich, specyfika działalności KRUS charakteryzuje się:

- wykonywaniem działalności organu administracji państwowej związanych z ubezpieczeniem rolników oraz zarządzaniem środkami przeznaczonymi na działalność prewencyjną i rehabilitacyjną oraz na wypłaty świadczeń. W jej ramach mieściłoby się wykonywanie czynności związanych z wydawaniem decyzji dotyczących objęcia ubezpieczeniem, wymiaru składek i przyznawania świadczeń itp.;
- działaniem w charakterze instytucji – dysponenta funduszu emerytalno-rentowego, wypłacającego objęte gwarancjami państwa świadczenia z ubezpieczenia społecznego, finansowane w znacznej części dotacjami z budżetu państwa;
- działalnością w charakterze dysponenta samodzielnego finansowo Funduszu Składkowego, wyraźnie odróżniającego się zasadami działania, źródłami finansowania i systemem finansowym od funduszu emerytalno-rentowego.

Rozwiązaniu takiemu trudno jest odmówić logiki i spójności. Konsekwencją takiej systematyzacji byłoby nadanie KRUS statusu finansowanej z budżetu państwa jednostki budżetowej, stanowiącej (tak jak dotychczas) aparat wykonawczy Prezesa KRUS, posiadającego status organu administracji rządowej. Jako wyniku takiego podejścia systemowego, należałoby także oczekiwać jednoznacznego traktowania jako państwowych funduszy celowych FS oraz FER (ich wydatki, w pierwszym przypadku w całości finansowane są składkami, w drugim przypadku w przeważającej części dochodami publicznymi). Inne fundusze, istniejące do czasu reformy od momentu ich powołania, tzn. FPiR, FA i FR oraz Fmo (powołany do życia w 1997 r.), straciłyby rację bytu. Reforma polegać miałaby nie tylko na uporządkowaniu systemu finansowego KRUS, lecz także na tzw. „uszczelnieniu” ustawy (ograniczeniu jej stosowania wyłącznie do osób wykonujących zawód rolnika) oraz usunięciu jednego z zasadniczych mankamentów systemu, polegającego na braku zależności między wysokością składki i wysokością świadczenia a wielkością gospodarstwa lub jego dochodowością.

88 E. Malinowska, W. Misiąg, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Kierunki modyfikacji organizacji i systemu finansowego, Warszawa 1999; K. Jędrzejewska, KRUS. W labiryncie funduszy, „Rzeczpospolita”. Raporty, 12 marca 1997 r., (http://www.rzeczpospolita.pl/PL-iso/dodatki/raporty_970312/index.html).

W obecnej sytuacji politycznej osiągnięcie wymienionych celów wydaje się być bardzo trudne, a może nawet niemożliwe, ponieważ działania związane z wprowadzeniem rozwiązań szczegółowych odbierane są jako skierowane na naruszenie interesu społeczności rolniczej lub kierowniczych gremiów politycznych tych społeczności. Z tego względu podjęte działania należałoby nazwać „polityką drobnych kroków i małych kompromisów”. Taki charakter mają zmiany dokonane ustawą z dnia 2 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Nowelizacja ta w szczególności:

- nie ustala w sposób jednoznaczny statusu KRUS (przewiduje, że niektóre z jej wydatków będą finansowane ze środków pozabudżetowych – zob. art. 77 ust. 1);
- utrzymuje zawiły system powiązań między funduszami (jednym ze źródeł FPIR jest procentowy odpis relacjonowany w stosunku do planowanych wydatków FS, zaś FA zasilany jest procentowymi odpisami relacjonowanymi w stosunku do planowanych wydatków FS oraz FER);
- przewiduje możliwość zasilania państwowych funduszy celowych z funduszu pozabudżetowego;
- utrzymuje socjalny charakter ubezpieczenia, nie różnicując wysokości składek w sposób uwzględniający wielkość gospodarstwa.

Nowelizacja (w interesującej nas płaszczyźnie regulacji prawnych) wprowadza natomiast ograniczenia w dostępie do ubezpieczenia rolniczego, określa jako podstawy gospodarki finansowej trzy państwowe fundusze celowe: FER, FPIR i FA oraz pozabudżetowy Fundusz Składkowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników (FS), podporządkowując urząd Prezesa KRUS ministrowi właściwemu do spraw zabezpieczenia społecznego⁸⁹. Tak więc, mimo szeregu niedostatków przedstawionych w pracy, nowelizacja w sposób bardziej widoczny niż miało to miejsce poprzednio, ustala funkcjonowanie na odrębnych zasadach dwóch rodzajów ubezpieczeń rolniczych:

- emerytalno-rentowych finansowanych w przewadze dotacją budżetową uzupełnianą składkami ubezpieczonych
- oraz
- wypadkowych, chorobowych i macierzyńskich finansowanych składkami rolników gromadzonymi na odrębnym funduszu pozabudżetowym (FS).

⁸⁹ Ustawa z dnia 23 marca 2006 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 75, poz. 519) przywraca podporządkowanie Prezesa KRUS, ministrowi właściwemu ds. rozwoju wsi i zobowiązuje tego ministra do współdziałania w sprawach zabezpieczenia społecznego z ministrem właściwym do spraw zabezpieczenia społecznego nadzorującym działalność ZUS.

Wprawdzie niektóre z przepisów nowelizacji zaczęły obowiązywać od początku kolejnego roku, lecz zasadnicza jej część weszła w życie z dniem 2 maja 2004 r., wywołując natychmiastowe skutki finansowe, jak i reakcje na swe rozwiązania. Największe kontrowersje wzbudziło rozwiązanie, w wyniku którego rolnicy lub domownicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą lub współpracujący przy prowadzeniu takiej działalności, podlegający ubezpieczeniu rolniczemu, zobowiązani zostali po rozliczeniu roku podatkowego do złożenia Kasic zaświadczenia właściwego organu podatkowego o wysokości należnego podatku za miniony rok. Jeżeli jego kwota przekroczy ustaloną w ustawie tzw. roczną kwotę graniczną, której wielkość bazowa wynosząca 2.528 zł podlega corocznej waloryzacji wskaźnikiem cen towarów i usług ogółem, określonym w ustawie budżetowej za rok, którego kwota dotyczy, a także podanym w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego ogłaszanym w Dzienniku Urzędowym RP „Monitor Polski”, wówczas ubezpieczenie w KRUS takiego rolnika, domownika lub współpracującego ustaje z końcem kwartału, w którym zobowiązany był on złożyć Kasic zaświadczenie. Powyższe rozwiązanie bardzo wyraźnie i jednoznacznie odnosi się do działalności prowadzonej w większym rozmiarze oraz opodatkowanej wyłącznie na tzw. zasadach ogólnych (zgodnie z art. 27–27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), ponieważ prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach uprzywilejowanych⁹⁰ z założenia odnosi się wyłącznie do działalności prowadzonej z mniejszym rozmiarze i całkowicie wyłączone jest od zastosowania w niektórych rodzajach działalności. Intencją ustawodawcy wobec preferowania zryczałtowanych form opodatkowania pozarolniczej działalności gospodarczej przez osoby będące równocześnie rolnikami (domownikami lub współpracującymi, pod warunkiem, że nie są oni jednocześnie pracownikami i nie pozostają w stosunku służbowym), które podlegały ubezpieczeniu w pełnym zakresie z mocy ustawy nieprzerwanie przez co najmniej trzy lata, widziemy także wówczas, gdy ustawodawca stwierdza, że osoby takie nadal będą podlegały dotychczasowemu ubezpieczeniu pod warunkiem, że złożą (w ustalonym ustawowo terminie) stosowne oświadczenie o kontynuowaniu ubezpieczenia i wypełnieniu warunków do opodatkowania działalności w formie zryczałtowanego podatku dochodowego. Jest to jedyny znany mi przypadek, w którym wbrew przyjętej dla całego systemu podatkowego zasadzie opodatkowania dochodu faktycznego w ramach aktualnej polityki podatkowej państwa, ustawodawca ustalił preferencje tej formy

⁹⁰ Przy wypełnieniu wynikającego z ustawy z dnia 2 kwietnia 2004 r. nowelizującej ustawę o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw, wymogu podlegania ubezpieczeniu rolniczemu w pełnym zakresie z mocy ustawy nieprzerwanie przez co najmniej 3 lata (art. 5a ust. 1) i terminów składania oświadczeń do KRUS wynikających z ustawy (art. 5a ust. 2), jak również ograniczeń wynikających z ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.), przewidującej opodatkowanie na zasadach zryczałtowanych (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych oraz karta podatkowa) niektórych rodzajów działalności usługowej, gastronomicznej, w zakresie handlu oraz wytwórczej.

opodatkowania (opartej na ustaleniu dochodu hipotetycznego, obliczonego na podstawie różnych znamion zewnętrznych) w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych.

Nowelizacja w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości określa status FER, FPiR oraz FA, nazywając je państwowymi funduszami celowymi (art. 76 ust. 2a).

Fundusz Emerytalno–Rentowy tworzony jest:

- ze składek na ubezpieczenia emerytalno–rentowe rolników, płaconych przez ubezpieczonych;
- z dotacji z budżetu państwa stanowiącej obecnie ok. 94% przychodów FER oraz
- z refundacji otrzymywanej ze środków FUS, a przeznaczonej na pokrycie świadczeń emerytalno–rentowych, przysługujących rolnikom z pracowniczego systemu ubezpieczeń społecznych (nazywanych także potocznie, świadczeniami zbiegowymi).

Dotacja z budżetu państwa nie ma charakteru jednolitego. Zasadniczą jej część stanowi, zagwarantowana ustawowo na wypłatę świadczeń emerytalno–rentowych, dotacja uzupełniająca. Pozostałą jej część stanowią dotacje celowe:

- na pokrycie składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników oraz
- na wypłatę świadczeń finansowanych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem z budżetu państwa. Dotyczą one świadczeń dla kombatantów, dla osób deportowanych do pracy przymusowej przez III Rzeszę i ZSRR oraz dla byłych żołnierzy – górników.

Środki FER przeznaczone są na finansowanie: emerytur rolniczych i rolniczych rent inwalidzkich i rodzinnych oraz dodatków do nich; rent kombatanckich i dodatków kombatanckich; zasiłków pogrzebowych oraz składek na ubezpieczenia zdrowotne.

Fundusz Prewencji i Rehabilitacji tworzony jest zgodnie z ustawą z 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników ze środków dotacji budżetowej oraz z odpisów z FS limitowanych do 5% jego planowanych wydatków. Ponadto jego dochodami są odsetki od środków na rachunku bankowym oraz przychody uzyskane w związku z prowadzeniem działalności prewencyjnej i rehabilitacyjnej. Przeznaczony jest natomiast na finansowanie działalności związanej z zapobieganiem wypadkom przy pracy w rolnictwie, chorobom zawodowym związanym z tym zawodem, a także z udzielaniem osobom uprawnionym pomocy w korzystaniu z różnych

form rehabilitacji zawodowej i zdrowotnej. Pierwszym spostrzeżeniem, które pojawia się na tle nowelizacji dokonanej ustawą z 2004 r. jest stwierdzenie, że mimo sugerowanego przez ekspertów uzasadnienia dla rezygnacji z finansowania w tej formie tego rodzaju działalności⁹¹, utrzymano istnienie tego funduszu. Kolejne obserwacje wskazują na zdecydowany wzrost udziału wpłaty środków Funduszu Składkowego na rzecz tego funduszu (przed nowelizacją udział ten wynosił 1% planowanych dochodów Funduszu Składkowego). Przedstawione rozwiązania pozwalają jednocześnie na sformułowanie oceny, że utrzymana została w systemie KRUS krytykowana reguła finansowania zasobów jednego funduszu zasobami innego funduszu (na dodatek pozabudżetowego). Ustawa przewiduje ponadto (w art. 80 ust. 3), że w przypadku powstania niedoboru środków tego funduszu, źródłem pokrycia jego niedoboru będą środki FS. Nie wpływa to z całą pewnością na przejrzystość gospodarowania środkami. Do 2004 r. włącznie, zasadniczym źródłem przychodów FPiR była dotacja budżetowa (w 2004 r. wyniosła 29,1 mld zł). Pozostałe zapotrzebowanie funduszu pokryto (stosownie do postanowień ustawy odpisem z FS). W 2005 r. dotacja dla FPiR została zmniejszona zarówno w planie, jak i w wykonaniu (do 2,5 mld zł), w związku z czym główne źródło przychodów stanowił odpis z FS w wysokości 25,7 mld zł. Odpis ten pokrył niemal 95% wydatków FPiR (fundusz nie był zasilany środkami z prywatyzacji mienia Skarbu Państwa, a dostępne dane statystyczne wskazują, że na dzień 31 grudnia 2004 r. stan jego środków wyniósł 903 mln zł). W ten sposób zasadniczym źródłem dochodów państwowego funduszu celowego w 2005 roku stał się fundusz pozabudżetowy. Ustawa tworząca FS przewiduje na wypadek powstania niedoboru jego środków, możliwość jego finansowania kredytem bankowym zaciągniętym w wysokości niezbędnej dla pokrycia niedoboru. Pozwala to na pokrycie wydatków FPiR (faktycznie, kredytem bankowym) bez potrzeby umieszczenia w ustawie upoważnienia do korzystania przez ten Fundusz z możliwości zaciągania zobowiązań finansowych z zewnętrznego źródła zasilania. Powyższa uwaga istotna jest z tego względu, że FPiR nie posiada osobowości prawnej. Potwierdza ponadto zaprezentowaną wcześniej tezę, że system powiązań finansowych między funduszami funkcjonującymi w ramach KRUS oraz z zewnętrznymi źródłami zasilania jest skomplikowany i niewiele ma wspólnego z zasadą przejrzystości finansów publicznych⁹².

Fundusz Administracyjny został także utrzymany jako konsekwencja braku rozstrzygnięcia niejasnego statusu prawnego KRUS. Tworzony jest głównie z odpisu relacjonowanego w stosunku do planowanych wydatków funduszy: składkowego i emerytalno–rentowego. Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników określa

91 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, KRUS. Kierunki modyfikacji organizacji i systemu finansowego, *op. cit.*, s. 11, p. 5 proponowanych zmian.

92 Kierunki przepływu środków funduszy KRUS i sposób powiązania systemów FUS i KRUS przedstawia schemat w pracy E. Malinowskiej–Misiąg i W. Misiąga, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa – Rzeszów 2006, s. 229.

procentowy udział tych odpisów i przewiduje pokrycie niedoborów tego funduszu z FS. W przypadku tego funduszu można mieć identyczne zastrzeżenia formalne jak w przypadku FPiR, gdyż głównym źródłem tego państwowego funduszu celowego są odpisy z innego państwowego funduszu celowego (w przypadku w FPiR z funduszu pozabudżetowego). Ponadto zastrzeżenie może budzić ogólne określenie w art. 79 ustawy przeznaczenia środków tego funduszu (koszty obsługi zadań z zakresu ubezpieczenia zdrowotnego).

Fundusz Składowy powołany do życia w 1991 r., posiada osobowość prawną i status funduszu pozabudżetowego. Tworzony jest ze składek na ubezpieczenia: chorobowe, wypadkowe i macierzyńskie płaconych przez ubezpieczonych rolników oraz ze źródeł określonych w statucie funduszu. Nie korzysta z dotacji budżetowych, a w przypadku powstania niedoboru środków, może zaciągać kredyt na jego pokrycie. Nadzór nad gospodarką finansową funduszu wykonuje Rada Nadzorcza Funduszu Składowego, w skład której wchodzi przedstawiciele Rady Rolników oraz ministrów właściwych do spraw: zabezpieczenia społecznego, finansów publicznych i rozwoju wsi (w proporcjach określonych w nowelizacji ustawy). Fundusz jest przeznaczany na finansowanie:

- świadczeń z ubezpieczenia wypadkowego, chorobowego i macierzyńskiego;
- bezpośrednich kosztów funkcjonowania Rady;
- kosztów zarządzania funduszem i wykonywania jego zobowiązań;
- działalności KRUS w zakresie wynikającym z ustawy;
- ustalonych w ustawie niedoborów FA i FPiR.

Do czasu wprowadzenia w życie w połowie 2004 r. nowelizacji ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, składki płacone w KRUS i w ZUS różniły się wobec siebie w sposób bardzo znaczny. W II kwartale 2004 r. kwartalna składka na ubezpieczenie emerytalno-rentowe wynosiła 168,80 zł, a na ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie 54 zł. Łączna kwartalna składka wynosiła więc 228,80 zł, co oznacza miesięczne obciążenie kwotą nieprzekraczającą 75 zł. W tym czasie najniższa miesięczna składka z tytułu ubezpieczenia pracowniczego wynosiła ponad 470 zł. W związku z powyższym, pierwszym etapem reformy miało być „uszczerbnienie ustawy” tj. doprowadzenie do tego, by z preferencyjnych warunków ubezpieczenia rolniczego nie korzystały osoby uzyskujące dochody z dwóch źródeł utrzymania. Dokonującym się zmianom towarzyszyła kampania medialna⁹³

93 Zob. np. Z KRUS do ZUS, „Twoja firma” z dnia 18 marca 2004 r. (<http://www.twoja-firma.pl/wiadomosc/1361,z-krus-do-zus.html?pollID=1>)

oraz inicjatywa poselska⁹⁴ zmierzająca do przywrócenia możliwości ubezpieczenia w KRUS rolnikom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą, a także uchylonych nowelizacją możliwości wypłat jednorazowego odszkodowania z tytułu wypadków w gospodarstwie rolnym dzieciom i innym członkom rodziny rolnika niepodlegającym ubezpieczeniu oraz wypłat jednorazowego odszkodowania z tytułu śmierci wskutek wypadku przy pracy rolniczej. W trakcie kampanii wskazywano, że w wyniku nowelizacji ustawy z kwietnia 2004 r. ok. 100 tys. przedsiębiorców, którzy wcześniej płacili niskie stawki ubezpieczenia, od lipca 2004 r. zmuszonych będzie płacić dużo wyższe kwoty z tego tytułu do ZUS. Podawano także szacunki zwiększenia wpływów ZUS z tego tytułu (ok. 0,5 mld zł) oraz jednostkowego zwiększenia kosztów przedsiębiorcy (ok. 4,8 tys. zł rocznie). Wskazywano, że aby być przekwalifikowanym z KRUS do ZUS wystarczy, by miesięczny dochód brutto w 2003 r. wyniósł 1,1 tys. zł albo, by miesięczny przychód kształtował się na poziomie 7 tys. zł. Dowodzono, że zmiana masowo dotknie niewielkie firmy handlowe, typowe dla warunków wiejskich, wywołując negatywne zjawisko w postaci likwidacji tych rodzajów działalności. Nie powoływano się wprawdzie na ten fakt, lecz zmniejszenie ilości osób ubezpieczonych w KRUS oznaczało przecież także – z jednej strony – zmniejszenie wpływów na rzecz FS, a w następstwie tego – z drugiej strony – także zmniejszenie dotacji z budżetu państwa.

Poselski projekt zmiany ustawy zmierzał do przywrócenia rolnikom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą możliwości ubezpieczenia w KRUS. W przedłożonym projekcie rozszerzono kryterium dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej, dopuszczając obok działalności opodatkowanej zryczałtowanymi formami opodatkowania, również działalność opodatkowaną podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Według koncepcji projektodawców, kryterium rozstrzygającym o objęciu ubezpieczeniem rolniczym bądź pozbawieniu możliwości objęcia tym ubezpieczeniem, winno być uzyskiwanie dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej mieszczącego się w proponowanych przez projektodawców granicach. W przypadku zaakceptowania zaproponowanej zmiany, osoby pozbawione możliwości ubezpieczenia rolniczego na podstawie nowelizacji na skutek przekroczenia ustalonej w ustawie wielkości granicznej, a których dochody mieściłyby się w przedziale ustalonym w projekcie, miałyby przywrócone prawo do podlegania ubezpieczeniu społecznemu rolników. Gdyby ta, niepozbawiona pewnej logiki, konstrukcja miała prowadzić do zmniejszenia w przyszłości kosztów dotowania systemu ubezpieczeń przez państwo, szanse jej przyjęcia byłyby większe tym bardziej, że niektóre z proponowanych rozwiązań szczegółowych (dotyczące przywrócenia odszkodowań dla członków rodziny rolnika) w ocenie ekspertów uznane

94 8 października 2004 r. przedstawiono poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3556.

zostały za godne rozważenia⁹⁵. Jednak projekt, skierowany w ramach pierwszego czytania do sejmowej Komisji Polityki Społecznej i Rolnictwa z zaleceniem zasięgnięcia opinii Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi, rozpatrzony został na posiedzeniu w dniu 2 czerwca 2005 r., a dyskusja nad nim zakończona została wnioskiem Komisji o jego odrzucenie. Na podjęcie takiego wniosku zapewne w znacznym stopniu wpłynęło to, że w Sejmie znajdował się rządowy projekt ustawy o systemie ubezpieczenia społecznego rolników z dnia 19 października 2004 r. (druk nr 3380), który 19 listopada 2004 r. skierowano do pierwszego czytania. Ten projekt ustawy, ujmując kwestie ubezpieczenia rolników w sposób całościowy, w intencji projektodawcy zastąpić miał obowiązującą ustawę z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, wprowadzając cały szereg dalszych modyfikacji dotychczasowych reguł.

Zmiana układu sił politycznych po ostatnich wyborach wstrzymała cykl prac związanych z wprowadzaniem propozycji projektu. Tymczasem na koniec IV kwartału 2006 r., rozpiętość między wysokością obciążeń w systemie ubezpieczeń społecznych rolników i pracowników wzrosła jeszcze bardziej. O ile łączna stawka miesięczna w ubezpieczeniu rolniczym w stosunku do II kwartału 2004 r. wzrosła z 228,80 zł do 251 zł, o tyle w systemie ubezpieczeń pracowniczych stawka miesięczna wzrosła z 470 zł do 740,65 zł.

4. Analiza polityki finansowej państwa w stosunku do funduszy celowych w latach 1991–2006

Początek lat osiemdziesiątych obfitował w demonstracje niezadowolenia społecznego oraz wskazywał na narastający kryzys gospodarczy i społeczny. Wyraźnie objawiły się wówczas konsekwencje stagnacji gospodarczej i spadku PKB, co w oczywisty sposób wpłynęło także na możliwości finansowe państwa. Zewnętrznym wyrazem istniejącego kryzysu w sferze finansów publicznych był rosnący deficyt budżetu państwa. Konsekwencją powstałej sytuacji była tendencja do tworzenia kolejnych funduszy celowych, traktowanych jako gwarancja trwałości źródła finansowania wybranych istotnych zadań społeczno-gospodarczych. Corocznej „walce” o podział środków finansowych na etapie projektowania budżetu próbowano przeciwstawić iluzję zwiększenia stabilizacji finansowej poprzez tworzenie funduszy celowych. Zarówno ustawa Prawo budżetowe z 1984 r.,⁹⁶ jak i ustawa bezpośrednio ją poprzedzająca, pozwalały na dosyć swobodne tworzenie funduszy celowych, z czego w znacznym stopniu korzystano. W przeważającej ilości przypadków tworzone

95 Zob. Opinia z dnia 22 grudnia 2004 r. sejmowego specjalisty ds. finansów publicznych, Joanny Strzeleckiej, s. 4.

96 Zob. ustawa z dnia 3 grudnia 1984 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 56, poz. 283 z późn. zm.).

były nie na podstawach ustawowych, lecz na podstawie samoistnych uchwał Rady Ministrów. Szczegółowe zasady gospodarki finansowej funduszy celowych określały zwykle, wydane na podstawie Prawa budżetowego, zarządzenia ministra finansów⁹⁷. W drugiej połowie lat osiemdziesiątych zauważalna była stała tendencja do wzrostu ilości tworzonych funduszy na szczeblu centralnym. Zakres omawianego zjawiska prezentują dane zawarte w Tabelicy 13.

Tablica 13. Liczba funduszy celowych szczebla centralnego, szczebla centralnego i terenowego oraz szczebla terenowego i wielkość ich rozchodów w latach 1983–1989

Lp.	Rodzaj funduszy	1983		1989	
		Liczba	rozkłady w mld zł	liczba	rozkłady w mld zł
1.	Fundusze szczebla centralnego	15	x	19	x
2.	Fundusze szczebla centralnego i terenowego	8	x	13	x
3.	Fundusze szczebla terenowego	8	x	6	X
	O G Ó Ł E M	31	767,7	38	16. 529,1

Źródło: opracowanie własne

Wśród funduszy celowych zarówno wcześniej istniejących, jak i nowo tworzonych istniały zarówno takie, które zasilane były środkami wyodrębnionych źródeł dochodów, jak i takie, które zasilane były dotacjami budżetowymi. Analiza struktury przychodów funduszy wskazywała na cały szereg negatywnych następstw:

- wzrastał systematycznie udział dotacji budżetowych w strukturze przychodów funduszy. Udział ten w 1983 r. kształtował się na poziomie 14,2%, zaś w 1989 r. wynosił już aż 27,2%, przy czym dał się zauważyć wyraźny ich stały wzrost w kolejnych latach;
- przychody funduszy rosły w szybszym tempie niż przychody budżetu;
- fundusze uzyskiwały wyższe przychody niż niezbędne na finansowanie wyodrębnionych zadań. Świadczy o tym znaczna kwota niewykorzystanych (zamrożonych) środków ulokowanych na rachunkach bankowych na koniec

97 Na podstawie Prawa budżetowego z 1970 r. – zarządzenie MF z dnia 18 lutego 1978 r. w sprawie zasad gospodarowania funduszami celowymi (M.P. Nr 9, poz. 31); na podstawie Prawa budżetowego z 1984 r. – zarządzenie MF z dnia 27 grudnia 1984 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej funduszy celowych (M.P. Nr 30, poz. 207).

roku budżetowego, podczas gdy budżet zaciągać musiał kredyt na sfinansowanie deficytu, np. na koniec 1989 r. stan środków „zamrożonych” funduszy przekroczył 2 bln zł, natomiast równoległe budżet zanotował deficyt w wysokości 3,6 bln zł;

- tworzenie funduszy celowych nie znajdowało odbicia w szczególnym charakterze zadań państwa wyodrębnionych z ogólnej puli zadań publicznych.

Zaprezentowane oceny wskazują na niespójność i niekonsekwencje rozwiązań prawnych Prawa budżetowego, które dopuszczały do utworzenia nieuzasadnionego nadmiaru funduszy celowych, usztywniającego pozostałą gospodarkę budżetową.

Niezbędność poszukiwania rozwiązań upraszczających zasady gospodarki finansowej oraz zwiększających przejrzystość finansów publicznych zawierały zarówno postulaty nauki finansów, jak i wnioski Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów. Wnioski takie wydawały się także oczywiste wobec zmian politycznych zachodzących w kraju. Można mówić o dwóch zasadniczych przesłankach politycznych wymagających bezzwłocznego uwzględnienia w rozwiązaniach prawnych. Pierwszą z nich była reforma finansów publicznych stanowiąca konsekwencję reformy systemu zasad organizacji państwa. Także powstanie samorządu terytorialnego, jako odrębnego od państwa podmiotu publicznoprawnego, wymagało określenia relacji między państwowym sektorem publicznym i sektorem finansów samorządowych. Zasady gospodarki finansowej budżetów gmin określić miała nowa ustawa, natomiast oczywiste wydawało się to, że konsekwencją dokonujących się zmian będzie brak uzasadnienia dla tworzenia funduszy celowych na szczeblu samorządowym. Drugą przesłanką była zmiana zakresu zadań finansowanych z budżetu państwa. Zmiana ta spowodowana została z jednej strony transformacją stosunku państwa do gospodarki, z drugiej strony pojawieniem się całego szeregu nowych zjawisk o charakterze społecznym, niewystępujących w poprzedniej formacji.

Reformę postanowiono realizować w dwóch etapach. Pierwszym z nich, przeprowadzonym w oparciu o uchwałę RM z dnia 16 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia niektórych funduszy celowych⁹⁸, było zniesienie funduszy centralnych utworzonych uchwałami Rady Ministrów w latach 1974–1988. Likwidacji uległy wówczas fundusze: Ochotniczych Hufców Pracy, Narodowy Fundusz Ochrony Zabytkowej Kopalni „Wieliczka”, fundusz finansowania prac geologicznych, fundusz pomocy rodzinie, fundusz odtworzeniowy MSW, fundusze mieszkaniowe MON i MSW, fundusz odnowy uzbrojenia i sprzętu techniczno–wojskowego, fundusz mieszkaniowy Ministerstwa Sprawiedliwości. Ponadto uległy likwidacji utworzone uchwałami Rady Ministrów w omawianym okresie, 2 fundusze centralne wraz z ich strukturami terenowymi: fundusz rozwoju wodociągów i kanalizacji w miastach (centralny i te-

98 M.P. Nr 33, poz. 261.

renowe) oraz Centralny Fundusz Przeciwalkoholowy i wojewódzkie fundusze przeciwalkoholowe.

Drugi etap reformy przeprowadzono w tym samym roku w oparciu o ustawę z dnia 14 grudnia 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy⁹⁹. Efektem przyjętych w ustawie rozstrzygnięć było ich podzielenie na trzy kategorie:

- takie, które postanowiono postawić w stan likwidacji, ich zadania powtórnie włączyć do ogólnej puli zadań budżetowych, zaś źródła finansowe włączyć do budżetu;
- takie, które winny być przekształcone w inną formę organizacyjno–prawną¹⁰⁰;
- takie, których istnienie uznano za uzasadnione i w związku z powyższym zostały utrzymane w systemie finansów publicznych.

W uzasadnieniu do projektu ustawy¹⁰¹ autorzy stwierdzili, że „Obecny system finansów sektora publicznego wymaga daleko idącej reformy pod kątem poprawy jego skuteczności, zwiększenia samodzielności, gospodarności, dyscypliny i odpowiedzialności. Ważnym zadaniem reformy jest także uproszczenie zasad gospodarki finansowej oraz zwiększenie przejrzystości finansów publicznych”. Przyjęto wówczas, że **po uporządkowaniu gospodarki finansowej funduszy celowych, fundusz winien być instytucją wyjątkową, ustanowioną dla szczególnego podkreślenia wagi zadań, które ma finansować.**

Z uwagi na względy ekonomiczne, deficyt budżetu i równoległe zamrożenie środków funduszy można było przewidywać, że efektem zapowiedzianej „rewolucji funduszowej” będzie działanie skierowane głównie na wywołanie pożądanego efektu ekonomicznego i osiągnięcie równoległe oczekiwanego efektu politycznego. Propozycja zawarta w Projekcie przewidywała likwidację funduszy, których kwota zamrożona przekraczała 50% ogółu środków funduszy zamykających 1989 r. saldem zamrożenia. Fundusze te kumulowały według przybliżonego szacunku przychody przekraczające 27% i rozchody przekraczające 22% ogółu przychodów i rozchodów funduszy celowych. Podkreślić należy, że projekt przewidywał likwidację funduszy, których stopień dotowania środkami budżetu był wyższy. Fundusze, które zamierzano pozostawić, charakteryzowały się niższym udziałem dotacji. Zaprezentowane spostrzeżenia wskazują, że zamiarem ustawodawcy było dążenie do stabilizacji

99 Dz.U. Nr 89, poz. 517 z późn. zm.

100 Projektodawca wskazywał przykładowo, że wymienione w art. 1 projektu fundusze mogłyby być przekształcone w banki działające w formie spółek, zaś majątek likwidowanych funduszy, po odliczeniu środków niezbędnych na spłatę wierzytelności zaciągniętych zobowiązań, mogłyby być przekazany z przeznaczeniem na wniesienie w formie udziału kapitałowego Skarbu Państwa, w powstających w ten sposób bankach.

101 Projekt ustawy o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy przyjęty na posiedzeniu Sejmu RP dnia 10 września 1990 r., druk Nr 545.

sytuacji finansowej sektora finansów publicznych. Efektem wprowadzenia w życie rozwiązań ustawy było:

- zniesienie 6 centralnych funduszy celowych utworzonych ustawami i nieposiadających osobowości prawnej: Funduszu Zapobiegania Narkomanii, Funduszu Kinematografii, Funduszu Nasiennictwa, Funduszu Rozwoju Eksportu, Funduszu Socjalnego Wsi oraz Centralnego Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki;
- zniesienie 7 centralnych funduszy celowych utworzonych ustawami i posiadających swoje struktury terenowe: Centralnego Funduszu Turystyki i Wypoczynku, Funduszu Rozwoju Kultury, Centralnego Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej, Funduszu Gospodarki Mieszkaniowej, Funduszu Gospodarki Gruntami, Państwowego Funduszu Młodzieży, Funduszu Rozwoju Budownictwa Mieszkaniowego;
- postawienie z dniem 1 stycznia 1991 r. w stan likwidacji 4 utworzonych ustawami i posiadających osobowość prawną, funduszy celowych: Funduszu Zmian Strukturalnych w Przemysle¹⁰², Funduszu Rozwoju Rynku i Demonopolizacji Handlu, Funduszu Budowy Autostrad i Dróg Ekspresowych, Funduszu Obsługi Zadłużenia Zagranicznego;
- zniesienie funduszy gminnych i miejskich oraz terenowych funduszy ochrony zabytków;
- zniesienie Funduszu Budowy Mieszkań dla Prokuratorów, Funduszu Budowy Mieszkań dla Sędziów i Notariuszy oraz funduszy stypendialnych dla osób podejmujących uniwersyteckie studia prawnicze i zobowiązujących się do pracy w sądach i prokuraturze.

Odmienny status prawny funduszy niewyposażonych w osobowość prawną i posiadających osobowość prawną, powodował konieczność zastosowania dwóch odmiennych procedur likwidacyjnych. W przypadku funduszy posiadających osobowość prawną, zaprzestanie przez te fundusze działalności możliwe było dopiero z chwilą postawienia ich w stan likwidacji. W tym celu niezbędne było powołanie instytucji likwidatora i rozpoczęcie finansowania zadań likwidowanych funduszy ze środków budżetu państwa. Naturalnie, motywowało to wszystkich (poza likwidatorem) do szybkiego zakończenia likwidacji tych funduszy. Praktyka dowiodła, że w takim przypadku likwidacja dokonuje się niezwykle opornie i zamiast szybko oczekiwanych efektów, jest długotrwała. W przypadku funduszy znoszonych zakładano, że dysponenci budżetu (przejmujący zadania i środki przejmowanych fundu-

102 W praktyce, Fundusz Zmian Strukturalnych w Przemysle przekształcono w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa o nazwie Agencja Restrukturyzacji Przemysłu S.A. Pozostałe 3 fundusze postawiono w stan likwidacji, zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 271.

szy) zobowiązani zostaną do odzyskania wierzytelności wynikających z udzielenia krótkoterminowych i długoterminowych kredytów. Tu z kolei praktyka dostarczyła przykładów sytuacji, w których niektóre fundusze nie tylko funkcjonowały jeszcze po dniu, w którym formalnie miały być zniesione, lecz także funkcjonowały nieformalnie przez kolejne lata, a ich środki nie zostały przekazane budżetowi. Analizy wykonania budżetu państwa dokonywane przez Najwyższą Izbę Kontroli zawierały przykłady licznych uchybień. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły: niez uzyskania przez budżet w przewidzianych terminach dochodów z tytułu likwidacji niektórych funduszy, administrowania środkami funduszy przez poprzednich dysponentów, mimo upływu terminu likwidacji, braku planów finansowych likwidacji niektórych funduszy¹⁰³, niewyegzekwowania należnych spłat pożyczek, niezadowalającego dochodzenia należności z tytułu spłat rat i odsetek od pożyczek. Likwidacja Funduszu Rozwoju Rynku i Demonopolizacji Handlu trwała niemal 10 lat, podczas gdy działalność funduszu niemal sześciokrotnie krócej. Likwidacja Funduszu Obsługi Zadłużenia Zagranicznego właściwie nie doczekała się jednoznacznej oceny i publicznego wyjaśnienia wszystkich kwestii szczegółowych do dnia dzisiejszego (jeszcze w lipcu 2003 r. Sejm debatował nad wnioskiem w sprawie powołania nadzwyczajnej komisji sejmowej do spraw zbadania gospodarki finansowej funduszu).

Proces likwidacji i znoszenia funduszy jest doskonałym dowodem istnienia braku przejrzystości w systemie finansów publicznych początku lat dziewięćdziesiątych. Okazuje się w szczególności, że pojęcie funduszu celowego w rozumieniu obowiązującej wówczas ustawy nie było jednoznaczne. Rada Ministrów, występując z inicjatywą ustawodawczą podkreślała¹⁰⁴, że wskazane do likwidacji fundusze posiadające osobowość prawną – w jej ocenie – nie były funduszami celowymi w rozumieniu prawa budżetowego. Po wtóre, wskazać można sytuacje, w których o ostatecznych rozstrzygnięciach organu ustawodawczego zdecydowały względy pozamerytoryczne, np. rząd wystąpił z wnioskiem o zniesienie Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, natomiast Sejm nie podzielił argumentów przemawiających za likwidacją i wniosek ten nie uzyskał akceptacji, a fundusz istnieje do dnia dzisiejszego.

Fundusze, które formalnie przestały istnieć z dniem 1 stycznia 1991 r. przestały być także przedmiotem zainteresowania Rady Ministrów i Ministra Finansów. Analizy wykonania budżetu za kolejne lata przeprowadzane przez Najwyższą Izbę Kontroli podkreślają, że w materiałach rządowych brak jest dowodów na to, że rząd analizował sprawy związane z rozliczaniem, a nawet funkcjonowaniem funduszy. Postanowienia o środkach zniesionych od 1991 r. funduszy możemy znaleźć np.

103 Np. Fundusz Obsługi Zadłużenia Zagranicznego dopiero w 1993 r. złożył plan likwidacji, który został zatwierdzony przez Ministra Finansów.

104 Druk Sejmowy Nr 545, uzasadnienie do Projektu ustawy, s. 25.

w ustawie budżetowej na 1995 r., która zawiera przepisy dotyczące należności zniesionych funduszy: Centralnego Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki oraz Centralnego Funduszu Turystyki i Wypoczynku. Ustawa z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁰⁵ stanowi o przejęciu należności zniesionego z 1991 rokiem Funduszu Rozwoju Budownictwa Mieszkaniowego przez kolejny fundusz – Krajowy Fundusz Mieszkaniowy. Obserwacja praktyki likwidacji i znoszenia funduszy pozwala także na postawienie tezy, że status prawny funduszy w tym przypadku nie wpłynął zasadniczo na specyfikę likwidacji funduszy posiadających osobowość prawną, jak i tych, których w tę osobowość nie wyposażono. Oczywiście, nie chodzi w tym przypadku o fakt powoływania likwidatora osoby prawnej i przestrzegania następnie procedur likwidacyjnych wyznaczonych przepisami prawa. Ta procedura wydaje się być bardziej sformalizowaną, a więc ze swej natury wymagającą dłuższego czasu od momentu postawienia funduszu w stan likwidacji do momentu zakończenia działalności funduszu zlikwidowanego. Tymczasem praktyka dostarczyła wielu przykładów na to, że fundusze nieposiadające osobowości prawnej egzystowały o wiele dłużej niż te, które w tę osobowość zostały wyposażone.

Obydwa zasadnicze dla „rewolucji funduszowej” źródła prawa, to jest uchwała RM z 1990 r. i ustawa z 1990 r. przewidywały, jako podstawowy efekt działania przejęcie (odpowiednio: przez budżet państwa lub budżety gmin) zadań i środków zniesionych oraz postawionych w stan likwidacji funduszy. Jednocześnie jednak, w projekcie ustawy przewidziano także inne możliwości:

- przekształcenia funduszy w samodzielne jednostki. W przypadku funduszy wymienionych w art. 1 Projektu, dopuszczono możliwość ich przekształcenia w banki działające w formie spółek. Majątek przekształcanych funduszy, po odliczeniu środków niezbędnych na wykonanie zaciągniętych zobowiązań, Minister Finansów do dnia 31 grudnia 1990 r. mógł przeznaczyć na wniesienie udziału kapitałowego Skarbu Państwa w powstających w ten sposób bankach. Banki powstające na bazie funduszy miały kredytować działalność realizowaną wcześniej przez fundusze;
- w stosunku do mających osobowość prawną funduszy wymienionych w art. 5 Projektu, przewidywano możliwość przekształcenia ich w spółki akcyjne.

Deklaracje polityczne sygnalizujące radykalne ograniczenie zakresu nieracjonalnej gospodarki pozabudżetowej, a także rozwiązania prawne podjęte w ich wyniku oraz praktyka w tym zakresie, pozwalają na postawienie tezy, że dla skutecznego realizowania racjonalnej polityki niezbędne jest ustalenie bardziej trwałych gwaran-

105 Dz.U. Nr 133, poz. 654.

cji prawnych niż te, które przyjęto przy realizacji reformy początku lat dziewięćdziesiątych.

Obserwacja i analiza działań administracji finansowej państwa związanych z wprowadzaniem w życie rozwiązań ustawy wskazuje, że niezależnie od statusu prawnego funduszu i racji związanych z jego wyodrębnieniem, utworzenie funduszu jest znacznie łatwiejsze niż jego likwidacja i rozliczenie ostatecznych skutków jego działalności. W związku z tym, osiągnięcie zakładanych pozytywnych skutków (w tym przypadku polegających na włączeniu do budżetu aktywów likwidowanych funduszy) musi być bardzo ostrożnie szacowane.

W odróżnieniu od rozwiązań Projektu ustawy z 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy, przewidującego włączenie do budżetu środków likwidowanych funduszy, ustawa dopuszczała przeznaczenie majątku znoszonego funduszu na:

- udział kapitałowy Skarbu Państwa w banku podejmującym kredytowanie działalności wcześniej realizowanej przez fundusz
- oraz
- ustanowienie lub zasilenie fundacji mającej na celu finansowanie działalności wcześniej realizowanej przez fundusz.

Minister Finansów skorzystał niezwłocznie z tej możliwości, przeznaczając:

- ok. 140 mld zł (przed denominacją) z Funduszu Rozwoju Kultury dla Fundacji Kultury;
- ok. 950 mld zł z Centralnego Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki dla Fundacji na rzecz Nauki Polskiej;
- ok. 1200 mld zł z Funduszu Zmian Strukturalnych w Przemśle na utworzenie Agencji Rozwoju Przemysłu SA.

Tak więc, łączna kwota środków ze zlikwidowanych funduszy celowych przekazanych na rzecz innych podmiotów szacowana jest na 2.290 mld zł¹⁰⁶, podczas gdy pozostałość środków ze zniesionych funduszy celowych, która wpłynęła w 1991 r. do budżetu państwa wyniosła 343 mln zł (1,6% dochodów budżetowych w tym roku). Z zaprezentowanych danych wynika, że znaczna część środków likwidowanych funduszy ulokowana została poza budżetem, co weryfikuje ocenę intencji projektodawcy, a w każdym razie stawia ją w sposób zdecydowany w innym świetle.

Ustawa Prawo budżetowe z 1991 r.¹⁰⁷ ustaliła zasadę, że fundusze celowe mogą być tworzone wyłącznie na podstawie ustawy. Przerywała w związku z tym trwający przez kilkanaście lat cykl uprawniający rząd do tworzenia tych funduszy. Uzna-

106 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 39.

107 Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 4, poz. 18 z późn. zm.).

no w ten sposób niejako, że wcześniej obowiązująca praktyka nie przysłużyła się pozytywnie realizacji zadań publicznych, a w każdym razie, w nowych warunkach politycznych i gospodarczych należy jej zaprzestać. Przy zmianie zasadniczego dla problematyki finansów publicznych źródła prawa, można było oczekiwać, że pozostawione w systemie finansów publicznych fundusze uzyskają nową podstawę prawną rangi ustawowej. Oczekiwanie takiego działania ustawodawcy było o tyle uzasadnione, że Prawo budżetowe z 1991 r. nie zamieściło przepisów utrzymujących fundusze celowe utworzone na podstawie obowiązującego wcześniej prawa budżetowego oraz uchwał Rady Ministrów. Ustawodawca wykazał jednak w tym przypadku wyjątkowy brak konsekwencji. Nowe podstawy prawne rangi ustawowej utrzymujące istnienie tych funduszy nie ukazały się, zaś w praktyce budżetowej utrzymano, mimo wygaśnięcia obowiązujących wcześniej podstaw prawnych, ich działalność. Powyższe stwierdzenie dotyczy Funduszu Rozwoju Twórczości Plastycznej¹⁰⁸ oraz Funduszu Literatury¹⁰⁹. Mimo kategorycznego ustalenia, że fundusze tworzy się ustawą, ustawy budżetowe na lata 1991 i 1992 obejmują plany finansowe obydwu wspomnianych funduszy, zaś ustawy budżetowe na dwa kolejne lata plany finansowe Funduszu Literatury.

Prawo budżetowe z 1991 r. ustaliło ponadto zasadę, że plany finansowe wszystkich funduszy celowych mają być uchwalane przez Sejm w ustawie budżetowej¹¹⁰. Realizacja tej nowej zasady (Prawo budżetowe z 1984 r. nie wymagało włączenia do ustawy budżetowej planów finansowych funduszy celowych, a jedynie tego, by ustawa budżetowa zawierała ich przychody i rozchody) okazała się kłopotliwa w praktyce. Ustawa budżetowa na 1991 r. zawierała w załączniku nr 2 plany finansowe 10 państwowych funduszy celowych, niektóre z funduszy jednak całkowicie pomijała. Nie uwzględniała np. Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej czy też Funduszu Daru Narodowego. Uwzględniała natomiast – o czym wspominałem wcześniej – fundusze powołane uchwałami Rady Ministrów, które zgodnie z prawem przestały istnieć z dniem 1 stycznia 1991 r. Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, że plany finansowe poszczególnych funduszy różniły się między sobą szczegółowością w sposób zasadniczy. Najogólniej można wskazać, że jedne z nich zawierały dochody i wydatki w rozbiciu na poszczególne źródła dochodów oraz wydatki w rozbiciu na poszczególne kategorie, podczas gdy inne poprzestały jedynie na podaniu ogólnych sum dochodów (bez podania ich źródeł) oraz wydatków (bez wskazania celu). Podobne sytuacje powtórzyły się

108 Utworzonego uchwałą RM z dnia 9 września 1972 r. w sprawie utworzenia Funduszu Rozwoju Twórczości Plastycznej (M. P. Nr 45, poz. 241).

109 Utworzonego uchwałą RM Nr 149 z dnia 29 października 1983 r. w sprawie utworzenia Funduszu Literatury (M. P. Nr 36, poz. 204).

110 Art. 18 ustawy Prawo budżetowe zamieszczony w rozdz. 2 ustawy zatytułowanym „Zasady gospodarki finansowej” stwierdzał w ust. 5, że „Gospodarka finansowa państwowych funduszy celowych jest prowadzona na podstawie planów stanowiących część ustawy budżetowej, określających przychody i rozchody państwowych funduszy celowych”.

także w kolejnych latach. Zasadniczą przyczyną takiego stanu rzeczy był brak definicji pojęcia „planu finansowego” w przepisach Prawa budżetowego. Ustawodawca wprowadził wielokrotnie i w różnych kontekstach używał w ustawie Prawo budżetowe tego pojęcia, jednak jego definicja pojawiła się dopiero w rozporządzeniu wykonawczym do Prawa budżetowego¹¹¹. Zgodnie z tą definicją, plan finansowy to „dokument planistyczny zawierający zestawienie dochodów i wydatków ...funduszy celowych”. Rozporządzenie stanowiło ponadto w § 22 i 23, że plany finansowe obejmują dochody i wydatki w szczególności nie mniejszej niż układ wykonawczy budżetu, tzn. w podziale na poszczególne pozycje klasyfikacji budżetowej.

Pojęcie planu finansowego znacznie precyzyjniej określały przepisy wykonawcze do Prawa budżetowego z 1984 r. Zgodnie z nimi „plan finansowy funduszu powinien obejmować wszystkie źródła przychodów i rodzaje rozchodów, określone w akcie o utworzeniu funduszu, łącznie ze stanem środków obrotowych na początek i na koniec roku”, a jeżeli są przewidziane dotacje z budżetu na rzecz funduszu, „plan finansowy powinien określać rodzaje dotacji z podziałem na dotacje stanowiące uzupełnienie funduszu i dotacje celowe przeznaczone na wykonanie określonych zadań”. Kontrole dokonywane przez Najwyższą Izbę Kontroli wskazywały natomiast, że plany finansowe niektórych funduszy spełniały zaprezentowane wcześniej wymagania tylko w części (dotacje budżetowe wykazywane były zwykle tylko w jednej pozycji i kwocie). W pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych nierzadkie były sytuacje, w których, mimo sygnalizowania przez NIK takiego negatywnego zjawiska, ustawy nie obejmowały w ogóle planów finansowych niektórych państwowych funduszy celowych, nawet wówczas, gdy dochodami tych funduszy były stanowiące niemal 100% dotacje z budżetu państwa¹¹². Wydaje się, że jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy były nierozstrzygnięte jednoznacznie rozbieżności co do uznania niektórych form finansowania zadań publicznych za fundusze celowe, mimo stosowania takiego nazewnictwa przez ustawodawcę. Ustawy budżetowe na poszczególne lata stanowią dowód, że Ministerstwo Finansów stosowało dosyć dowolne interpretacje pojęcia „państwowy fundusz celowy”.

Ustawa Prawo budżetowe z 1991 r. w art. 18 ust. 6 zobowiązała Ministra Finansów do określenia szczegółowych zasad gospodarki finansowej państwowych funduszy celowych. Minister Finansów nigdy nie wydał tych przepisów, natomiast nowelizacja Prawa budżetowego dokonana w lipcu 1995 r. zwolniła go z tego obowiązku, przenosząc ten obowiązek (i uprawnienie) na poszczególnych ministrów nadzorujących fundusze. Analizując powyższe zjawisko oceniłem, że przyjęty wariant jest

111 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 1991 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. Nr 76, poz. 333).

112 Zob. Fundusze celowe w systemie budżetowym państwa. Warszawa 1996, s. 120.

najgorszym ze sposobów na drodze do rozwiązania problemu¹¹³. Jeden z byłych ministrów finansów stwierdził niegdyś, że próby wydania tych przepisów przez ministra finansów były podejmowane, lecz nie przyniosły rezultatów, gdyż ministrowie resortowi nie zgadzali się na proponowane przez ministra warianty. Przedstawiona argumentacja jest mało przekonująca, gdyż przepisy takie nie zostały wydane zarówno w sytuacjach, gdy ustawa tworząca budżet przewidywała wydanie przepisów w uzgodnieniu, jak i w tych, gdy nie przewidywała obowiązku uzgodnień. Poza tym, dosyć naiwnym wydaje się oczekiwanie, że sytuacja radykalnie zmieni się, gdy zobowiązanymi do działania, tym razem w uzgodnieniu z ministrem finansów, będą ministrowie – dysponenci funduszu. Zgodnie z przypuszczeniami, zmiana Prawa budżetowego w tej materii nie przyniosła żadnych efektów pozytywnych.

Prawo budżetowe z 1991 r. nie przewidywało możliwości tworzenia funduszy celowych na szczeblu gminnym. Nie przewidywały ich istnienia także ustawy ustrojowe określające podstawy reformy samorządności lokalnej:

- ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym¹¹⁴ oraz
- ustawa z dnia 10 maja 1990 r. przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym¹¹⁵.

Ta ostatnia cytowana ustawa stwierdzała jednoznacznie, że fundusze uchwalone na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów ustrojowych zostają utrzymane nie później niż do 31 grudnia 1990 r. jako fundusze celowe gmin. Inne terenowe fundusze celowe, utworzone w oparciu o inne przepisy, także zostały utrzymane tylko do wyżej wymienionego terminu. Także ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r.¹¹⁶ przewidywała, że dochodami gmin będą również środki im przekazywane z państwowych funduszy celowych. Ponieważ jednak dochody gminy objęte były budżetem gminy, oznaczało to, że budżet gminy obejmie także środki przekazane mu z państwowego funduszu celowego. Zasadę tę powtórzono zresztą także w ustawie z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin¹¹⁷. Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy, znosząc z dniem 1 stycznia 1991 r. fundusze terenowe utworzone wraz z funduszami centralnymi, ustalała jednocześnie dwie zasady:

- zadania finansowane do końca 1990 r. ze środków funduszy celowych miały być następnie finansowane ze środków budżetu gminy, zobowiązania by-

113 Pisalem o tym w: Problem funduszy celowych w systemie finansów publicznych, w: Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, praca zbiorowa pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000, s. 210.

114 Dz.U. Nr 16, poz. 95 z późn. zm.

115 Dz.U. Nr 32, poz. 91 z późn. zm.

116 Dz.U. Nr 89, poz. 518 z późn. zm.

117 Dz.U. Nr 128, poz. 600 z późn. zm.

łych funduszy przejęte przez budżet gminy, natomiast środki finansowe pozostałe po zniesionych funduszach włączone do budżetu gminy;

- odmienne od wyżej zaprezentowanej zasady miały zastosowanie wyłącznie do zniesionego z dniem 1 stycznia 1991 r. Funduszu Socjalnego Wsi. Środkami tego funduszu (tak jak środkami funduszy terenowych) dysponowały od dnia 27 maja 1990 r. (dzień wejścia w życie ustawy o samorządzie gminnym) organy gminy. Od 1 stycznia 1991 r. zadania tego funduszu przejęte zostały przez budżety gmin, zaś niewykorzystane środki tego funduszu nie podlegały przekazaniu do budżetów gmin, lecz pozostały na odrębnych rachunkach, i zgodnie z przeznaczeniem określonym uchylonymi przepisami ustawy o Funduszu Socjalnym Wsi mogły być wykorzystane, aż do ich całkowitego wyczerpania.

Mimo tego jednoznacznego – wydawałoby się – ustalenia sposobu postępowania w kwestii reguł gospodarki finansowej na szczeblu samorządowym, bardzo szybko dokonano w tym zakresie wyłomu. Nowelizacją ustawy z dnia 27 kwietnia 1989 r. o zmianie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska i ustawy Prawo wodne¹¹⁸ dokonaną ustawą z dnia 3 kwietnia 1993 r.¹¹⁹ powołano fundusz celowy na szczeblu gminnym. W tym przypadku dochowano wprawdzie wymogów zezwalających na utworzenie funduszu wyłącznie ustawą, lecz złamano zasadę wynikającą z ustawy z 1990 r. o zniesieniu i likwidacji funduszy. Wprowadzone zmiany spotkały się z bardzo krytyczną oceną¹²⁰. Wskazywano w szczególności, że są one niekonsekwentne i zostały wprowadzone bez dostatecznego uzasadnienia. Oceniano również, że nieprzemysłane rozwiązania dotyczące opłaty eksploatacyjnej zdecydowanie osłabiają NFOS. Wskazywano jako niekonsekwentne rozwiązania związane z wyposażeniem w osobowość prawną funduszy wojewódzkich, wprowadzające częściowe niezależnienie tych funduszy od wojewodów. Wskazywano na trudności interpretacyjne wynikające z wprowadzonej zmiany¹²¹, potwierdzone później w materiałach kontrolnych NIK¹²².

Praktyka realizowana w stosunku do budżetów jednostek samorządu terytorialnego była jednak jedynie uzupełnieniem braku konsekwencji w polityce realizowanej na szczeblu budżetu państwa, gdyż zniesienie większości istniejących do 1990 r. funduszy uruchomiło niemal natychmiast lawinowy proces odtwarzania instytucji parabudżetowych. Mając na uwadze realizowane przez nie cele, ze względów dydaktycznych lub statystycznych, można systematyzować je jako realizujące zadania

118 Dz.U. Nr 26, poz. 139 z późn. zm.

119 Dz.U. Nr 40, poz. 183.

120 Zob. A. Lipiński, Ustawa o ochronie i kształtowaniu środowiska – po nowelizacji, „Państwo i Prawo” 1994, nr 2, s. 38 i n.

121 *Ibidem*, s. 43.

122 Fundusze celowe w systemie budżetowym państwa, *op. cit.*, s. 106–113.

w sferze: ekologii, opieki społecznej, aktywizacji zawodowej i społecznej, kultury i sztuki, turystyki i wypoczynku, rozliczeń zagranicznych itd.

Fundusz Pracy (FPr) utworzony został wprawdzie w 1990 r.,¹²³ ale stanowił kontynuację funkcjonujących wcześniej funduszy o innych nazwach, lecz o zbliżonych zadaniach, którymi było łagodzenie skutków bezrobocia¹²⁴.

Wcześniej działalność jego objęta była przepisami określającymi zasady gospodarki finansowej funduszy celowych wydanymi na podstawie Prawa budżetowego. Powołując FPr z dniem 1 stycznia 1990 r. roku stwierdzono, że posiada on status państwowego funduszu celowego. Taki status funduszu potwierdza także jego aktualna podstawa prawna¹²⁵.

Ustawa z 1989 r. opierała system przychodów tego funduszu na dotacjach budżetowych oraz składkach zakładów pracy (zob. Tablica 14). W pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych przychody uzyskane w formie dotacji stanowiły zawsze nie mniej niż 60% (najwyższy poziom, 72,8% osiągnęły w 1990 r.). W kolejnych latach poziom ten uległ obniżeniu, ponieważ zmieniły się przepisy dotyczące zasad ustalania prawa do zasiłku wypłacanego z funduszu, a w konsekwencji uległa zmniejszeniu liczba osób, którym przysługiwało prawo do wypłaty zasiłku. Spowodowało to obniżenie dotacji budżetowych na jego rzecz. Analiza struktury wydatków dokonywanych z Funduszu na początku lat dziewięćdziesiątych dostarcza argumentów dla krytyki realizowanej wówczas polityki wykorzystania jego środków. Dominującą pozycję wydatków stanowiły bowiem kwoty zasiłków, które pochłaniały aż 87,5% jego środków. Wpłaty wspierające aktywne formy przeciwdziałania bezrobociu (prace interwencyjne, roboty publiczne, szkolenia, programy specjalne) stanowiły jedynie 4,7% ogółu wydatków. Przedstawione zjawiska oceniane były krytycznie przez publicystykę naukową, która wyraźnie sygnalizowała potrzebę natychmiastowego udoskonalenia tego istotnego instrumentu polityki społecznej i gospodarczej w kierunku zwiększenia efektywności wykorzystania środków. Korekty tej dokonano ustawą z grudnia 1994 r.¹²⁶

Dochody funduszu stanowiły:

- a. obowiązkowe składki ustalone od kwot, przyjętych za podstawę wymiaru składek z tytułu ubezpieczenia emerytalnego i rentowego. Do końca 1998 r. wysokość składki ustalana była corocznie w ustawie budżetowej,

123 Ustawą z dnia 29 grudnia 1989 r. o zatrudnieniu (Dz.U. Nr 75, poz. 446).

124 Podobną rolę pełnił fundusz utworzony ustawą z dnia 29 grudnia 1983 r. o Państwowym Funduszu Aktywizacji Zawodowej (Dz.U. Nr 75, poz. 334). Jego poprzednikiem był natomiast Fundusz Aktywizacji Zawodowej.

125 Zob. art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. Nr 99, poz. 1001 z późn. zm.).

126 Ustawa z dnia 14 grudnia 1994 r. o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 6, poz. 56 z późn. zm.).

- b. dotacje z budżetu państwa na wypłatę zasiłków i świadczeń przedemerytalnych¹²⁷, a także „na uzupełnienie środków Funduszu Pracy na wypłatę innych obowiązkowych świadczeń, po wykorzystaniu środków uzyskanych ze składek”;

c. dochody z tytułu:

- depozytów celowych w bankach i instytucjach finansowych państwowych lub gwarantowanych przez Skarb Państwa;
- wykonywania praw z akcji i udziałów oraz zbycia tych praw nabytych ze środków funduszu przed 1 stycznia 2000 r.;
- odsetek od środków na rachunkach bankowych funduszu oraz na rachunkach środków przekazanych samorządom województw i powiatów¹²⁸;

- d. „wpłaty dokonywane przez partnerów zagranicznych z tytułu rekrutacji pracowników polskich zatrudnionych w ramach umów międzynarodowych”, a także wpłaty dokonywane przez obywateli polskich podejmujących za granicą zatrudnienie u pracodawców zagranicznych,

e. inne wpływy.

Udział dotacji budżetowych w strukturze dochodów Funduszu Pracy w latach 1991–2005 ilustrują dane zawarte w Tablicy 14.

Tablica 14. **Udział dotacji budżetowych w dochodach Funduszu Pracy w latach 1991–2005**

Rok	1991	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Udział % dotacji budżetowej w dochodach Funduszu Pracy w latach 1991–2005	62,9	64,1	13,8	31,9	39,2	40,2	15,5	–

Źródło: Dane na podstawie Analiz NIK z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz obliczenia Autora.

Środki funduszu mogły być przeznaczane wyłącznie na finansowanie zadań enumeratywnie ustalonych długim katalogiem zamieszczonym w art. 57 ustawy.

127 Zobowiązania wynikające z ustawy z dnia 18 września 2001 r. o ułatwieniu zatrudnienia absolwentom szkół (Dz.U. Nr 122, poz. 1325).

128 Minister właściwy do spraw pracy przekazywał samorządom województw i powiatów na wyodrębniony rachunek bankowy środki funduszu przeznaczone na realizację zadań funduszu, rozdzielane między te samorzady na podstawie algorytmu ustalanego przez RM corocznie zmienianymi (2002–2004) rozporządzeniami. Obecnie obowiązuje w tej materii rozporządzenie RM z dnia 28 września 2004 r. w sprawie algorytmu ustalania kwot środków FP na finansowanie zadań w województwie (Dz.U. Nr 224, poz. 2273 z późn. zm.).

Analiza tych zadań nie sprawia wrażenia ich uporządkowania według czytelnego i spójnego kryterium. Zauważalny jest znaczący spadek udziału dotacji budżetowych w dochodach ogółem roku 1998 i w latach kolejnych, spowodowany bardzo wyraźnym ograniczeniem (w 1998 r. o ponad połowę w stosunku do 1997 roku) wydatków na zasiłki dla bezrobotnych, wypłacanego wcześniej ze środków Funduszu. W konsekwencji ograniczenia tych wydatków (wraz ze środkami przeznaczonymi na składkę ZUS od tych zasiłków) uznano za konieczne zmniejszenie także dochodów, wcześniej przyznawanych w formie dotacji. W 2001 r. dotacje wzrosły powtórnie, także w stosunku do pierwotnie planowanych w ustawie budżetowej – o ponad 30%. W roku 2004 r. zaplanowane pierwotnie kwoty dotacji dla funduszu zmniejszono aż o 64,9% (2041,5 mln zł), ponieważ od sierpnia tego roku Fundusz przestał wypłacać zasiłki i świadczenia przedemerytalne (wypłaty tych zasiłków i świadczeń przejął ZUS). W konsekwencji zanotowano znaczący spadek zarówno przychodów funduszu, jak i udziału dotacji w tych przychodach. W 2005 r. Fundusz przestał być dotowany z budżetu państwa (zob. Tablica 14).

Z uwagi na istotne społecznie skutki walki z bezrobociem oraz potrzebę rozwijania aktywnych form jego zwalczania byłoby pożądane ustabilizowanie rozwiązań prawnych i utrwalenie sprawdzonych mechanizmów polityki społecznej. Tymczasem zaprezentowane analizy wskazują na znaczną ich podatność na częste zmiany. Podstawa prawna działalności funduszu była wielokrotnie zmieniana w ostatnich latach, szczególnie w roku 2003. Akcesja Polski do Unii uczyniła niezbędnym dostosowanie tej ustawy zarówno do dyrektyw Unii¹²⁹, jak i do realizacji Europejskiej Strategii Zatrudnienia. Ustawa z 1994 r. zastąpiona więc została nową ustawą, która weszła w życie od 1 czerwca 2004 r.¹³⁰ Przewiduje ona sporządzanie Krajowego Planu Działań na Rzecz Zatrudnienia będącego elementem organizacyjnym realizacji Europejskiej Strategii Zatrudnienia, wskazuje instytucje rynku pracy realizujące zadania ustawy, określa rolę samorządów województw i powiatów w realizacji tych zadań, określa instrumenty aktywizujące rynek pracy, ustala źródła przychodów Funduszu Pracy oraz kierunki przeznaczenia jego środków.

Przychodami funduszu są:

a. obowiązkowe składki płacone przez:

- 129 Dyrektywy 68/360/EWG z dnia 15 października 1968 r. o zniesieniu restrykcji dotyczących przemieszczania się oraz pobytu we Wspólnocie pracowników z państw członkowskich oraz ich rodzin (Dz.Urz. EWG L 257, z 19 października 1968 r.); Dyrektywy 90/364/EWG z dnia 28 lipca 1990 r. o prawie pobytu (Dz.Urz. EWG L 180 z 13 lipca 1990 r.); Dyrektywy 90/365/EWG z dnia 28 lipca 1990 r. o prawie pobytu pracowników i osób prowadzących działalność na własny rachunek, którzy zakończyli działalność zawodową (Dz.Urz. EWG L 180 z 13 lipca 1990 r.) oraz Dyrektywy 93/96/WE z dnia 29 października 1993 r. o prawie pobytu studentów (Dz. Urz. EWG L 317 z 18 grudnia 1993 r.).
- 130 Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. Nr 99, poz. 1001 z późn. zm.).

- pracodawców, za swoich pracowników, stypendystów i otrzymujących świadczenia;
 - spółdzielnie rolnicze, za swoich członków (z wyjątkami ustalonymi w ustawie);
 - inne osoby, z wyjątkiem ustalonych w ustawie.
- b. dotacje budżetu państwa,
- c. środki pochodzące z Unii Europejskiej przeznaczone na współfinansowanie projektów finansowanych z Funduszu oraz działań z zakresu udziału publicznych służb zatrudnienia w funkcjonowaniu europejskich służb zatrudnienia EURES,
- d. odsetki od środków na rachunkach bankowych dysponenta, ze spłaty rat i odsetek od pożyczek udzielonych z Funduszu,
- e. opłaty, kary i grzywny ustalane w sytuacjach wskazanych w ustawie, a przeznaczane na rzecz przeciwdziałania bezrobociu.

Środki funduszu przekazuje się¹³¹ na sfinansowanie celów i pokrycie enume ratywnie wymienionych w art. 108 ustawy kosztów i nakładów związanych z łagodzeniem skutków bezrobocia oraz finansowaniem programów na rzecz promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej. Zadania te realizowane są przede wszystkim przez samorządy szczebla wojewódzkiego i powiatowego.

Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) utworzony został ustawą z 1991 r., którą następnie zastąpiła ustawa z 1997 r.¹³² Od momentu utworzenia został on wyposażony w osobowość prawną i jest państwowym funduszem celowym. Celem funduszu jest gromadzenie środków finansowych na rehabilitację zawodową, społeczną i leczniczą osób niepełnosprawnych.

Przychodami funduszu są:

- a. wpłaty pracodawców z tytułu niezatrudniania niepełnosprawnych,
- b. dotacje z budżetu państwa oraz inne dotacje i subwencje,
- c. spadki, zapisy i darowizny,
- d. dobrowolne wpłaty pracodawców,

- 131 Zasady ustalania kwot związanych z realizacją zadań ustala rozporządzenie RM z dnia 28 września 2004 r. w sprawie algorytmu ustalania kwot środków FPr na finansowanie zadań w województwie (Dz.U. Nr 224, poz. 2273 z późn. zm.).
- 132 Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.), która uchyliła ustawę z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201).

- e. dochody z oprocentowania pożyczek, dyskonto od zakupionych bonów skarbowych, odsetki od obligacji emitowanych lub gwarantowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski oraz lokat terminowych,
- f. dochody z działalności gospodarczej,
- g. spłaty pożyczek (wraz z oprocentowaniem),
- h. dywidendy,
- i. inne wpłaty.

Tablica 15. **Przychody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w latach 1991–2005** (dane w mln zł)

Rok	1991	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Przychody PFRON	85,1	748,0	1.805,3	1.524,2	1.632,5	1.314,1	2.632,4	3.417,1

Źródło: Analizy NIK z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz obliczenia autora.

Analiza przychodów funduszu wskazuje, że aczkolwiek wzrosły one znacząco w stosunku do początku lat dziewięćdziesiątych, to jednak wzrost ten nie miał charakteru płynnego. Przykładowo: w 1999 r. uzyskano niższe przychody niż w 1998 r., ponieważ obniżeniu uległa wysokość odpisów na PFRON relacjonowana w stosunku do wysokości przeciętnego wynagrodzenia. W 2003 r. osiągnięto przychody wyraźnie niższe niż planowano (wykonanie stanowi 84,1% planu), z powodu konieczności skorygowania przychodów o umorzone należności. Jednocześnie fundusz musiał ponieść znaczne koszty operacyjne i w efekcie w 2004 r. niezbędne okazało się ubieganie się o dotację budżetową w znacznym rozmiarze (34,4% przychodów w 2004 r. i 28,7% w 2005 r.). Przedstawione sytuacje stanowią dowód, że wyodrębnienie tego zadania budżetowego ani nie spełniło warunku stabilizacji finansowej określonej kategorii wydatków publicznych, ani nie zagwarantowało docelowego finansowania tej kategorii wydatków bez udziału budżetu.

Środki funduszu przeznacza się na finansowanie wynikających z ustawy zadań:

- a. wspierania osób niepełnosprawnych w działaniach, których efektem będzie podjęcie działalności gospodarczej,
- b. udzielanie wsparcia zatrudniającym osoby niepełnosprawne,
- c. udzielanie pożyczek na likwidację barier architektonicznych, komunikacyjnych, modernizacyjnych służących celom określonym w ustawie,
- d. dofinansowania przedsięwzięć służących rehabilitacji, poradnictwu i terapii.

Środkami funduszu dysponuje Zarząd. Statut funduszu zatwierdza minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego na wniosek prezesa Zarządu. Minister sprawuje także nadzór nad funduszem. Gospodarowanie środkami tego funduszu bezpośrednio po jego utworzeniu budziło bardzo poważne zastrzeżenia ze strony NIK. Wystarczy wskazać, że w pierwszych 18 miesiącach działalności zmieniło 3 prezesów Zarządu Funduszu oraz 4 przewodniczących Rady Nadzorczej Funduszu. W ciągu 5 lat funduszem kierowało 6 prezesów i w stosunku do większości z nich formułowano wnioski o niegospodarność. Także później, NIK stawiała zarzuty wykorzystania środków funduszu w sposób niezgodny z intencją ustawy, niereagowania na opóźnienia w egzekucji należności bądź zaniedbań w gospodarowaniu środkami. Ostatnie analizowane lata działalności funduszu przynosiły mu najniższe noty w ocenach NIK. W minionych latach prowadzono prace nad inicjatywą uchwalenia odrębnej ustawy o PFRON, jednak wycofano się z tego pomysłu. Fundusz przed 2003 r. nie korzystał z dotacji z budżetu, mimo że ustawa powołująca go do życia przewiduje to źródło dochodów oraz wskazuje rodzaje zadań, które mogą być finansowane dotacją celową z budżetu. Dodatkowe dotowanie Funduszu do tego czasu nie było konieczne, gdyż – jak wynika z praktyki minionych lat – został on wyposażony w stałe, dynamiczne źródło zasilania w postaci obowiązkowego odpisu na jego rzecz. W 2003 r. fundusz uzyskał niewielką dotację (32 mln zł), przeznaczoną na zrekompensowanie gminom utraconych dochodów (na skutek zastosowania ustawowo wprowadzonych zwolnień dla prowadzących zakłady pracy chronionej). W wyniku wprowadzenia tych zwolnień, gminy utraciły część wpływów z podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. W latach 2004 i 2005 okazało się niezbędne dotowanie tego funduszu w kwocie 905 mln zł (2004 r.) oraz 980 mln zł (2005 r.). W konsekwencji, przychody roku 2004 relacjonowane do roku poprzedniego wzrosły o ponad 100%, a dotacje dla tego funduszu stanowiły 34,4% jego przychodów (w 2005 r. 28,7% przychodów). Reforma funduszu dokonana ustawą z 1997 r. zdecentralizowała jego środki, które w znacznej części, na podstawie art. 48 ustawy, przekazywane są wg algorytmu zatwierdzonego przez Radę Ministrów, na realizację zadań własnych samorządów powiatów i województw¹³³. W ten sposób Fundusz (podobnie jak FP) staje się instrumentem redystrybucji publicznych środków finansowych, co nigdy nie było celem rozwijania gospodarki funduszowej.

Państwowy Fundusz Kombatantów (PFK) utworzony został ustawą z 1991 r.¹³⁴ Dochodami funduszu są dotacje z budżetu państwa oraz darowizny.

¹³³ Zob. rozporządzenie RM z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków PFRON samorządom wojewódzkim i powiatowym (Dz.U. Nr 88, poz. 808).

¹³⁴ Tworząca fundusz ustawa z dnia 24 stycznia 1991 r. o kombatantach oraz o niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego (t. jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 371 z późn. zm.) zastąpiła powołany ustawą z 1982 r. Państwowy Fundusz Kombatantów, którego poprzednikiem był powołany w 1975 r. Państwowy Fundusz Kombatantów i Więźniów Obozów Koncentracyjnych.

Tablica 16. Udział dotacji w przychodach Państwowego Funduszu Kombatantów w latach 1991–2005

Rok	1991	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Udział % dotacji w dochodach Funduszu	97,3	99,5	99,9	99,8	99,9	93,4	99,7	100,0

Źródło: M. Mackiewicz, E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, M. Tomalak, *Finanse publiczne w Polsce 1989–2001. Studium transformacji*, Warszawa 2001, s. 196; NIK, *Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz obliczenia autora*.

Środki funduszu przeznacza się na:

- doraźną pomoc pieniężną dla kombatantów (oraz pozostałych po nich członków rodzin), znajdujących się w trudnych warunkach materialnych¹³⁵,
- finansowanie kosztów rozszerzenia bazy zakładów leczniczych, domów pomocy społecznej i ośrodków czasowo-rehabilitacyjnych przeznaczonych dla kombatantów i innych osób uprawnionych,
- działalność popularyzatorską, dokumentacyjną i wydawniczą dotyczącą historii Odrodzenia Polski oraz represji wojennych i okresu powojennego.

Finansowanie wydatków dotyczących tej sfery było niezwykle skomplikowane. Niektóre z wydatków finansowane były bezpośrednio z budżetu państwa. Ustawa dla ich określenia używała niezdefiniowanych określeń („realizowane ze środków budżetu”, „finansowane z budżetu państwa”, refundowane z dotacji budżetu”). Inne wydatki finansowane były wyłącznie środkami Państwowego Funduszu Kombatantów. Jeszcze inne, realizowane przez gminy, finansowane były środkami funduszu przekazywanymi na rachunki budżetów gmin. Zadania zlecone ustawą realizowane przez powiaty samorządowe oraz wojewodów, finansowane były środkami budżetu państwa. Niektóre świadczenia wypłacane przez organy rentowe, refundowano dotacją budżetową. Ustawą z dnia 11 października 2002 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin, ustawy o kombatantach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zasiłkach rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych¹³⁶, rozpoczęto porządkowanie tej materii. Zgodnie z nią, świadczenia pieniężne przewidziane dla kombatantów oraz innych osób uprawnionych i pozostałych po nich członkach rodzin, dodatki do świadczeń, ryczałty energetyczne itp. wypłacane są od 2003 r. przez organy rentowe ze środków będących w dyspozycji tych instytucji, a następnie są refundowane

135 Zasady przyznawania pomocy pieniężnej ze środków funduszu określa rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 17 kwietnia 1998 r. w sprawie kryteriów, form i trybów przyznawania i udzielania pomocy pieniężnej z PFK (Dz.U. Nr 53, poz. 334).

136 Dz.U. Nr 181, poz. 1515.

odpowiednio FUS, FER i KRUS z budżetu państwa. Konsekwencją tego posunięcia jest stosowne zmniejszenie ilości środków będących w dyspozycji FK, odpowiednio do zmieniających się zadań tego funduszu. W konsekwencji kwoty przychodów funduszu uległy znacznemu zmniejszeniu, jednakże w roku 2004 powtórnie wzrosły, wracając do niemal takiego samego poziomu jak przed 2003 r., mimo że nie rozszerzono zadań funduszu wynikających z ustawy. Dysponentem funduszu jest Kierownik Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych. Urząd jest centralnym organem administracji państwowej, podlegającym ministrowi do spraw zabezpieczenia społecznego.

Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) utworzony został ustawą z 1993 r.¹³⁷ stanowiącą, że fundusz posiada status państwowego funduszu celowego i posiada osobowość prawną. Ustawa ta zastąpiona została z dniem 1 października 2006 r. ustawą z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie świadczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy¹³⁸.

Dochodami funduszu są:

- składki opłacane przez pracodawców (obliczane jako procentowy ułamek relacjonowany w stosunku do podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe),
- odsetki od lokat nadwyżek finansowych funduszu,
- zapisy, darowizny i dobrowolne wpłaty,
- dochody z tytułu zbycia przez Agencję Rozwoju Przemysłu S.A. akcji i udziałów objętych przez fundusz przed dniem 1.01.2002 r.,
- dotacja budżetowa (w latach 2000–2005 fundusz nie korzystał z dotacji budżetu państwa).

W razie niewypłacalności pracodawcy, podlegają sfinansowaniu ze środków Funduszu niezaspokojone roszczenia pracownicze z tytułu:

- wynagrodzenia za pracę, wynagrodzenia za czas niezawinionego przez pracownika przestoju, za czas niewykonywania pracy (zwolnienia od pracy) oraz za czas usprawiedliwionej nieobecności w pracy,
- wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy na skutek choroby,

137 Ustawa z dnia 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy, (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 85 z późn. zm.).

138 Dz.U. Nr 158, poz. 1121. Zasadniczą przyczyną zmiany ustawodawstwa było wdrożenie dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Europy nr 2002/74/WE z dnia 23 września 2002 r. zmieniającej dyrektywę Rady nr 80/987/EWG z dnia 20 października 1980 r. w sprawie zbliżania ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących ochrony pracowników na wypadek niewypłacalności pracodawcy (Dz.Urz. WE L 270 z dnia 8 października 2002 r. s. 10; Dz.Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 4, s. 261).

- c. wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego i ekwiwalenty za urlop,
- d. odprawy pieniężne przysługujące pracownikom z tytułu rozwiązania z nimi stosunku pracy z przyczyn niezawinionych przez pracownika,
- e. składki na ubezpieczenia społeczne pracowników należne od pracodawców.

Dysponentem środków funduszu jest minister właściwy do spraw pracy. Ustawa stanowi, że zadania funduszu będą realizowane przez Krajowe Biuro FGŚP oraz Biura Terenowe FGŚP.

Zadania Biura Krajowego określa rozporządzenie ministra¹³⁹. Fundusz posiada osobowość prawną, może zaciągać kredyty i pożyczki na zaspokajanie świadczeń pracowniczych, lecz w minionych latach jego kondycja finansowa była doskonała (roczne przychody znacznie przewyższały wydatki).

Fundusz Promocji Twórczości (FPT) utworzono ustawą z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych¹⁴⁰. Ustawa stwierdza, że FPT jest państwowym funduszem celowym niewyposażonym w osobowość prawną. Ustawa nie przewiduje dotacji budżetowych jako źródła dochodów Funduszu. Przychodami funduszu są:

- a. wpływy z tytułu obowiązkowych wpłat od producentów i wydawców utworów literackich, muzycznych, plastycznych, fotograficznych i kartograficznych, których czas ochrony autorskich praw majątkowych upłynął¹⁴¹,
- b. wpływy sum uiszczanych na żądanie twórcy przez osoby, które naruszyły jej autorskie prawa majątkowe,
- c. dobrowolne wpłaty, darowizny i zapisy.

Tablica 17. Przychody Funduszu Promocji Twórczości w latach 1995–2005

Rok	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Dochody Funduszu Promocji Twórczości w mln zł	0,1	0,8	1,3	0,5	0,7	0,6	0,7

Źródło: dane Ministerstwa Finansów

139 Do czasu wydania nowego przepisu wykonawczego ma zastosowanie obowiązujące wcześniej rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 marca 2002 r. w sprawie organizacji, szczegółowych zasad i zakresu działania Krajowego Biura i Biur Terenowych Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Dz.U. Nr 24, poz. 249.

140 T. jedn.: Dz.U. z 2006 r., Nr 90, poz. 631 z późn. zm.

141 Cytowana ustawa przewiduje obowiązek ponoszenia przez producentów i wydawców takich utworów wpłat określonych ułankowo (5–8%) w stosunku do wpłat brutto ze sprzedaży egzemplarzy tych utworów.

Środki funduszu przeznacza się na:

- a. stypendia oraz pomoc socjalna dla twórców,
- b. pokrycie w całości lub w części kosztów wydań utworów o szczególnym znaczeniu dla kultury i nauki oraz wydań dla niewidomych.

Począwszy od 1995 r., plan finansowy Funduszu objęty jest ustawą budżetową (stanowi załącznik do ustawy). Do daty powołania 13 nowych funduszy celowych (1 stycznia 2005 r.), FPT był najmniejszym spośród wszystkich 13 funduszy, których plany umieszczane były w załącznikach do ustaw budżetowych. Przychody FPT zrealizowane w 2001 r. wyniosły 1,3 mln zł, a w kolejnych latach były coraz niższe. Precyzyjne planowanie przychodów tego funduszu nie jest łatwe. W ostatnich latach uzyskane przychody zwykle były znacznie niższe od przewidywań, a „błąd” planowania znacznie przekraczał średnią występującą we wszystkich funduszach.

Fundusz Prywatyzacji (FP) utworzony został ustawą z 1993 r.¹⁴² na pokrycie kosztów przeprowadzenia prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych oraz zrekompensowania okresowego niepodwyższania wynagrodzeń w sferze budżetowej. Przychodami funduszu były środki pochodzące z opłat za wydanie powszechnych świadectw udziałowych. Drugi z wymienionych celów realizowany był na podstawie ustawy z dnia 6 marca 1997 r. o zrekompensowaniu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent¹⁴³.

W 2004 r. uznano, że cele dla których powołano FP zostały zrealizowane i podjęto decyzję o jego likwidacji z dniem 1 stycznia 2005 r.¹⁴⁴. Niewykorzystane środki pozostałe na rachunku funduszu włączono do budżetu. Ustawa stanowiąca podstawę utworzenia funduszu w art. 40 przewidywała także możliwość utworzenia przez RM Agencji do Spraw Prywatyzacji. Instytucję państwa o wskazanej nazwie utworzono rozporządzeniem z dnia 5 października 1993 r. w sprawie utworzenia Agencji do Spraw Prywatyzacji i nadania jej statutu¹⁴⁵. Stosownie do postanowień ustawy o NFI, w momencie wejścia w życie rozporządzenia, Agencja uzyskała osobowość prawną. Jej żywot był jednak stosunkowo niedługi¹⁴⁶. Instytucję o podobnej nazwie i celach (Agencję Prywatyzacji), która funkcjonowała od 1996 r. do 2002 r. powołano już na innej, ustawowej podstawie prawnej.

142 Ustawa z dnia 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji (Dz.U. Nr 44, poz. 202 z późn. zm.).

143 T. jedn.: Dz.U. z 2000 r., Nr 23, poz. 294 z późn. zm.

144 Zob. ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji, Dz.U. Nr 281, poz. 2775.

145 Dz.U. Nr 97, poz. 442.

146 Uległa likwidacji na mocy rozporządzenia RM z dnia 19 grudnia 1994 r. w sprawie likwidacji Agencji do Spraw Prywatyzacji (Dz.U. Nr 134, poz. 698).

Fundusz Restrukturyzacji i Oddłużenia Rolnictwa (FRiOR) działał w latach 1992–1993 jako państwowy fundusz celowy, nieposiadający osobowości prawnej. O państwowym charakterze funduszu można mówić ponieważ plan finansowy funduszu został wprowadzony po raz pierwszy do ustawy budżetowej w 1992 r. Zgodnie z obowiązującym wówczas prawem budżetowym, mógł to być tylko plan państwowego funduszu celowego, utworzonego na podstawie ustawy, finansującego zadania państwowe wyodrębnione z budżetu państwa. NIK zwraca jednak uwagę, że wówczas nie było ustawy stanowiącej podstawę prawną utworzenia funduszu, gdyż w przepisach nowelizujących ustawę o Narodowym Banku Polskim¹⁴⁷ w art. 31 znajduje się po raz pierwszy delegacja do wydania przepisów wykonawczych w sprawie FRiOR. RM, po zasięgnięciu opinii komisji sejmowych, zobowiązana została do określenia zasad funkcjonowania funduszu oraz źródeł jego zasilania. Na podstawie tego upoważnienia RM wydała w dniu 11 czerwca 1992 r. rozporządzenie w sprawie zasad funkcjonowania oraz źródeł zasilania FRiOR¹⁴⁸. W rozporządzeniu tym znalazło się stwierdzenie, że fundusz funkcjonuje zgodnie z przepisami ustawy Prawo budżetowe, mimo że Prawo budżetowe bez cienia wątpliwości stwierdzało bezwzględny wymóg posiadania przez każdy z funduszy ustawowej podstawy prawnej działania.

Zgodnie z rozporządzeniem, jego dochodami były: środki z oprocentowania rezerw obowiązkowych (stosownie do obowiązującej wówczas ustawy o NBP), przekazywanych przez banki do NBP; określone ustawami budżetowymi na poszczególne lata środki przeznaczane na restrukturyzację i modernizację rolnictwa, przetwórstwa rolno-spożywczego, infrastruktury technicznej i produkcyjnej; środki ze spłat pożyczek udzielonych z funduszu oraz ich oprocentowania; odsetki od lokat kapitałowych; uzyskane z zagranicy środki pomocy zagranicznej przeznaczane na cele zgodne z zadaniami funduszu, darowizny od osób prawnych oraz fizycznych, a także inne wpływy. Środki FRiOR przeznaczano na: modernizację gospodarstw rolnych oraz rozwój infrastruktury technicznej; restrukturyzację i modernizację przetwórstwa rolno-spożywczego oraz usług dla rolnictwa; pomoc w spłacie zadłużenia w postaci dopłat do odroczonej spłaty rat kredytów wraz z należnymi odsetkami. Zgodnie z rozporządzeniem, gospodarka finansowa funduszu realizowana była na podstawie planu finansowego określającego jego przychody i rozchody, stanowiącego część ustawy budżetowej. Ustawą z dnia 29 grudnia 1993 r. została utworzona Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa¹⁴⁹, która przejęła zarówno zadania, jak i mienie, środki finansowe, wierzytelności i zobowiązania Funduszu. Rów-

147 Ustawę z dnia 14 lutego 1992 r. o zmianie ustawy Prawo bankowe i zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 20, poz. 78).

148 Dz.U. Nr 49, poz. 222.

149 Dz.U. z 1994 r., Nr 1, poz. 2.

nocześnie uchylony został przepis ustawy o NBP, w oparciu o który (nieformalnie) utworzony był FRiOR.

Fundusz Alimentacyjny (FAL) powołany został do życia ustawą z dnia 18 lipca 1974 r.,¹⁵⁰ a zniesiony ustawą z dnia 28 listopada 2003 r.¹⁵¹ Jego dysponentem był ZUS, a głównym źródłem zasilania dotacje z budżetu państwa, sięgające kilkudziesięciu procent przychodów. Mimo generalnie pozytywnych ocen gospodarowania środkami funduszu wydawanych przez NIK (w ostatnich latach – 2004, 2003 i 2001 ocena pozytywna, tj. najwyższa, w r. 2002 ocena pozytywna z uchybieniami¹⁵²), już w końcu lat dziewięćdziesiątych pojawiły się rozważania biorące pod uwagę jego likwidację¹⁵³. Wskazywano w nich, że ten system opieki powinien być włączony do opieki społecznej. Krytykowano przede wszystkim niezadowalającą skuteczność w windykacji jego należności od zobowiązanych oraz wycofanie się ze stosowania kryterium dochodowego przy wypłacaniu świadczeń, stosowanego do 30 czerwca 1989 r. Brak tego kryterium – zdaniem oceniających – powodował, że mechanizm przyznawania świadczeń przestał być skierowany przede wszystkim na pomoc osobom znajdującym się w trudnej sytuacji. W dyskusjach prezentowano także obawy, że likwidacja Funduszu może w warunkach niedoboru środków w stosunku do potrzeb spowodować, że przekazywane wówczas środki dotacji dla Funduszu, wykorzystane zostaną na inne cele. Z dniem 30 kwietnia 2004 r. fundusz postawiony został w stan likwidacji, a jego zadania przejęły organy właściwe w sprawach realizacji zadań z zakresu świadczeń rodzinnych. Taki stan rzeczy znacznie pobudził emocje przeciwników likwidacji funduszu, a nawet spowodował skierowanie do Sejmu inicjatywy obywatelskiej w formie projektu ustawy, przywracającej działalność Funduszu Alimentacyjnego (druk 3339).

Odrębną grupę (z uwagi na ich strukturę organizacyjną) stanowią fundusze celowe posiadające swoje oddziały w terenie. Należą do tej grupy: Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (oraz zdecentralizowane fundusze: wojewódzkie, powiatowe i gminne), Centralny Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych (oraz zdecentralizowane struktury wojewódzkie) oraz Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (oraz zdecentralizowane fundusze wojewódzkie, powiatowe i gminne¹⁵⁴). Cechą wspólną łączącą te fundusze jest to, że ustawy powołujące je do życia nie przewidują uzyskiwania przez nie dotacji budżetowych.

150 Ustawa z dnia 18 lipca 1974 r. o funduszu alimentacyjnym (t. jedn.: Dz.U. z 1991 r., Nr 45, poz. 200).

151 Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. Nr 228, poz. 2255) zniósła fundusz z dniem 30 kwietnia 2004 r.

152 zob. NIK. Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za poszczególne lata, np. za lata 2003–2004, zał. nr 5.

153 zob. np. E. Olczyk, Czy należy zlikwidować Fundusz Alimentacyjny, „Rzeczpospolita” 1999, nr 184 z dnia 9 sierpnia 1999, s. A4.

154 Co do charakteru funduszy geodezyjnych i kartograficznych istniały najpoważniejsze wątpliwości. Niektóre z przesłanek wskazywały na to, że mamy w tym przypadku do czynienia z funduszami zdekoncentrowanymi. Wątpliwości te zostały rozstrzygnięte wyrokiem TK z 2005 r. (omówionym w dalszej części pracy).

Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) utworzony został ustawą z 1989 r.¹⁵⁵ Powołano wówczas strukturę centralną funduszu oraz fundusze wojewódzkie. Narodowy Fundusz nie był formalnie jednostką nadrzędną w stosunku do funduszy wojewódzkich, a obowiązujące przepisy podkreślają ich odrębność prawną, organizacyjną i finansową. Mimo braku ustawowego sformułowania wzajemnych relacji funduszy, gdy kontrolę nad funduszami wojewódzkimi sprawowali wojewodowie, obydwie kategorie traktowano jako państwowe fundusze celowe¹⁵⁶. Od dnia 1 stycznia 1999 r. nadzór nad funduszami wojewódzkimi sprawują zarządy województw. Nowelizacjami z 1993 r. i z 1998 r. powołano struktury (odpowiednio) gminne i powiatowe funduszu, natomiast kompleksowego uporządkowania całej problematyki ochrony środowiska z zachowaniem ustalonych w latach dziewięćdziesiątych konstrukcji finansowych dokonano ustawą Prawo ochrony środowiska¹⁵⁷ z 2001 r.

NFOŚiGW posiada osobowość prawną i w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest państwowym funduszem celowym. Nadzór nad jego działalnością sprawuje minister ochrony środowiska. Dochodami funduszu są wpływy z opłat za korzystanie ze środowiska, z administracyjnych kar pieniężnych wymierzonych przez wojewódzkiego inspektora ochrony środowiska za niewłaściwe korzystanie ze środowiska, z opłat i kar pieniężnych przewidzianych ustawą Prawo geologiczne i górnicze itd. Przychody te dzielone są w proporcjach ustalonych ustawą Prawo ochrony środowiska między NFOŚiGW oraz fundusze wojewódzkie, powiatowe i gminne (ustawa przewiduje także udział budżetu Państwa w tych przychodach). Tak więc większość środków pochodzących z wymienionych tytułów to kary i grzywny. Prawo stosowania grzywny jako środka przymusu przysługuje państwu jako środek zwierzchnictwa nad obywatelami. Nie ma cienia wątpliwości, że w tym przypadku mamy do czynienia z przekazaniem na rzecz funduszy źródeł dochodów publicznych przynależnych państwu. Działalność NFOŚiGW w 2004 r. uzyskała w ocenie NIK notę „pozytywna z nieprawidłowościami”, natomiast w roku 2003, jako jedyny państwowy fundusz celowy, notę „negatywną”. O doskonałej sytuacji finansowej tego funduszu świadczyć może fakt, że na koniec roku budżetowego posiadał on najwyższy stan środków (w 2004 r. – 4.778,6 mln zł, w 2003 r. 4633,3 mln zł, w 2002 r. 4634,0 mln zł). Fundusz lokował więc wolne środki finansowe (które w poszczególnych miesiącach wynosiły po kilkaset mln zł) w bankach, w formie papierów wartościowych i lokat bankowych w celu uzyskania przychodów finansowych, zamiast realizować zadania ustawowe¹⁵⁸. Jednocześnie funduszowi zarzucono niskie wykorzystanie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (ISPA).

155 Ustawa z dnia 27 kwietnia 1989 r. o zmianie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska (z 1980 r.) oraz ustawy Prawo wodne (z 1974 r.), (Dz.U. Nr 26, poz. 139).

156 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 191.

157 Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t. jedn.: Dz.U. z 2006 r., Nr 129, poz. 902 z późn. zm.).

158 Zob. Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2004, Warszawa 2005, s. 192.

Mimo że w doktrynie prezentuje się opinie o samorządowym charakterze funduszu wojewódzkiego, jednak zasady gospodarki finansowej posiadających osobowość prawną – NFOŚiGW i funduszy wojewódzkich, reguluje ten sam akt¹⁵⁹.

Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych (FOGR) powołany został w celu ochrony urodzajnych gruntów rolnych, ograniczania ich wykorzystywania na cele nierolnicze, zapobiegania ich degradacji i dewastacji, ich rekultywacji oraz zagospodarowania na cele rolnicze. Powołano go ustawą z 1982 r., zastąpioną następnie ustawą z 1995 r.¹⁶⁰ Fundusz tworzony jest głównie ze środków uzyskanych z tytułu opłat związanych z wyłączaniem gruntów rolnych z działalności rolniczej. 20% tych środków zasila fundusz państwowy, który dokonuje głównie redystrybucji środków między województwa, mające niższe dochody oraz takie, w których rekultywacja gruntów wiąże się ze zwiększonymi nakładami. Faktycznie więc fundusz państwowy służy korygowaniu redystrybucji środków dokonywanej na podstawie ustawy. Funduszem państwowym dysponuje minister rolnictwa w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska. Terenowymi funduszami dysponują samorządy województw w oparciu o zasady gospodarki finansowej ustalone w regulaminach ustalających zasady wykorzystania środków uchwalonych przez zarządy województw. Regulaminy te określają m.in. maksymalne dofinansowanie poszczególnych zadań przewidzianych ustawą o ochronie gruntów. Analiza tych zasad prowadzi do zaskakujących konstatacji, gdyż okazuje się, że w praktyce zdecydowana część środków funduszy wojewódzkich przeznaczana jest na budowę i modernizację dróg dojazdowych do gruntów rolnych oraz na zakup sprzętu pomiarowego i informatycznego, niezbędnego do zakładania i aktualizowania operatów ewidencji gruntów. Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych oczywiście zakłada finansowanie także tych celów, obok celów głównych (rekultywacja, zagospodarowanie, użyźnianie), jednak wskazane wyżej cele w regulaminach wojewódzkich korzystają ze szczególnych preferencji. Wsparcie finansowe tych celów w poszczególnych województwach bywa zróżnicowane, jednak zdecydowanie wyższe niż innych celów ustalonych ustawą. W niektórych województwach dofinansowanie z funduszu dochodziło nawet do 100% poniesionych nakładów własnych. Tymczasem, ustawa jednoznacznie wskazuje, że na te cele winny być przekazywane środki funduszu centralnego. Sytuacja, w której te same cele finansowane są zarówno środkami funduszu centralnego, jak i środkami zdecentralizowanych funduszy terenowych z całą pewnością nie służy dobrze realizacji zasady przejrzystości finansów publicznych.

159 Zob. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 446 oraz rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej NFOŚiGW oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej (Dz.U. Nr 230, poz. 1934). Na temat statusu prawnego funduszy samorządowych zob. także: E. Ruśkowski, A. Ostrowska, *op. cit.*, s. 119.

160 Zob. ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. Nr 11, poz. 79), zastąpiona ustawą z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1266 z późn. zm.).

Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (FGZ-GiK) utworzony został na podstawie ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne¹⁶¹, a w jego skład wchodzi fundusze: państwowy, wojewódzkie, powiatowe i gminne (te ostatnie w przypadku przejścia przez wójta, burmistrza, prezydenta, kompetencji starosty). Mamy tu więc do czynienia z sytuacją szczególną, w której środkami poszczególnych funduszy zarządzają wskazane w ustawie organy państwowe oraz samorządowe. Fakt ten powoduje, że Fundusz ma niewątpliwie państwowy charakter w części zarządzanej przez państwowy organ administracji – Głównego Geodetę Kraju, natomiast charakter pozostałej części funduszu był przedmiotem dyskusji i kontrowersji. Fundusz powstaje bowiem na bazie zasobu centralnego oraz zasobów wojewódzkich i powiatowych stanowiących własność Skarbu Państwa. Ustawa nie zawiera jednak w żadnym miejscu ani klauzuli stwierdzającej „państwowy charakter funduszu”, ani też klauzuli stwierdzającej, że mamy do czynienia z „państwowym funduszem celowym”. Nie podkreśla także państwowego charakteru funduszu jego nazwa (niezawierająca przymiotnika „państwowy”), lecz fakt takiego właśnie charakteru tego funduszu nie wydaje się budzić jakiegokolwiek wątpliwości, gdyż nawet NIK w Analizach wykonania budżetu używał nazwy funduszu uzupełnionej o dodatek „państwowy”¹⁶². Plan finansowy funduszu zawarty jest w załączniku do ustawy budżetowej, zawierającym plany finansowe państwowych funduszy celowych, a najnowsze rozporządzenie wykonawcze w sposób niebudzący żadnych wątpliwości wskazuje, że przedmiotem zawartych w nim regulacji prawnych jest część FGZGiK znajdująca się w dyspozycji Głównego Geodety Kraju.

Gromadzeniem centralnego zasobu geodezyjnego i kartograficznego oraz jego udostępnianiem zajmuje się Główny Geodeta Kraju, natomiast gromadzeniem i udostępnianiem zasobów wojewódzkich i powiatowych odpowiednio: marszałkowie województw i starostowie. Środki poszczególnych funduszy gromadzone są na odrębnych rachunkach bankowych i dysponenti środków gospodarują tymi środkami na podstawie sporządzanych przez siebie planów. Jednak do 2005 r. plan funduszu miał charakter zbiorczy (zbiorczy projekt rocznego planu finansowego sporządzał Główny Geodeta Kraju na podstawie danych z projektów funduszy wojewódzkich, powiatowych i gminnych; zbiorczy projekt funduszu wojewódzkiego sporządzał marszałek województwa na podstawie projektów funduszy powiatowych i gminnych itd.). Przychodami funduszy są wpływy z tytułu prowadzenia odpłatnej działalności wykonywania czynności związanych z prowadzeniem zasobów, polegających na uzgadnianiu usytuowania sieci uzbrojenia terenu, odpłatnego wykonywania map, wyrysów i wypisów oraz udzielania informacji. Szczegółowe zasady gospodarki finansowej funduszu przewidują wpłaty z funduszy wojewódzkich i powiatowych

161 T. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.
162 Zob. Analiza... za rok 2003, s. 203; ...za rok 2004, s. 192.

wych na rzecz funduszu centralnego; wpłaty z funduszy powiatowych i gminnych na rzecz funduszy wojewódzkich, ale także dotacje z funduszu centralnego oraz z funduszy wojewódzkich na rzecz innych funduszy. Fundusz posiadał więc cechy zdekoncentrowanego, a ustawa nie przewiduje jego zasilania środkami dotacji budżetu państwa. Konstrukcja taka spowodowała wątpliwości interpretacyjne, efektem których było wydanie w oparciu o delegację ustawową przez Ministra Infrastruktury rozporządzenia wykonawczego dla funduszu centralnego i funduszy „samorządowych” (ustawodawca unika stosowania takiego nazewnictwa). Takie stanowisko ministra zaskarżone zostało do Trybunału Konstytucyjnego (szerszemu omówieniu tego problemu poświęcono więcej miejsca w podrozdziale 2).

Z dniem 1 stycznia 2005 r. w miejsce zlikwidowanych środków specjalnych powołano do życia 13 nowych państwowych funduszy celowych¹⁶³.

Tablica 18. Państwowe fundusze celowe powołane z dniem 1.01.2005 r.

Nazwa funduszu	Dysponent środków funduszu	Przychody funduszu w tys. zł wg ustawy budżetowej na 2005 r.
Fundusz Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów		11.700
Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej	1	493.508
Fundusz Promocji Kultury	2	122.000
Fundusz Wsparcia Policji (centralny, wojewódzkie i szkolne)	3	700
Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego	4	1.000
Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych	5	96.513
Fundusz Reprywatyzacji		182.077
Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców		862.760
Fundusz Skarbu Państwa	6	155.866
Fundusz Nauki i Technologii Polskiej	7	113.351
Fundusz Pomocy Postpenitencjarnej	8	9.030
Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców	9	74.550
Fundusz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy	10	1.410
O G Ó Ł E M		2.124.465

1 – Minister wł. ds. edukacji narodowej i sportu; 2 – Minister Kultury i Ochrony Dziedzictwa Narodowego; 3 – odpowiednio: Komendant Główny Policji, komendanci wojewódzcy i Komendant Sto-

163 Zob. ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 273, poz. 2703).

leczny Policji, komendanci szkolni (w tym Komendant Wyższej Szkoły Policji); 4 – Minister właściwy ds. wewnętrznych; 5 – Minister Obrony Narodowej; 6 – Minister Skarbu Państwa; 7 – Minister właściwy ds. nauki; 8 – Minister Sprawiedliwości; 9 – Minister właściwy ds. administracji publicznej; 10 – Dyrektor Generalny Służb Więziennych.

Źródło: Ustawa budżetowa na 2005 r., zał. 6 (Dz.U. z 2004 r., Nr 278, poz. 2755).

Wykazana w ich planach finansowych wielkość przychodu przewidzianego na 2005 r. ujęta w zał. Nr 6 do ustawy budżetowej na 2005 r.,¹⁶⁴ relacjonowana do przychodów ogółem środków specjalnych uzyskanych w 2003 r. pomniejszonych o wpłaty do budżetu¹⁶⁵, stanowi 43,9% tych przychodów. Oznacza to, że fundusze celowe stały się zasadniczą formą powołaną w miejsce zlikwidowanych środków specjalnych. Oznacza to również, że budżet utracił znaczną (możliwą do określenia jedynie w sposób szacunkowy, odnoszony do wielkości statystycznych roku 2003, a nieujęta w żadnych kalkulacjach, a także nie określoną w uzasadnieniu do projektu) kwotę przychodów, będących do czasu ich likwidacji wpłatami środków specjalnych na rzecz budżetu. Niektóre z funduszy otrzymały na początek swej działalności ustalone w ustawie kwoty pieniężne, podczas gdy inne rozpoczynają ją od stanu zerowego. Fundusz Reprywatyzacji, na przykład, uzyskał środki pieniężne czterokrotnie przekraczające jego przewidywane przychody roczne. Prawdą jest, że w planie tego roku przewidziano wydatki znacznie przekraczające planowane przychody Funduszu, jednak działalność funduszu na koniec roku zamknie się znacznym saldem dodatnim, co oznacza, że środki te będą akumulowane z przeznaczeniem na przyszłe przedsięwzięcia. Wielkość szacunkowa salda końcowego równa jest niemal dwukrotnym rocznym przychodom funduszu. Środki te przechodzą na rok następny, co jest jedną z głównych cech funduszowej gospodarki finansowej. Będą więc na rachunkach bankowych Funduszu przynosiły korzyści wówczas, gdy budżet będzie zaciągał dług publiczny na pokrycie deficytu budżetowego.

Ani analiza specyfiki działalności przekształcanej w fundusze celowe, ani znajomość dotychczasowej specyfiki działalności środków specjalnych, ani uzasadnienie do ustawy, nie odpowiadają na pytanie o racjonalne kryteria podjęcia decyzji o tym, że te właśnie zadania publiczne poddane zostały mechanizmom finansowym gospodarki funduszowej. O ile w przypadku „starych” funduszy można mówić o ich wyraźnie sprecyzowanej specjalizacji gospodarczej lub społecznej, o tyle „nowe” fundusze mają bardzo zróżnicowany charakter i w ich przypadku raczej należy mówić o zapewnieniu finansowania wybranych zadań publicznych wyodrębnionymi źródłami dochodów. Teza ta może być bardzo łatwo obroniona, ponieważ niektóre z nowo utworzonych funduszy posiadają źródła dochodów całkowicie niezwiązane z rodzajami dokonywanych wydatków. Tak więc, istotnym powodem ich utworze-

¹⁶⁴ Dz.U. Nr 278, poz. 2755.

¹⁶⁵ Dane na podstawie Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2003 r., Warszawa 2004, s. 225.

nia nie jest tworzenie motywacji do zwiększenia dynamiki przychodów z tej działalności.

W tej sytuacji bez obawy można zaprezentować tezę, że o przekształceniu tym zdecydowały raczej polityczne, a nie ekonomiczno-finansowe. Takie też racje znalazły się u podstaw całkowitej likwidacji formy organizacyjnej środków specjalnych, o której można powiedzieć, że zawierała pewne elementy motywujące do gromadzenia większych dochodów oraz racjonalnego ich wydatkowania. Twierdzenie, że likwidacja wszystkich rodzajów środków specjalnych jest działaniem racjonalnym i w pełni uzasadnionym, jest więc tezą łatwą do obalenia, a podjętą próbę eliminacji występujących nieprawidłowości można z pewnością nazwać „wylaniem dziecka wraz z kąpielą”. Bez wątplenia te wszystkie formy organizacyjne, które przewidział projektodawca, przyczyniają się do tworzenia warunków dla systematycznego gromadzenia środków na przewidziane ustawą cele. Jednak hierarchizacja celów wynikająca z wyodrębnienia środków specjalnych powinna i w znacznej mierze była postrzegana jako instrument uelastycznienia systemu budżetowego, przy całej konsekwencji tego zjawiska, polegającej na usztywnieniu warunków gospodarowania pozostałą pulą środków. W tej kwestii dokonanych zmian także nie można nazwać działaniami zmierzającymi do racjonalizacji wydatków budżetowych. Wreszcie, tworzenie instytucji, które w żadnym stopniu nie motywują do uzyskania wyższych dochodów i nie zawierają możliwości oddziaływania na dynamikę źródeł dochodów, stanowi zaprzeczenie zalet przypisywanych gospodarce funduszowej. Trudno bowiem mówić o istnieniu takiego związku między wpłatami z tytułu reklamy napojów alkoholowych a zajęciami sportowo-rekreacyjnymi dla uczniów (FZS-RU), czy też między dopłatami do cen losów w grach liczbowych i pieniężnych a modernizacją i budową obiektów sportowych (FRKF, czy FPK). Rozwiązania te zaprzeczają więc zasadzie przejrzystości finansów publicznych.

Mając na uwadze negatywne konsekwencje wynikające z tworzenia wyodrębnionych z budżetu źródeł finansowania zadań, należy ocenić dokonaną „rewolucję funduszową” jako rozwiązanie, które może przynieść więcej szkód niż korzyści. Zasadniczym jej mankamentem jest modyfikacja wymogów stawianych funduszowi celowemu. Z definicji funduszu, zawartej w art. 22 ustawy o finansach publicznych, usunięto bardzo istotny element formalny, który powoduje zwolnienie blokady dla rozwijania i tak już rozwiniętej ponad miarę gospodarki funduszowej. Istniejący zbiór funduszy celowych w coraz mniejszym stopniu zasługuje na nazwanie go systemem, bo dominują w nim przypadkowość i brak filozofii wspólnej dla wszystkich funduszy. W kontekście chaosu związanego z dosyć lakonicznym określeniem cech ogólnych funduszu i wynikającym stąd uprawnieniem do uregulowania jego zasad gospodarki finansowej rozporządzeniem ministra nadzorującego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, krytykowanym

w literaturze i budzącym poważne zastrzeżenia w praktyce, wprowadzone rozwiązania należy ocenić krytycznie¹⁶⁶.

Niektóre z funduszy ustawodawca traktuje w sposób szczególny wskazując, że będą one obsługiwane przez wskazany w ustawie Bank Gospodarstwa Krajowego. Fundusze te, z uwagi na realizowane przez nie zadania, zaliczyć można bez zastrzeżeń do funduszy państwowych. Jednak tylko w stosunku do niektórych ustawodawca stwierdza, że posiadają status państwowego funduszu celowego. Charakteryzuje je pięć cech wspólnych:

1. Wszystkie zostały utworzone ustawami.
2. Przy powołaniu wszystkich (z wyjątkiem jednego) ustawodawca używa bezosobowej formy „tworzy się”.
3. Wszystkie z nich dotyczą działalności związanej z zadaniami publicznymi, uznanej za istotną dla państwa. Z aktu powołującego fundusze wynika, że działalność ta powinna być także finansowana w ustalonej formie w najbliższych latach. Również sposób wyposażenia tych funduszy w środki finansowe pozwala na stwierdzenie, że założeniem ustawodawcy było zagwarantowanie tym celom finansowania w kolejnych latach. Jednocześnie zadania te uznano za istotne w takim stopniu, że nie ustalono dla nich żadnych specjalnych instrumentów kontrolnych, które miałyby stwierdzić, czy wyznaczony cel już osiągnięto.
4. Wszystkie korzystają (lub mogą korzystać w świetle przepisów powołujących je do życia ustaw) z dotacji budżetowych. Oznacza to, że ich istnienie będzie „odnotowane” w ustawie budżetowej. Dla niektórych z nich dotacje z budżetu państwa są wyłącznym źródłem dochodów (trudno bowiem traktować jako alternatywne znaczące źródło dochodów, wpływy z tytułu oprocentowania środków własnych funduszu znajdujących się na rachunku bankowym czy też spadki, darowizny i zapisy). Mimo to, ustawodawca ustalając ich status, posługiwał się pojęciem „państwowy fundusz celowy”.
5. Wszystkie z uwagi na ich formę prawną polegającą wyłącznie na wyodrębnieniu finansowym w postaci rachunku bankowego w ww. banku, przypominają swoim charakterem formę (zlikwidowanych w 2004 roku) środków specjalnych.
6. Stosowne ustawy stanowią o wyodrębnieniu planu finansowego każdego z funduszy w planie finansowym Banku Gospodarstwa Krajowego.

¹⁶⁶ Zob. Uwagi i zastrzeżenia pod adresem ustawodawcy przedstawiłem, w: *Problem funduszy celowych w systemie finansów publicznych*, w: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, pod red. A. Kościeckiego, Kraków 2000, s. 206

Należą do nich:

1. Krajowy Fundusz Drogowy (**KFD**), który istnieje pod tą nazwą od dnia 1 stycznia 2004 r. Zastąpił on istniejący do końca 2003 r. Krajowy Fundusz Autostradowy przewidziany ustawą o autostradach płatnych z 1994 r.¹⁶⁷ Ustawa w sposób zdecydowanie bardziej czytelny, niż miało to miejsce przed zmianami, wskazuje na kwestie związane z dysponowaniem środkami funduszu¹⁶⁸. Stosunki między BGK a Generalnym Dyrektorem Dróg Krajowych i Autostrad, którego urząd powołany z dniem 1 kwietnia 2002 r.¹⁶⁹ w statucie nadanym Agencji Budowy i Eksploatacji Autostrad, określono terminem „...współpraca z BGK w zakresie gospodarowania środkami na zasadach określonych umową...”. Organem nadzorującym Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad jest minister właściwy do spraw transportu.

Środki Funduszu pochodzą¹⁷⁰:

- z 80% przychodów z opłaty paliwowej (ustalanej z tytułu wprowadzania na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu, używanych do napędu pojazdów);
- przychodów z akcji i udziałów oraz ze sprzedaży akcji i udziałów w spółkach przekazanych ministrowi właściwemu do spraw transportu przez Skarb Państwa, w celu zasilenia funduszu;
- z opłat za przejazdy drogami płatnymi;
- z wpływów uzyskanych przez Generalnego Dyrektora z tytułu odpłatnego udostępnienia nieruchomości nabytych na cele budowy dróg;
- ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi;

¹⁶⁷ Zob. ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 110, poz. 1192). Podstawą prawną nowego Funduszu jest ta sama ww. ustawa, której nazwa po zmianie dokonanej ustawą z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz niektórych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 2124), brzmi „Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, a tekst jednolity ogłoszony jest w Dz.U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2571 z późn. zm.

¹⁶⁸ W art. 2 stwierdza, że „...Minister właściwy do spraw transportu... działa przy pomocy Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad...”, „...wysokość środków przeznaczonych na lokaty i inwestycje BGK uzgadnia z Generalnym Dyrektorem...”, „...Bank wyodrębnia w swoim planie finansowym plan finansowy funduszu opracowany w uzgodnieniu z Generalnym Dyrektorem i zatwierdzony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych i ministra właściwego do spraw transportu”, itd.

¹⁶⁹ Generalny Dyktor przejął obowiązki wykonywane do czasu likwidacji z dniem 31 marca 2002 r. przez Agencję Budowy i Eksploatacji Autostrad.

¹⁷⁰ Ustawa powołująca Fundusz do życia określa źródła jego środków w art. 39 b ust. 1 wymieniając je w 14 punktach. Nie wymienia wśród nich środków budżetu, natomiast w art. 39a wskazuje, że Fundusz gromadzi środki na budowę, przebudowę, remonty itd. Jednocześnie w art. 38 ust. 1, p. 2 ustawa stanowi, że „Budowę tę finansuje się m.in. ze środków pochodzących z budżetu państwa ustalanych corocznie w ustawie budżetowej”, natomiast środki Funduszu wymienia się obok ww. środków budżetu jako jedno ze źródeł finansowania budowy.

- z odsetek płatnych przez bank z tytułu oprocentowania środków funduszu oraz z odsetek z tytułu oprocentowania lokat środków czasowo wolnych;
 - ze środków kredytów i pożyczek zaciąganych na rzecz funduszu przez BGK oraz z wpływów z obligacji emitowanych przez Bank na rzecz Funduszu;
 - z darowizn i zapisów
- oraz
- z wpływów innych środków publicznych.

Środki mogą być przeznaczane na płatności i dofinansowania określone ustawą, a dotyczące przygotowań, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony autostrad, dróg ekspresowych i krajowych, a także wykupu nieruchomości pod drogi.

2. Fundusz Dopłat (**FD**) utworzony został ustawą z 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej¹⁷¹. Ustawa stwierdza, że „po spłacie ostatniego kredytu środki Funduszu podlegają odprowadzeniu do budżetu państwa”. Plan finansowy Funduszu opracowywany jest przez BGK w uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych i ministrem właściwym do spraw budownictwa, gospodarki przestrzennej i mieszkaniowej¹⁷².

3. Krajowy Fundusz Poręczeń Kredytowych (**KFPK**), utworzony ustawą o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa i niektóre osoby prawne z 1997 r.¹⁷³

4. Fundusz Pożyczek i Kredytów Studenckich (**FPIKS**), utworzony ustawą o pożyczkach i kredytach studenckich z 1998 r.,¹⁷⁴ w przepisach powołujących je do życia zawiera wymóg, by projekty ich planów były uzgodnione z ministrem właściwym do spraw rozwoju regionalnego w trybie określonym w ustawie o zasadach wspierania rozwoju regionalnego z roku 2000¹⁷⁵. Obydwie ustawy (powołujące do życia KFPK i FPIKS) jednoznacznie stanowią również, że wielkość dotacji z budżetu państwa będzie określana corocznie w ustawie budżetowej. Plan finansowy KFPK opracowywany jest w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finan-

171 Zob. ustawa z dnia 5 grudnia 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej (Dz.U. Nr 230, poz. 1922 z późn. zm.).

172 Minister Budownictwa przejął z dniem 1 stycznia 2003 r. obowiązki sprawowane w tym względzie do końca roku 2002 przez Prezesa Urzędu Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast, którego urząd został zniesiony z końcem tego roku.

173 Zob. ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 174, poz. 1689 z późn. zm.).

174 Zob. ustawa z dnia 17 lipca 1998 r. o pożyczkach i kredytach studenckich (Dz.U. Nr 108, poz. 685 z późn. zm.).

175 Zob. ustawa z dnia 12 maja 2000 r. o zasadach wspierania rozwoju regionalnego (Dz.U. Nr 48, poz. 550). Ustawa ta w znacznej części utraciła moc z dniem 8 czerwca 2004 r. na podstawie art. 70 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (Dz.U. Nr 116, poz. 1206 z późn. zm.).

sów publicznych, a plan finansowy KPiKS z ministrem właściwym do spraw edukacji i ministrem właściwym do spraw finansów publicznych.

Wbrew postanowieniom ustawy o pożyczkach i kredytach studenckich, od 1998 r. nie zostały uruchomione pożyczki studenckie, które miały być udzielane przez BGK bezpośrednio ze środków FPiKS, ponieważ kwoty ustalane corocznie w ustawach budżetowych umożliwiały wyłącznie sfinansowanie spłaty odsetek należnych bankom, nie stanowiły natomiast kwot wystarczających dla bezpośredniego kredytowania. W 2001 r. środki na ten cel przewidziane w części 38 „Szkolnictwo wyższe” wykorzystano w kwocie 118,8 mln zł, co stanowiło zaledwie 62,9% kwot planowanych. W ciągu 3 lat funkcjonowania FPiKS udzielono kredytów ponad 152 tys. studentów.

5. Krajowy Fundusz Mieszkaniowy (**KFM**), utworzony ustawą o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego z 1995 r.¹⁷⁶ „służy realizacji zadań wynikających z polityki państwa w zakresie gospodarki mieszkaniowej oraz rozwoju budownictwa mieszkaniowego”. Jest jedynym funduszem w BGK, przy tworzeniu którego ustawodawca jednoznacznie wskazał Radę Ministrów jako podmiot inicjujący jego utworzenie. Środki budżetowe funduszu, określone w ustawie budżetowej w 2001 r., wykazane w części 55 „Urząd Mieszkalnictwa i Rozwoju Miast”, stanowiły łącznie ok. 50% wszystkich dotacji budżetowych, które udzielono funduszom celowym, których plany finansowe nie zostały umieszczone w załączniku do ustawy budżetowej.

6. Fundusz Termomodernizacji (**FT**), utworzony ustawą o wspieraniu przedsięwzięć termomodernizacyjnych z 1998 r.¹⁷⁷ Na 2001 r. przewidziano w ustawie budżetowej ponad dwukrotnie wyższe kwoty dotacji w stosunku do wykonania roku 2000. Wykonanie wyniosło jednak jedynie 11,2% kwot przewidywanych w budżecie. Projekt planu finansowego opracowywany jest przez BGK w porozumieniu z ministrem finansów publicznych oraz ministrem właściwym do spraw budownictwa gospodarki przestrzennej i mieszkaniowej, uzgadniany zaś z ministrem właściwym do spraw rozwoju regionalnego.

7. Fundusz Rozwoju Inwestycji Komunalnych (**FRIK**), utworzony ustawą z dnia 12 grudnia 2003 r. w celu wspierania rozwoju regionalnego poprzez udzielanie gminom oraz ich związkom preferencyjnych kredytów na przygotowanie przez nie projektów inwestycji komunalnych przewidzianych do współfinansowania ze środków Unii Europejskiej¹⁷⁸.

176 Ustawa z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (t. jedn.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1070 z późn. zm.).

177 Dz.U. Nr 162, poz. 1121 z późn. zm.

178 Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 r. o Funduszu Rozwoju Inwestycji Komunalnych (Dz.U. Nr 223, poz. 2218).

Inaczej niż ma to miejsce w przypadku ustaw powołujących do życia fundusze celowe, gdzie ustawodawca używa zwrotów „dochodami funduszu są” lub „przychody funduszu stanowią”, w tym przypadku ustawodawca używa zwrotu „na fundusz składają się”:

- środki przekazane z budżetu w wysokości określonej w ustawie budżetowej;
- odsetki od lokat środków Funduszu (ustawa określa rodzaje lokat i ograniczenia instytucji, w których środki mogą być lokowane);
- wpływy z inwestycji środków Funduszu w papiery wartościowe;
- spłaty udzielonych kredytów wraz z odsetkami;
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi;
- spadki, zapisy i darowizny.

Bank może także zaciągać pożyczki i kredyty na zasilenie Funduszu oraz emitować obligacje przeznaczone na ten cel.

Środki Funduszu przeznacza się na:

- udzielanie preferencyjnych kredytów wykorzystywanych na pokrycie kosztów przygotowania projektów inwestorów;
- pokrywanie kosztów oceny wniosku o kredyt preferencyjny na pokrycie kosztów przygotowania projektu;
- pokrywanie kosztów emisji obligacji, wykup obligacji oraz spłatę pożyczek i kredytów wraz z odsetkami i innymi kosztami obsługi obligacji, pożyczek i kredytów;
- pokrywanie uzasadnionych kosztów ponoszonych przez Bank Gospodarstwa Krajowego związanych z udzielaniem preferencyjnych kredytów, egzekucji roszczeń wynikających z udzielonych kredytów oraz wydatków związanych z obsługą zadań Funduszu.

8. Krajowy Fundusz Kapitałowy (**KFK**) utworzony został na podstawie ustawy z dnia 4 marca 2005 r. o Krajowym Funduszu Kapitałowym¹⁷⁹. Funduszowi została nadana forma prawna spółki akcyjnej, której jedynym akcjonariuszem jest Bank Gospodarstwa Krajowego.

Przychodami Funduszu są dotacje celowe z budżetu państwa, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych

179 Dz.U. Nr 57, poz. 491.

niepodlegających zwrotowi, jak również przychody z działalności, dla której Fundusz utworzono. Wyłącznym przedmiotem działalności Funduszu jest udzielanie wsparcia funduszom kapitałowym inwestującym w przedsiębiorców innowacyjnych i prowadzących działalność badawczo-rozwojową. Po wybraniu w drodze otwartego konkursu ofert funduszu kapitałowego „obsługującego” przedsiębiorcę, Krajowy Fundusz Kapitałowy oraz fundusz kapitałowy wyłoniony w drodze konkursu zawierają z przedsiębiorcą umowę o wsparcie finansowe. Do udzielenia wsparcia stosuje się przepisy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców¹⁸⁰, a wsparcie może być udzielone wyłącznie przedsiębiorcom, których cechy określił ustawodawca w art. 16 ustawy.

9. Fundusz Kredytu Technologicznego (**FKT**) powołany został w BGK ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej¹⁸¹. Powołująca go ustawa stanowi, że jest on państwowym funduszem celowym w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

BGK udziela kredytu technologicznego ze środków Funduszu na realizację dużych inwestycji w wybranych, określonych w ustawie sektorach gospodarczych. Kredyt może być także udzielony na produkcję, wytwarzanie i wprowadzanie do obrotu produktów określonych w zał. nr 1 do Traktatu ustanawiającego Unię Europejską. Ustawa ustala minimalny udział własny przedsiębiorcy w przedsięwzięciu, przewidując możliwość umorzenia części kredytu na zasadach ustalonych w ustawie. Zgodnie z art. 6 ust. 1 Bank (a nie Fundusz) umarza część kredytu, przy czym ustawa ustala zarówno górną granicę umorzenia, jak i proporcje procentowe, której część umarzana nie może przekroczyć. Przeznaczenie środków to kredyty, koszty funkcjonowania funduszu oraz prowizja bankowa.

Na dochody funduszu składają się:

- dotacje celowe z budżetu państwa, określone w ustawie budżetowej;
- spłaty rat kapitałowych, odsetki i prowizje za udzielenie kredytu;
- odsetki od lokat w bankach;
- środki z budżetu Unii i ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi.

Podmiotem zarządzającym funduszem jest Bank. Działalność funduszu nadzorują natomiast Minister Finansów i Minister Gospodarki.

10. Fundusz im. Komisji Edukacji Narodowej (**FKEN**) utworzono ustawą z dnia 29 sierpnia 2005 r. o Funduszu im. Komisji Edukacji Narodowej¹⁸² w celu

180 Zob. ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 123, poz. 1291 z późn. zm.).

181 Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.

182 Zob. ustawa z dnia 29 sierpnia 2005 r. o Funduszu im. Komisji Edukacji Narodowej (Dz.U. Nr 167, poz. 1400).

wspierania jednostek samorządu terytorialnego w zakresie wyrównywania szans edukacyjnych dzieci i młodzieży i zlikwidowano ustawą z dnia 22 września 2006 r. o likwidacji FKEN oraz o zmianie ustawy o systemie oświaty i ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji¹⁸³. Ustawa powołująca do życia Fundusz podkreślała, że jest on państwowym funduszem celowym w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, funkcjonującym w postaci wyodrębnionego rachunku bankowego w BGK, którym dysponuje minister właściwy ds. oświaty i wychowania. Przychodami funduszu były środki przekazywane z budżetu państwa oraz odsetki od środków własnych zgromadzonych na rachunkach bankowych. Ponadto ustawa tworząca fundusz przewidywała, że jego dochodami będą także środki z budżetu państwa przekazywane w wysokości ustalonej w ustawie powołującej fundusz, udziały procentowe w przychodach z tytułu prywatyzacji oraz w dochodach budżetu państwa pochodzących z podatków dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych. Środki przekazywano gminom na wyodrębniony rachunek bankowy (art. 5 ust. 1 ustawy). W gminach środki te nie były więc ani dochodami budżetów gminnych, ani dochodami funduszy celowych. Środki zamierzano przeznaczać na pomoc materialną dla uczniów, na zasadach przewidzianych ustawą z 1991 r. o systemie oświaty. Praktyka dowiodła, że zastrzeżenia kierowane pod adresem tego funduszu¹⁸⁴ są uzasadnione, gdyż z dniem 6 grudnia 2006 r. ustawa o FKEN została uchylona, a minister właściwy do spraw oświaty i wychowania zobowiązany został do przekazania do końca 2006 r. niewykorzystanych środków zlikwidowanego funduszu w formie dotacji celowej gminom, z przeznaczeniem ich na dofinansowanie świadczeń pomocy materialnej o charakterze socjalnym.

11. Uznając prawo do rekompensaty przysługujące obywatelom polskim, właścicielom nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami RP, którzy w dniu 1 września 1939 r. posiadali obywatelstwo polskie, a którzy w wyniku wypędzenia z byłego terytorium RP lub jego opuszczenia w związku z wojną rozpoczętą w 1939 r. utracili te nieruchomości, powołano w 2005 r. Fundusz Rekompensacyjny (**FRek**)¹⁸⁵. Wysokość rekompensat stanowi określony w ustawie % wartości szacunkowej utraconej nieruchomości.

Przychody Funduszu stanowią wpływy ze sprzedaży nieruchomości pochodzących z Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa z ich częściami składowymi, o łącznej powierzchni nie mniejszej niż 400 tys. ha, odsetki z tytułu oprocentowania środków na rachunku bankowym Funduszu, a gdyby środki te okazały się niewystarczające, także pożyczki z budżetu państwa w wysokości określonej w ustawie

183 Dz.U. Nr 208, poz. 1532.

184 Zob. J. Stankiewicz, Problem funduszy celowych w systemie finansów państwa, w: „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 41.

185 Zob. ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 169, poz. 1418).

budżetowej (które, w sytuacji przewidzianej w ustawie, mogą być umorzone). Fundusz w zasadzie ma charakter zasobu powołanego do realizacji wyznaczonego zadania doraźnego. Rozmiar środków przeznaczonych do jego dyspozycji ma charakter ograniczony stanem finansów publicznych i aktualną sytuacją budżetu państwa. Rozmiar jego wydatków, możliwych obecnie do ustalenia w sposób jedynie szacunkowy, ograniczony jest ustalonym kalendarzowo terminem, do którego można składać wnioski o wypłatę rekompensaty. Wypłat świadczeń dokonuje BGK na podstawie umowy zawartej z ministrem właściwym do spraw Skarbu Państwa, który jest dysponentem Funduszu.

12. Funduszem o przeznaczeniu oraz przekroju źródeł ich finansowania zbliżonym do Krajowego Funduszu Drogowego, jest Fundusz Kolejowy (**FK**). Został on utworzony ustawą z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym¹⁸⁶ w celu gromadzenia środków przeznaczonych na przygotowanie i realizację budowy, utrzymania, przebudowy i remontów linii kolejowych oraz finansowanie kosztów likwidacji zbędnych linii kolejowych. Środki funduszu przeznaczone na finansowanie zadań mogą być przekazywane wyłącznie na rzecz zarządców infrastruktury kolejowej oraz przewoźników.

Podstawą przeznaczenia środków funduszu jest opracowywany przez ministra właściwego do spraw transportu w uzgodnieniu z BGK i zatwierdzany przez Radę Ministrów, Program rzeczowo-finansowego wykorzystania środków Funduszu. Dla uzupełnienia zapotrzebowania na środki niezbędne na realizację zadań objętych programem Bank może ponadto zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować obligacje w kraju i za granicą. Środki, których przeznaczenie określono programem na 2006 r., podzielone zostały na trzy grupy:

- a) inwestycje,
- b) utrzymanie infrastruktury kolejowej,
- c) kwoty przeznaczone na uregulowanie części utraconych w latach 2002–2003 przez przewoźników kolejowych przychodów z tytułu obowiązujących ustawowych ulg taryfowych w krajowych przewozach pasażerskich.

Pewnym zaskoczeniem jest stwierdzenie, że fundusz służy głównie likwidacji zaszłości minionych okresów (grupa c – prawie 61% środków funduszu), podczas gdy wydatki inwestycyjne (grupa a) stanowią niecałe 5%. Fundusz jest głównym źródłem finansowania tych wydatków, nie jest jednak źródłem jedynym, gdyż obok niego wydatki te finansowane są środkami własnymi spółki oraz środkami budżetu państwa. Sygnalizowana wielość źródeł finansowania tego samego rodzaju zadań z całą pewnością nie służy przejrzystości finansów publicznych.

186 Dz.U. z 2006 r. Nr 12, poz. 61.

Źródłami dochodów funduszu są:

- 20% wpływów z opłaty paliwowej pobieranej na podstawie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym;
- przychody z akcji w spółkach przekazanych przez Skarb Państwa ministrowi właściwemu do spraw transportu w celu zasilenia Funduszu;
- wpływy z obligacji emitowanych na rzecz Funduszu, ze sprzedaży akcji oraz z kredytów lub pożyczek zaciągniętych na rzecz Funduszu przez BGK;
- wpływy z tytułu inwestowania środków Funduszu w jednostkach funduszy inwestycyjnych;
- odsetki z tytułu oprocentowania oraz lokowania środków pieniężnych Funduszu czasowo wolnych;
- darowizny i zapisy.

Ustawa określa zasady lokowania przez BGK okresowo wolnych środków funduszu, uwzględniając przy tym interes finansowy Państwa oraz zasady bezpieczeństwa obowiązujące przy gospodarowaniu środkami publicznymi. Jednocześnie zauważyć jednak należy, że utworzenie FK dokonane zostało między innymi poprzez ograniczenie źródeł dochodów KFD. Podkreślić także należy, że wprowadzając ustawodawca nie wymienia wśród źródeł funduszu „dotacji z budżetu państwa”, nie przeszkadza to jednak praktyce budżetowej w finansowaniu w tej formie zadań objętych ustawą tworzącą fundusz¹⁸⁷.

Poglądy doktryny oraz zaprezentowane obserwacje i analizy praktyki budżetowej w tej części, która dotyczy tworzenia i funkcjonowania funduszy celowych w systemie finansów państwa, pozwalają na następujące spostrzeżenia:

1. Tworzenie funduszy celowych w systemie finansów państwa jest jednym ze sposobów organizacji jego finansów. Trudno jest nazwać je instytucją uniwersalną dlatego, że w jednych państwach (Wlk. Brytania, Francja, Niemcy), problemy podmiotów wyposażonych w odrębną autonomię finansową rozwiązywano inaczej (nie rozbudowując instytucji funduszy celowych), podczas gdy w innych (np. w Republice Czeskiej, podobnie jak w Polsce), państwowe fundusze celowe zawsze były formą organizacyjną realizacji zadań państwa (choć tam nigdy nie sięgano do tej formy tak chętnie i w tak szerokim zakresie jak w Polsce). Jednak nawet wówczas, gdy posługiwano się tą instytucją prawną, mimo znacznych cech wspólnych (wyposażenie funduszu w majątek, powiązanie określonych źródeł dochodów z okre-

187 Zob. uchwała Nr 120 RM z dnia 12 lipca 2006 r. w sprawie zatwierdzenia Programu rzeczowo-finansowego wykorzystania środków Funduszu Kolejowego w 2006 r. (M.P. Nr 48, poz. 519, załącznik do uchwały, część A).

ślonymi wydatkami) oraz mimo jednakowego nazewnictwa, w ich statusie prawnym występowały także znaczące różnice¹⁸⁸. Konsekwencją takiego stanu jest konieczność indywidualnego analizowania doświadczeń każdego z państw.

2. Brak jest zgodnego stanowiska doktryny i praktyki odnośnie cech charakteryzujących instytucję państwowego funduszu celowego oraz konsekwencji wynikających z wyodrębnienia określonych zadań publicznych z ogółu zadań państwa oraz środków publicznych, służących ich finansowaniu z ogółu środków publicznych. Konsekwencją takiego stanu jest brak jednomyślności co do wymogów stawianych funduszom i ocenie ich miejsca w systemie finansów publicznych. Tezę tę potwierdzają podejmowane w przeszłości próby „inwentaryzacji” funduszy, w których znawcy problemu różnili się między sobą istotnie, wymieniając ich liczbę¹⁸⁹. Także współcześnie brak jest zgodności w tej materii, np. w kwestii zaliczania Funduszu Administracyjnego czy Funduszu Kościelnego do grupy funduszy celowych państwa i wynikających z tego tytułu konsekwencji. Reformy dokonane w ostatnich latach nie przyczyniły się do wzrostu przejrzystości rozwiązań dotyczących tej instytucji. Jest uproszczeniem problemu zaakceptowanie formuły, zgodnie z którą o uznaniu powiązania ze sobą określonych wydatków i dochodów za państwowy fundusz celowy decyduje fakt zamieszczenia jego planu finansowego w załączniku do ustawy budżetowej.
3. Ustawodawca w sposób dosyć dowolny używa terminu „państwowy fundusz celowy”. Analizując uzasadnienia ustaw tworzących fundusze, w których ustawodawca stwierdzał, że tworzony fundusz „jest państwowym funduszem celowym” (na tle ustaw dotyczących innych funduszy państwowych, w których ustawodawca nie użył tego zwrotu, zob. Tablica 8) nie jest możliwe wskazanie kryterium, którym kierował się ustawodawca uznając, że określone zadanie jest szczególnie ważne dla funkcjonowania państwa. Nie wynika to także z uzasadnień ustaw tworzących te fundusze. Ustawodawca tylko w niektórych przypadkach ustala, w ustawie tworzącej fundusz, zasady jego gospodarki finansowej. Nierzadko ustawy zawierają przepis delegujący uprawnienie dla ustalenia tych zasad na rzecz dysponenta głównego określonej części budżetu w porozumieniu z ministrem finansów. Analiza wyda-

188 Np. definiując pojęcie państwowego funduszu celowego w czeskiej doktrynie i praktyce stanowienia prawa podkreśla się, że jedną z nieodłącznych cech państwowego funduszu celowego jest jego wyposażenie w osobowość prawną i majątek przypisany (jednorazowo lub trwale) dla realizacji zadań. Osiągnięcie zamierzonego celu i związane z tym wydatkowanie majątku wiąże się z likwidacją funduszu – „*Není-li majetek, zaniká právnická osoba a tím i fond*”, zob. M. Bakoš (a kol.), *Finanční právo*, 4 vyd., Praha 2006, s. 130.

189 Wg H. Kuzińskiej, *Fundusze celowe w Polsce*, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu, Warszawa 1995 (43 fundusze celowe w 1989 r.), wg Ministerstwa Finansów, *Przegląd funduszy celowych (parabudżetów)*, Warszawa 1989 (30 funduszy celowych w 1989 r.).

- nych rozporządzeń wskazuje, że ich treść jest tak różna, że nie pozwala to na ustalenie standardu, co powinna zawierać ustawa, a co może zawierać przepis wykonawczy. Krytycznie ocenić należy konsekwencje zmian dokonanych w Prawie budżetowym w 1995 r., wynikiem których było zwolnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych z odpowiedzialności za ustalenie zasad gospodarki finansowej publicznymi środkami finansowymi funduszy celowych.
4. Analiza polityki państwa w zakresie ograniczania ilości funduszy w okresach, gdy ich ilość uznawana była za nadmierną wskazuje na to, że fundusze celowe przestały być instrumentami polityki finansowej państwa, a stały się nierzadko instrumentami polityki. Świadczą o tym zarówno przykłady odrzucania w przeszłości przez Sejm rządowych propozycji likwidacji niektórych spośród funduszy (np. FGZGiK), jak i batalie o podporządkowanie ich określonym dysponentom (np. reforma podporządkowania funduszy KRUS dokonana w 2004 r. i odwrót od jej rozwiązań w 2006 r.).
 5. Ustawodawca kilkakrotnie wykazywał brak konsekwencji w polityce finansowej w stosunku do funduszy. Najbardziej wyrazisty i jednoznaczny charakter miały koncepcje reformy podjęte na początku lat dziewięćdziesiątych. Jednak zaprezentowana analiza i ocena przyjętych nią rozwiązań wskazują, że ustawodawca w znacznej części poprzestał na szumnej deklaracji intencji uporządkowania gospodarki funduszowej. Przytaczany powszechnie argument wskazujący, że w wyniku tej reformy zniesiono bądź postawiono w stan likwidacji 16 funduszy, ma w dużej części charakter propagandowy, ponieważ w efekcie tego działania środki zniesionych funduszy oraz ich zadania w niewystarczającym stopniu uległy włączeniu do budżetu. W przeważającej części fundusze przekształcone zostały w inne formy organizacyjne gospodarki pozabudżetowej, agencje, fundacje, nowe fundusze. **Działalność kontrolna Najwyższej Izby Kontroli nie potwierdziła w sposób jednoznaczny oczekiwań co do zdecydowanie lepszych efektów zastosowania tych form organizacyjnych, niż formy wcześniej stosowane.** Praktyka dowiodła natomiast w niektórych przypadkach wystąpienia nieprawidłowości o charakterze systemowym¹⁹⁰.

190 Trudno bowiem traktować jako błąd w zakresie realizacji polityki kadrowej fakt piastowania urzędu Prezesa Zarządu Funduszu przez siedmiu prezesów w ciągu pierwszych 6 lat funkcjonowania PFRON. "Zaden z nich nie odpowiadał na forum Sejmu za wykonanie budżetu, jaki zaplanował, żaden także nie doczekał w Funduszu wyników kontroli z działalności (odchodzili wcześniej)" – zob. A. Fandrejewska, Finansowych ułomności lat kilka, „Rzeczpospolita” – http://www.rzeczpospolita.pl/PL-iso/dodatki/raporty_970312/index.html. Zastrzeżenia pod adresem gospodarowania środkami tego funduszu powtarzały się wielokrotnie (po raz ostatni, w wystąpieniu Prezesa NIK w dniu 18 lipca 2006 r. omawiającego w Sejmie wyniki analizy wykonania budżetu za 2005 r. – zob. „Kontrola Państwowa” 2006, nr 4, s. 4 i 13. Działalność tego funduszu uzyskała ocenę negatywną (najniższą).

6. Debudżetyzacja jako zjawisko będące konsekwencją istnienia w systemie organizacyjnym sektora finansów państwa jednostek organizacyjnych o statusie państwowych funduszy celowych postrzegane jest najczęściej przez pryzmat ilości funduszy utworzonych ustawami. Wzrost ilości funduszy zwykle krytykowany jest w doktrynie, zwłaszcza wówczas, gdy cele, dla których fundusze wyodrębniono, nie wydają się być najważniejszymi dla prawidłowej realizacji zadań państwa. Utrzymanie ilości istniejących funduszy na niezmiennym poziomie lub ich minimalne zmniejszenie postrzegane jest jako pozytywny trend w porządkowaniu finansów państwa. Obserwując to zjawisko zauważyć jednak należy także, że ustawodawca niejednokrotnie nowelizuje ustawy tworzące fundusze, a efektem tych nowelizacji bywają nowe zadania i konieczność zagwarantowania większej ilości środków finansowych. Konsekwencją tych zmian jest wzrost zapotrzebowania funduszu na dodatkowe dochody (dotacje). Dobitym przykładem jest *casus* PFRON. Zauważyć także należy sytuacje, w których zadania finansowane przez szereg lat środkami funduszu, przesuwane są na rzecz innych podmiotów. Skutkuje to zmniejszeniem dotacji dla tego podmiotu, nie musi jednak wcale oznaczać zmniejszenia debudżetyzacji, zwłaszcza gdy zadania te przejmuje inny podmiot gospodarki pozabudżetowej (zob. *casus* FP w ostatnich latach).
7. Siły dążące do ograniczania roli funduszy w systemie finansów publicznych oraz do rozszerzania roli tej formy realizacji zadań publicznych, wydają się działać w systemie politycznym państwa w sposób niezależny od siebie. Zniesieniu i likwidacji funduszy, przyjętemu w systemie prawa od początku lat dziewięćdziesiątych towarzyszyło wprowadzanie niemal w tym samym czasie do praktyki finansowej nowych funduszy, a także prowadzenie prac legislacyjnych związanych z wejściem w życie kolejnych funduszy w następnych latach. K. Piotrowska–Marczak określa to zjawisko tendencją do odradzania się funduszy jako form wyodrębnienia środków publicznych¹⁹¹. Analiza przychodów gromadzonych przez fundusze wskazuje, że wykazują one dynamikę wzrostu wyższą niż dynamika wzrostu dochodów budżetu w analogicznym czasie. Przyczyną tego wzrostu w bardzo wielu przypadkach jest znaczący wzrost dotacji budżetowej jako jednego ze źródeł dochodów funduszu.
8. Istotą każdego z funduszy jest jego wyodrębnienie finansowe, którego formalnym wyrazem jest wyodrębnienie jego środków na rachunku bankowym. Praktyka dostarcza przykłady sytuacji, w których istniejące fundusze zostały wyposażone w środki finansowe w taki sposób, że musiały one

191 Zob. K. Piotrowska–Marczak, Analiza działania państwowych funduszy celowych oraz agencji, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu, Warszawa 2000, s. 5.

dokonywać lokat w bankach, podczas gdy w tym czasie budżet chronicznie cierpiał na niedobór środków i korzystać musiał z kredytu zaciąganego w instytucjach finansowych oraz kredytu publicznego w postaci emisji obligacji skarbowych. Wzrastający udział funduszy w wydatkach sektora finansów publicznych (ok. 40% całości wydatków tego sektora) i wpływ przez to na usztywnienie wydatków systemu budżetowego, można w związku z tym uznać za jedną z istotnych przyczyn istnienia deficytu w budżecie państwa. Tak więc możliwość akumulowania środków funduszu, uznawana za jedną z istotnych cech i zalet funduszu, wywołuje w konsekwencji zjawiska niepożądane z punktu widzenia gospodarki finansowej środkami publicznymi.

9. Obserwacja doświadczeń związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem funduszy celowych, którym powierzono realizację zadań zaliczanych do sfery polityki gospodarczej w latach dziewięćdziesiątych (Fundusz Zmian Strukturalnych w Przemśle, Fundusz Rozwoju Rynku i Demonopolizacji Handlu, Fundusz Budowy Autostrad i Dróg Ekspresowych, Fundusz Obsługi Zadłużenia Zagranicznego) wskazuje, że dla realizacji tych zadań forma organizacyjna państwowego funduszu celowego nie sprawdziła się. Zaprzaśanie działalności przez te wyposażone w osobowość prawną fundusze możliwe było dopiero z chwilą postawienia ich w stan likwidacji, stosownie do skomplikowanej procedury. Doświadczenia zdobyte w związku z likwidacją funduszy wskazują, że ich powołanie było procesem zdecydowanie łatwiejszym niż ich likwidacja, która zwykle trwała długo, dokonywała się opornie i nie przynosiła oczekiwanych efektów finansowych.
10. Mnożenie obok budżetu innych, działających równoległe z nim instytucji pozabudżetowych, powoduje powstanie po stronie budżetu państwa zwiększonego ryzyka finansowego, polegającego na obligacji dotowania zadań wyodrębnionych do realizacji w ramach funduszy. Zaprezentowane analizy struktur dochodów funduszy korzystających z dotacji budżetowych wskazują na wzrost udziału dotacji w tych strukturach.
11. Racjonalizacja dochodów i wydatków publicznych nie dostarcza wystarczających dowodów na zasadność istnienia funduszy dublujących ten sam rodzaj działalności lub realizujących te same cele, np. fundusze zabezpieczenia społecznego ZUS i KRUS, PFRON i FPiR KRUS. Istniejące upoważnienia do dotowania działalności jednych funduszy przez inne fundusze celowe sprzyjają brakowi przejrzystości w gospodarowaniu środkami publicznymi.
12. Analiza strony dochodowej funduszy wskazuje na wysoki udział dotacji budżetowych jako źródła zasilania funduszy. Łączny dla wszystkich funduszy wskaźnik nie jest nigdy niższy niż 20% ogółu ich dochodów. Niektóre z fun-

duszy znaczną część swoich wydatków finansują dochodami uzyskanymi w formie dotacji, inne formalnie nie są dotowane, lecz uzyskują dochody z przymusowych, quasi-podatkowych źródeł lub ich zadania finansowane są dotacjami, mimo że ustawy takich stanów nie przewidują. Przykładem takiego funduszu jest FRek, który nie ma wprawdzie dotacji w katalogu źródeł dochodów ustaloną ustawą, ale dla którego przewidziano możliwość zaciągania pożyczek z budżetu państwa, które – w sytuacjach wskazanych w ustawie – mogą być umarzone.

13. Dochody i wydatki państwowych funduszy celowych stanowią znaczną część dochodów i wydatków sektora finansów publicznych. Brak jednoznacznego i porównywalnego stosunku państwa do wszystkich jednostek i form organizacyjnych zaliczanych do tej samej kategorii, brak identycznych zasad planowania, ewidencji, rachunkowości i sprawozdawczości, analizy i kontroli danych ogranicza, a nawet uniemożliwia porównywalność danych ilustrujących gospodarowanie publicznymi środkami finansowymi, jest więc sprzeczny z zasadami jawności i przejrzystości finansów publicznych.
14. W Banku Gospodarstwa Krajowego tworzy się (zawsze) na mocy ustawy, rachunki bankowe do realizacji wybranych celów i zadań państwa. W stosunku do niektórych z nich ustawodawca jednoznacznie stanowi, że są one państwowymi funduszami celowymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. W stosunku do innych, klauzula taka w ustawach nie występuje. Niektóre z tych funduszy zasilane są wyłącznie dotacją budżetową (np. FK, FKEN). Większość spośród tych funduszy faktycznie ma charakter wyodrębnionego rachunku bankowego środków przeznaczanych na finansowanie długofalowego bądź doraźnego zadania. Tego rodzaju fundusze nie powinny posiadać statusu państwowego funduszu celowego.

5. Perspektywy tworzenia funduszy celowych w systemie finansów państwa

O wadze prowadzonych rozważań świadczy to, że w momencie wchodzenia w życie przepisów ustawy o finansach publicznych z 2005 r., wydatki państwowych funduszy celowych stanowiły niemal 40% wszystkich wydatków sektora finansów publicznych i wykazują stałą tendencję wzrostową. Dochody funduszy wyodrębnione z ogółu źródeł dochodów publicznych wykazują dynamikę większą niż dynamika dochodów budżetu państwa. Tak znaczny rozmiar gospodarki funduszowej ogranicza możliwości realizacji jednej z zasadniczych funkcji budżetu – funkcji redystrybucyjnej. W sposób oczywisty oddziałuje także niekorzystnie na strukturę

przeznaczenia środków finansowych w ramach budżetu. Głoszonym przez resort finansów hasłem „konieczności konsolidacji finansów publicznych” towarzyszy dalsza presja do tworzenia kolejnych funduszy celowych, na tyle silna, że ich wielkość i ilość nadal systematycznie rośnie (zob. Tablica 8). W żadnym z państw, w których dokonały się przemiany społeczne i gospodarcze w ostatnich kilkunastu latach, ani też we Francji, z doświadczeń której Rzeczpospolita najczęściej czerpała, gospodarka funduszowa nie osiągnęła takiego rozmiaru. Negatywne skutki, które niesie ze sobą rozwinięta ponad miarę gospodarka funduszowa, będąca w najpoważniejszym stopniu instrumentem debudżetyzacji finansów państwa, skłaniają do stworzenia w systemie prawa instrumentów, które pozwalałyby parlamentowi skutecznie kontrolować rozmiar, przeznaczenie i efektywność wykorzystania publicznych środków finansowych poza budżetem i skutecznie przeciwdziałać zjawisku wymykania się tych środków poza mechanizm parlamentarnej kontroli.

Wydaje się, że jedną z zasadniczych przyczyn omawianego zjawiska jest brak w systemie źródeł prawa jednoznacznej formuły określającej miejsce funduszy celowych w systemie finansów państwa. Skutkiem tego stanu jest powstawanie pod tą samą nazwą (państwowy fundusz celowy) zróżnicowanych konstrukcji, wymykających się poza jednoznaczne kryteria systematyzacji. Efektem takiej sytuacji jest znaczna dowolność stosowania rozwiązań odbiegających od klasycznego powiązania jednostek organizacyjnych z systemem budżetowym państwa, a w następstwie takich działań – usztywnienie systemu budżetowego. Ustawa o finansach publicznych nie zawiera wystarczających instrumentów prawnych o charakterze gwarancji, których efektem byłoby zahamowanie tego niekorzystnego procesu.

Odstępstwa od przestrzegania zasady jedności budżetowej w jej klasycznym kształcie (przyjmujące postać zjawiska kontrolowanego lub niekontrolowanego) zauważyć można w wielu państwach. P.M. Gaudemet prezentując doświadczenia francuskie związane z kontrolą zjawiska debudżetyzacji wskazuje, że „jedność (...) osiągnano najczęściej w okresach dobrej koniunktury i spokoju (...) natomiast w okresach trudności finansowych były kłopoty ze stosowaniem tej zasady. W okresach tych występowały tendencje do mnożenia upoważnień budżetowych, w tym zwłaszcza do udzielania ich poza ściśle zrównoważonym budżetem zwyczajnym, na nadzwyczajne wydatki, pokrywane z wyjątkowych źródeł (czasami dyskusyjnych) w ramach budżetów nadzwyczajnych. Bez wątpienia praktyki te były często krytykowane”¹⁹². W efekcie tych doświadczeń Francja wprowadziła instrumenty kontroli zjawiska debudżetyzacji.

Zasadniczym instrumentem kontroli zjawiska akceptowanego rozmiaru funkcjonowania jednostek organizacyjnych gospodarki pozabudżetowej, prowadzących

192 P.M. Gaudemet, *op. cit.*, s. 200 i n.

swoją gospodarkę finansową zgodnie z zasadą budżetowania netto, powinna być praktyka kontrolowania ich „bezpiecznej relacji” w stosunku do wydatków budżetu państwa oraz obserwacja dynamiki wzrostu przychodów i wydatków jednostek zorganizowanych według tych reguł. Nie budzi zastrzeżeń zastosowanie takiej formuły finansowania w stosunku do wydatków dotyczących ubezpieczeń społecznych, bez względu na zastosowany model podporządkowania dysponentom (dysponentowi) konkretnej części budżetu ubezpieczeń rolniczych i pracowniczych. Wynika ono bowiem z podjęcia przez państwo w stosunku do obywateli gwarancji czuwania nad właściwą realizacją polityki związanej z wdrażaniem i funkcjonowaniem systemu zabezpieczenia społecznego opartego o zasadę repartycyjno-kapitałową. Podobnie uznać należałoby za zasadne finansowanie w tej formie zobowiązań państwa w stosunku do instytucji kościelnych z tytułu przejścia ich majątku na rzecz państwa. Tego rodzaju katalog przedmiotowy wyznaczałby kontrolowany zakres relacji dla tworzenia funduszy celowych. Rząd winien być zobowiązany do przekazywania parlamentowi corocznej informacji globalnej i jednostkowej o kondycji finansowej państwowych funduszy celowych, ich zobowiązaniach itd., w tym o zjawiskach, które stanowią zagrożenie dla dodatkowych zobowiązań finansowych funduszy dotowanych i które powodują zmianę tego zakresu w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego.

Tezę o braku skutecznego instrumentu kontroli zjawiska debudżetyzacji w systemie publicznego prawa finansowego oraz o podatności nadużywania w systemie prawa formy państwowego funduszu celowego, w warunkach braku ustalonego wiążącego kryterium zaliczania do tej formy organizacyjnej i prawnej, potwierdzają w pełni zmiany w systemie prawa dokonane ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw. W minionych latach pod adresem środków specjalnych jako jednej z form uelastyczniania gospodarki budżetowej, zgłaszano różnego rodzaju zastrzeżenia. Analizy statystyczne wskazywały na dynamiczny wzrost jedynie tej formy organizacyjnej tworzonej na podstawie odrębnych ustaw, praktycznie we wszystkich działach gospodarki budżetowej, poczynając od nauki i kultury, a kończąc na sprawach zagranicznych i obronie narodowej. Zauważyć przy tym należy, że wzrostowi temu nie towarzyszył przyrost wpłat na rzecz budżetu. Przeciwnie, następował spadek tych wpłat. Istniejące i tworzone środki specjalne zamiast uelastyczniać działalność jednostek budżetowych, realizowały działalność po to, by uzyskać i wykorzystać przychody. Bardzo szerokie możliwości interpretacyjne pojęcia wydatków służących usprawnieniu działalności jednostki budżetowej przyjęte przez ustawodawcę powodowały, że uzyskane w ten sposób środki przeznaczane były na dofinansowywanie bieżącej działalności jednostki, w tym także na premie i nagrody dla pracowników jednostek budżetowych nieobjęte limitami wynikającymi z ustaw budżetowych. Przeprowadzona w 2003 r. przez NIK kontrola funkcjonowania 11 rodzajów środków spe-

cyjnych w 37 jednostkach budżetowych ministerstw, urzędów specjalnych, komend i wojewódzkich inspektoratów, wykazała nieprawidłowości planowania, gromadzenia i wydatkowania środków w ponad 80% kontrolowanych form¹⁹³. Stwierdzone przyczyny nieprawidłowości to zarówno zaniedbania i niezachowanie należytej staranności w pozyskiwaniu przychodów, jak i brak bieżącego nadzoru nad realizacją zadań oraz błędy w interpretacji przepisów. Konsekwencją tych zdarzeń było – w ocenie kontrolujących – uzyskiwanie dyscypliny i efektywności wykorzystywania środków publicznych gorszej niż w macierzystych jednostkach budżetowych, w których te formy utworzono. Stanowiło to podstawę podjęcia decyzji o rezygnacji z dalszego stosowania tej formy gospodarki finansowej w dotychczasowym kształcie¹⁹⁴.

W zamysłach ustawodawcy likwidacja środków specjalnych, obok utworzenia w miejsce niektórych z nich funduszy celowych, wiązała się także z utworzeniem w ich miejsce:

1. Zakładów budżetowych funkcjonujących w Ministerstwie Finansów.
2. Funduszy motywacyjnych na wyodrębnionych rachunkach bankowych utworzonych przez państwowe jednostki budżetowe z przeznaczeniem na nagrody dla pracowników, żołnierzy, funkcjonariuszy, którzy bezpośrednio przyczynili się do uzyskania przez budżet państwa z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z przestępstw, wykroczeń oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych¹⁹⁵.
3. Rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych gromadzących środki ze ściśle określonych źródeł i przeznaczonych na finansowanie wydatków pozwalających uzyskać te dochody.

Tak więc, o ile pierwszy z przedstawionych wyżej wariantów można uznać za naturalną kolej dokonujących się przekształceń metod i form organizacyjnych finansowania zadań publicznych, drugi i trzeci co do istoty różni się od rozwiązań wcześniej obowiązujących tym, że ogranicza dotychczasowe możliwości tworzenia środków specjalnych. W tym aspekcie, przyjęte rozwiązanie można uznać za uzasadnione. Nie można jednak nie zauważać tego, że **zamiana formy środków specjalnych na fundusze celowe (charakteryzujące się zarówno wyodrębnieniem organizacyjnym, jak i finansowym) okazała się zabiegiem rozszerzającym zakres debudżetyzacji.**

193 Zob. Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2003 r., Warszawa 2004, s. 231.

194 *Ibidem*, s. 236.

195 Spośród środków specjalnych finansujących zadania publiczne w ostatnim roku ich funkcjonowania, największy udział w przychodach miały środki specjalne działu 19 „Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe” oraz działu 36 „Skarb Państwa”, których przychody stanowiły łącznie w 2003 r. prawie 60% całości przychodów środków specjalnych (58,53%).

Analiza wyników finansowych państwowych zakładów budżetowych wskazuje wyraźnie, że ta forma organizacyjna w obecnym kształcie przestała być dla prowadzonej przez nie działalności atrakcyjna i nie stanowi wystarczająco silnej motywacji dla pobudzania efektywności realizacji usług publicznych. W tej sytuacji wydaje się niezbędne rozważenie zasadności uelastyczenia tej formy w sposób, który pobudzałby tę motywację lub w sytuacjach, w których jest to możliwe, precyzyjnie ustalić zasady komercjalizacji tego rodzaju usług.

Zasadnicze zastrzeżenia budzi także kierunek działań związanych z przekształceniami środków specjalnych w fundusze motywacyjne. Utrzymanie tej tendencji oznacza – moim zdaniem – „otwarcie furtki” dla utrwalania się przekonania, że jest to skuteczna metoda prowadząca do osiągnięcia zamierzonych celów grup zawodowych, społecznych czy politycznych¹⁹⁶. Zahamowanie tego procesu będzie znacznie trudniejsze niż jego uruchomienie, natomiast odpowiednim instrumentem porządkującym spontaniczność i dowolność praktyki wydaje się być reforma systemu motywacyjnego, wyznaczająca kierunek skutecznej realizacji racjonalnej polityki zachęt finansowych w resorcie finansów, oparta na innym systemie motywacyjnym niż obecnie stosowany.

196 J. Głuchowski, R. Huterański, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *op. cit.*, s. 55.

AGENCJE PAŃSTWOWE JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA

1. Wprowadzenie

Agencje jako przedstawicielstwa instytucji, organu, urzędu bądź przedsiębiorstwa (rządziej jako samodzielne placówki) istnieją od dawien dawna w różnych państwach¹. Działały i działają w różnych dziedzinach przemysłu, rolnictwa, handlu. Instytucje działające na rynku informacji i masowego przekazu w wielu państwach chętnie w swej nazwie umieszczają wyraz „agencja”, gdyż w świadomości odbiorców określenie to sygnalizuje bezstronność i obiektywność, utrwalającą zaufanie społeczne do prezentowanych przez nie opinii i ocen. Przykładem takich profesjonalnych instytucji o zasięgu światowym, są: *Agence France Presse*, Agencja Reutersa, włoska *Agenzia Nazionale Stampa Associata* czy hiszpańska *Agencia Editorial Falange Española*. Mogą one zresztą mieć w praktyce różny charakter: oficjalnych agencji krajowych reprezentujących stanowisko rządu (na ogół posiadających status państwowy), półoficjalnych (reprezentujących stanowiska zbliżone do rządu) oraz określanych jako niezależne, mimo ich niewątpliwego powiązania z określonymi kręgami politycznymi i gospodarczymi. Z formalnoprawnego punktu widzenia, instytucje te mogą mieć charakter międzypaństwowy, państwowy, publiczny i prywatny. Najczęściej wyposażone są w status spółki akcyjnej, towarzystwa akcyjne lub spółdzielni.

Także w Polsce instytucja prowadząca działalność na rynku informacji, jest najstarszą spośród publicznych agencji. Jednocześnie jest ona dobrym przykładem ewolucji formy organizacyjnej i prawnej, z konsekwentnym zachowaniem nazewnictwa. Polska Agencja Prasowa powołana została w 1918 r. jako rządowa agencja prasowo-informacyjna RP, podporządkowana Prezydium Rady Ministrów. Początkowo istniała pod nazwą Polska Agencja Telegraficzna i zarówno w okresie międzywojennym, jak i powojennym posiadała status przedsiębiorstwa państwowego. Począwszy od 1983 r., wyposażona w status agencji rządowej, posiadała formę prawną zakładu budżetowego. W 1991 r. „wchłonęła” inną jednostkę o podob-

¹ Wystarczy wspomnieć, że nazwa „agencja” pojawiła się w nazwie polskiej organizacji emigracyjnej powołanej w Paryżu już w końcu XVIII w.

nym charakterze i zbliżonym profilu działania – Centralną Agencję Fotograficzną. Wreszcie, na podstawie ustawy z dnia 31 lipca 1997 r. o Polskiej Agencji Prasowej², przekształcona została w spółkę akcyjną ze stuprocentowym udziałem Skarbu Państwa, o statusie publicznej agencji prasowej powołanej zarówno dla uzyskiwania i przekazywania odbiorcom rzetelnej, obiektywnej i wszechstronnej informacji z kraju i z zagranicy, jak i zobowiązanej do przekazywania stanowiska Sejmu, Senatu, Prezydenta RP oraz Rady Ministrów.

PAP S.A. działa na podstawie ustawy z 1997 r. i statutu ustalonego na podstawie upoważnienia ustawowego przez Ministra Skarbu Państwa³. Ustawa powołująca PAP S.A. wskazała ponadto, że celem jej funkcjonowania jest prezentowanie stanowiska innych organów państwa w ważnych sprawach państwowych. Tak więc, rezygnacja ze statusu instytucji rządowej nie wiąże się w tym przypadku w przypisaniu tej instytucji celów innych niż te, które Agencja realizowała wcześniej. Ustawa stanowi, że PAP S.A. jest jednoosobową spółką Skarbu Państwa. Ponadto ustawa zawiera zastrzeżenie, że do dnia udostępnienia akcji osobom trzecim, jej przychodami mogą być także dotacje z budżetu państwa. Mamy tu jednak do czynienia z wyraźną deklaracją, że z uwagi na swój publiczny charakter, agencja zachowa prawną, ekonomiczną i inną neutralność, co gwarantować ma obiektywność informacji i – przynajmniej formalnie – niezależność od wpływów instytucji ideologicznych, organizacji politycznych i gospodarczych.

Termin „agencja rządowa” występuje w wielu językach, jednak w żadnym z nich nie podjęto próby formalnej konstrukcji definicji prawnej tej instytucji. Na podstawie analizy cech ją charakteryzujących, występujących w rządowych agencjach działających w sferze publicznej w Stanach Zjednoczonych, takich jak: zakres i forma działania, Natalia Gajl wskazuje, że posiadają one zasadnicze cechy wspólne. Są to jednostki publiczne, wyodrębnione prawnie i organizacyjnie, wyspecjalizowane gospodarczo i finansowo, zróżnicowane pod względem statusu prawnego. Wiele spośród nich może działać prawnie samodzielnie, być podmiotem praw i obowiązków i brać udział w procesach (*to sue and to by sue*, pozywać i być pozywanym). Inne, podobnie jak ministerstwa, korzystają ze specjalnej pozycji i immunitetu pewnego władztwa⁴. Formy ich finansowania są bardzo zróżnicowane, w zależności od charakteru realizowanych zadań. Gdy zadania te związane są z finansowaniem różnych akcji interwencyjnych (określanych jako *government regula-*

² Dz.U. Nr 107, poz. 687.

³ Stosownie do ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198 z późn. zm.), rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 17 maja 2002 r. w sprawie Biuletynu Informacji Publicznej (Dz.U. Nr 67, poz. 619) ustala standardy udzielania informacji na stronach Biuletynu. Biuletyn zawiera informację o statusie prawnym Agencji, przedmiocie jej działalności, w tym treść Statutu Agencji.

⁴ N. Gajl, Skarb Państwa, Warszawa 1996, s. 126.

tion lub też *government regulatory programs*)⁵, mechanizmy ich gospodarki finansowej przypominają rolę, którą pełnią w innych krajach fundusze. Środki finansowe agencji bywają na przykład przeznaczane na pomoc dla przedsiębiorstw prywatnych czy publicznych oraz jednostek lokalnych i bywają przekazywane przez agencje w bardzo zróżnicowanych formach, poczynając od pomocy zwrotnej w postaci pożyczek udzielanych na uprzywilejowanych warunkach, poprzez zniżki, ulgi, aż do bezzwrotnych subwencji. Agencje w większości są finansowane dotacjami budżetowymi, gdyż są wśród nich takie, które reprezentują interesy ogólne administracji państwa lub jednostek lokalnych, lecz są wśród nich również takie, które posiadają częściowo dochody własne, a także wyposażone są w uprawnienia finansowe do zaciągania kredytów. W tym przypadku z kolei, zbliżone są charakterem do przedsiębiorstw. Konkludując należy stwierdzić, że różnorodność ich kompetencji i zasad gospodarki finansowej potwierdza jedynie, że mimo liberalnego charakteru gospodarki rynkowej, państwo może i musi oddziaływać interwencyjnie zarówno na gospodarkę publiczną, jak i prywatną, poszukując najbardziej odpowiedniej formy organizacyjnej. Stąd także w amerykańskiej literaturze charakter prawny agencji nie jest jednoznacznie określony⁶.

W Polsce tworzenie instytucji państwowych zawierających w swej nazwie termin „agencja” jest szczególnie związane z procesem transformacji i przemian społecznych po 1990 r. Rozpoczęta wówczas przebudowa struktury państwowej administracji gospodarczej dokonywała się między innymi poprzez powoływanie specyficznych podmiotów, którym powierzano do realizacji zadania z zakresu administracji publicznej w miejsce (lub obok) zadań realizowanych przez „typowe” organy administracyjne. Rozwijająca się gospodarka rynkowa bardzo szybko zasygnalizowała konieczność sprawowania przez państwo nadzoru nad działalnością gospodarczą. Wymagały tego chociażby zadania ochronne państwa wobec gospodarki⁷. Ich realizacja, jako element porządkowania gospodarki przez państwo, w imię koniecznej realizacji celów publicznych, jest integralnym elementem systemu gospodarczego⁸. Motywem do tworzenia agencji były zarówno tezy, iż zbiurokratyzowane formy organizacji działalności gospodarczej są w nowych warunkach mało przydatne, jak i tezy o pojawianiu się zupełnie nowych zadań wymagających specyficznych form działania państwa. Bogactwo środków i form oddziaływania państwa na gospodarkę, a zwłaszcza nieustanne pojawianie się nowych zadań państwa w tej sferze powodowały, że zakres administracyjnego prawa gospodarczego stał się dziedziną otwartą na nowe treści i formy organizacyjne powoływane do ich realizacji. Są wśród tych zadań działania o charakterze administracyjnym (np. zadania re-

glamentacyjne), o charakterze ekonomicznym (np. ochrona rynku krajowego), organizatorskim (np. tworzenie warunków dla rozwijania konkurencji rynkowej) oraz nadzorczym (np. kontrola przestrzegania warunków korzystania ze środowiska, wymogów przeciwpożarowych, sanitarnych i innych).

Określenie „agencja rządowa” stosowane bywa w różnych kontekstach. W szerokim tego słowa znaczeniu stosowane jest dla określenia ogółu instytucji rządowych o różnych nazwach, funkcjach i statusach prawnych, powoływanych w drodze ustawy lub przez naczelne organy administracji państwowej, które pełnią rolę organów założycielskich. Określenia „agencja rządowa” lub „agencja państwowa” bywają używane zamiennie wobec instytucji działających w sferze gospodarczej lub społecznej, utworzonych w celu realizacji zadań państwa, w zakresie udzielonych jej kompetencji lub pełnomocnictw⁹. W literaturze wskazuje się także, że pojęcia „agencja rządowa” używa się często także jako skrótu terminologicznego, kierując się wyłącznie użytecznością praktyczną¹⁰.

Kierując się względami formalnymi należy wyróżnić instytucje państwa posiadające w swej nazwie wyraz „agencja”, które uzyskały osobowość prawną w różny sposób. Zasadniczym elementem odróżniającym od siebie omawiane dwa rodzaje agencji, nie jest jednak charakter wykonywanych zadań, lecz tryb ich powołania. **Jedne z nich powoływane są w trybie ustawowym (uzyskują osobowość prawną na mocy aktu normatywnego najwyższej rangi)**, wskazuje, że inicjatorem ich utworzenia bywa podmiot posiadający inicjatywę ustawodawczą, zwykle Rada Ministrów. Możemy je bez wątpliwości nazwać agencjami rządowymi (państwowymi). **Wśród jednostek organizacyjnych państwa istnieją jednak także instytucje państwa nazwane agencjami**, niewątpliwie realizujące także zadania o państwowym charakterze (zadania rządowe), **które status osoby prawnej uzyskały** w wyniku inicjatywy centralnych organów administracji państwowej, założycieli tej osoby prawnej. O tych jednostkach organizacyjnych można powiedzieć, że uzyskały osobowość prawną **w trybie pozaustawowym**. Agencje tego typu powoływano często w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych.¹¹ Ich założyciele złożyli sto-

5 Zob. M.L. Weidenbaum, *Business, Government and the Public*, New Jersey 1981, s. 18.

6 N. Gajl, *Skarb Państwa*, Warszawa 1996, s. 127.

7 Zob. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Komentarz, Warszawa 2005, s. 72.

8 Zob. *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, praca zbiorowa pod red. M. Wierzbowskiego i M. Wyrzykowskiego, wyd. 5, Warszawa 2005.

9 Zob. J. Jeziorski, *Wprowadzenie*, do: *Agencje rządowe. Materiały i dokumenty*, IP – 59 G, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1996, s. 1.

10 Na takie przesłanki używania pojęcia wskazuje J. Niczyporuk, w: *Prawo administracyjne ustrojowe. Podmioty administracji publicznej*, praca zbiorowa pod red. J. Stelmasiaka i J. Szreniawskiego, Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 163. Jako przykład autor powołuje m.in. prace M. Zdyba, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998, s. 48–49 oraz J. Ciechanowicz–McLean i J. Powalowski, *Prawo gospodarcze publiczne*. Zarys wykładu, Warszawa 2001, s. 31–32.

11 W 1990 r. z inicjatywy Ministra Przemysłu i Handlu powołano Agencję Rozwoju Przemysłu S.A. oraz Państwową Agencję Węgla Kamiennego S.A. W 1991 r. powołano Polską Agencję Informacyjną, a w 1992 r. Państwową Agencję Inwestycji Zagranicznych. W czerwcu 2003 r., w wyniku połączenia tych dwóch agencji została powołana Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych S.A. W 1994 r. z inicjatywy Ministra Przemysłu i Handlu oraz Ministra Ochrony Środowiska i Zasobów Naturalnych i Leśnictwa powołano Krajową Agencję Poszanowania Energii. W 1995 r. z inicjatywy Ministra Finansów powołano Agencję Rozwoju Komunalnego. W latach dziewięćdziesiątych z inicjatywy Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą powołano Agencję Rozwoju Gospodarczego.

sowny wniosek o rejestrację osoby prawnej, wskazując jednocześnie, że podmiot spełnia warunki określone, jako niezbędne dla powołania takiego podmiotu. W tym przypadku można mieć zdecydowane wątpliwości co do zasadności stosowania w stosunku do nich określenia „agencja rządowa” chociażby po to, by wskazać, że mamy do czynienia z pozaustawowym trybem powołania osoby prawnej (posiadającej status spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, fundacji, przedsiębiorstwa państwowego itd.). Zasadność istnienia uprawnienia do tworzenia lub współtworzenia takich jednostek organizacyjnych wymaga – w moim przekonaniu – odrębnego rozpatrzenia oraz zajęcia stanowiska, gdyż wiąże się ona z angażowaniem środków publicznych i autorytetu instytucji publicznej z jednej strony a prowadzeniem działalności w formach innych niż przewidziane dla instytucji publicznej oraz zasadami odpowiedzialności innymi niż przewidziane są dla podmiotów sektora publicznego. W literaturze podkreśla się, że powoływaniu takich instytucji służyły różne cele, od działań zmierzających do maksymalizacji zysku (Państwowa Agencja Węgla Kamiennego S.A.), do działań i charakterze *non – profit* (Krajowa Agencja Poszanowania Energii). Tworzone jako kombinacja form publicznoprawnych i prywatnoprawnych w dążeniu do większej ich efektywności i kreatywności, podlegały ewolucji i przekształceniom. Jako przykład podaje się Agencję do spraw Inwestycji Zagranicznych, która po przekształceniu w Państwową Agencję Inwestycji Zagranicznych definitywnie zmieniła swój charakter, tracąc status centralnego organu administracji (pozostawiając jednak termin „agencja” w swej nazwie)¹². Próba uporządkowania istniejącej w tej materii pewnej żywiołowości wydaje się być zadaniem pożytecznym i pożądanym. Działania podjęte w celu uporządkowania ram prawnych tworzenia agencji powinny jednak dotyczyć reguł obowiązujących zarówno przy tworzeniu agencji w drodze ustaw, jak i przy tworzeniu agencji w trybie pozaustawowym. Poprzestanie bowiem wyłącznie na określeniu tych reguł dla agencji państwowych tworzonych w trybie ustawowym może skutkować działaniami zmierzającymi do osiągnięcia przyjętego celu przy pomocy środków nieobjętych w takim samym stopniu kontrolą parlamentarną, jak ma to miejsce w przypadku agencji tworzonych na podstawie ustaw (tj. tworzeniu ich w trybie pozaustawowym, bez żadnych ograniczeń prawnych). Agencje tworzone w trybie pozaustawowym nie są przedmiotem niniejszego opracowania, ponieważ posiadają status spółek prawa handlowego.

Spośród agencji powoływanych ustawami, nie będą również przedmiotem naszej obserwacji jednostki organizacyjne posiadające wprawdzie w nazwie termin „agencja”, lecz formalnie wyposażone w status urzędów administracji rządowej (Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu oraz Państwowa Agencja Atomistyki). Statusu takiego nie posiada wykonująca szczególne zadania państwa

12 Zob. Prawo administracyjne, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2005, s. 182.

o charakterze społecznym, Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych¹³. Wszystkie wymienione agencje są jednostkami budżetowymi.

2. Status prawny, forma organizacyjna, zadania i kompetencje agencji państwowych

Pojęcie agencji państwowej nie jest zdefiniowane prawnie, lecz mimo wielu różnic wynikających z różnorodnego kształtowania ich statusu prawnego i finansowego, każdorazowo odrębnym aktem prawnym rangi ustawy, można mówić o pewnych cechach wspólnych¹⁴ tych jednostek, do których niewątpliwie zaliczyć należy: powoływanie ich aktami rangi ustawy, powierzenie ich nadzorowi organów państwa, powierzenie im wykonywania zadań państwa związanych z realizacją jego polityki, ich powiązanie organizacyjne i funkcjonalne z organami administracji państwowej, wyposażenie ich w osobowość prawną, prezentowanie ich planów finansowych (począwszy od 2003 r.) w załączniku do ustawy budżetowej, finansowanie ich wydatków (w części) dotacją budżetową. Wiele cech różni jednak agencje między sobą: każda z nich ma swoje organy zarządzające i nadzorujące, ale organy te różnią się między sobą; mają zróżnicowane struktury organizacyjne (jednymi zarządzają centralnie zorganizowane biura, inne mają rozbudowaną sieć oddziałów terenowych); ich plany finansowe załączane do budżetu w formie załącznika różnią się między sobą zawartością; ich obowiązki poddania sprawozdań finansowych badaniom są w różny sposób określone dla poszczególnych agencji, a podmioty uprawnione do badania są w każdym przypadku wyłaniane w indywidualnie określonych trybach.

Ustawy powołujące poszczególne agencje¹⁵ określają ich status używając różnych określeń, np. wskazują, że są one „państwowymi osobami prawnymi” (Agencja Mienia Wojskowego, Agencja Nieruchomości Rolnych, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Państwowa Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości), „państwowymi jednostkami organizacyjnymi posiadającymi osobowość prawną”

13 Powołana ustawą z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. Nr 35, poz. 230 z późn. zm.).

14 B. Popowska, Agencje – nowe formy realizacji zadań państwa, w: Kierunki rozwoju prawa administracyjnego, praca zbiorowa pod red. H. Bauer, R. Hendler, M. Huber, B. Popowskiej, T. Rabskiej, M. Szewczyk, Poznań 1999, s. 208.

15 Zob. ustawa z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 163, poz. 1711 z późn. zm.). (AMW); ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r. Nr 208, poz. 2128 z późn. zm.) (ANR); ustawa z dnia 29 grudnia 1993 r. o utworzeniu Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 31, poz. 264 z późn. zm.). (ARIMR); ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (Dz.U. Nr 109, poz. 1158 z późn. zm.). (PARP); ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. Nr 42, poz. 386 z późn. zm.). (ARR); ustawa z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 398 z późn. zm.). (WagM); ustawa z dnia 30 maja 1996 r. o rezerwach państwowych oraz zapasach obowiązkowych paliw (t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 24, poz. 197 z późn. zm.). (ARM).

(Agencja Rynku Rolnego, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa), czy wreszcie wskazując wyłącznie, że „posiadają osobowość prawną” (Agencja Rezerw Materiałowych). Na tle tych rozbieżności terminologicznych w literaturze podkreśla się, że „w istocie rzeczy państwowa jednostka organizacyjna niewiele odróżnia się od państwowej jednostki organizacyjnej z osobowością prawną, co następnie umożliwia sprowadzenie rozważań do zagadnień dotyczących wyłącznie państwowych osób prawnych”¹⁶.

Obok ustawy powołującej agencję, źródłem prawa konkretyzującym podstawy prawne jej funkcjonowania jest statut. Reguluje on zwykle zagadnienia struktury organizacyjnej jednostki¹⁷. W przypadku agencji, ustawy każdorazowo wskazują podmiot uprawniony do określenia statutu oraz określają formę jego nadania. Ustalone reguły różnią się jednak znacznie między sobą. Zwykle statut nadawany jest rozporządzeniem właściwego ministra, ale w dwóch przypadkach, jako formę właściwą wskazuje się zarządzenie (Agencja Mienia Wojskowego, Agencja Rezerw Materiałowych). Ustawy powołujące poszczególne agencje określają jednak w każdym przypadku zakres statutu. W przypadku AMW, ustawa wskazuje jako treść statutu jej organizację wewnętrzną. Identyczny zakres treści przewiduje stosowna ustawa dla statutu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości, jednak ustawa stanowi, że statut tej agencji nadany zostanie rozporządzeniem. W jeszcze innych przypadkach treść statutu zarysowana jest przykładowo (ustawodawca stwierdza, co w szczególności powinien zawierać statut). Wśród kwestii będących przedmiotem regulacji statutowych wymienia się takie, jak: zasady tworzenia oddziałów terenowych, udzielania pełnomocnictw, określenia reguł systemu kontroli wewnętrznej, ustalenia zasad gospodarki finansowej¹⁸. Te ostatnie bywają jednak przeważnie przedmiotem odrębnej regulacji¹⁹.

¹⁶ Zob. J. Niczyporuk, *Agencje rządowe*, *op. cit.*, s. 164.

¹⁷ J. Niczyporuk, *Rządowe agencje gospodarcze*, w: *Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia*, Łódź 2000, s. 342.

¹⁸ Np. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. Nr 42, poz. 386 z późn. zm.) stanowi w art. 5 ust. 2, że szczegółowe zasady gospodarki finansowej ARR oraz zasady sporządzania planu finansowego agencji określili statut. Ustawa z dnia 2 listopada 2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (Dz.U. Nr 109, poz. 1158 z późn. zm.) sama stanowi o planie finansowym agencji, jego zawartości i zasadach realizacji.

¹⁹ Np. zasady gospodarki finansowej Agencji Mienia Wojskowego określa rozporządzenie RM z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej AMW (Dz.U. Nr 21, poz. 172); zasady gospodarki finansowej Agencji Nieruchomości Rolnych określa rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 20 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ANR oraz gospodarki finansowej Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 187, poz. 1942); zasady gospodarki finansowej Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ARiMR (Dz.U. Nr 161, poz. 1136); zasady gospodarki finansowej Agencji Rezerw Materiałowych określa rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 marca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ARM (Dz.U. Nr 49, poz. 413); zasady gospodarki finansowej WAgM określa rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 8 maja 2005 r. w sprawie funduszy i gospodarki finansowej WAgM (Dz.U. Nr 30, poz. 255 z późn. zm.).

Agencje wykonują zróżnicowane zadania, które ująć można w 5 grup:

- a. gospodarowanie mieniem Skarbu Państwa (w tym zakup, sprzedaż, prywatyzacja i gospodarowanie rezerwami),
- b. działalność interwencyjna, restrukturyzacyjna, promocyjna, edukacyjna i informacyjna,
- c. prace koncepcyjne, planistyczne i projektowe,
- d. wydawanie koncesji i nadzór nad przestrzeganiem określonych w nich warunków,
- e. realizacja innych zadań państwa.

Celem ich powołania jest prowadzenie w wybranych dziedzinach procesów restrukturyzacyjnych, prywatyzacyjnych, modernizacyjnych oraz innowacyjnych.

Działalność agencji państwowych nie jest klasyczną działalnością gospodarczą, ponieważ nie można w każdym przypadku z jednakową dozą pewności stwierdzić, że zostały one powołane w celu osiągnięcia zysku. Najczęściej agencje działają w formach prawa cywilnego, zawierając różnorodne umowy obrotu majątkiem publicznym oraz udzielania pomocy finansowej²⁰. Agencje działają jednak także w formach typowych dla działania administracji. Organy niektórych agencji (np. Prezes WAgM oraz dyrektorzy oddziałów regionalnych WAgM) posiadają uprawnienia wydawania decyzji administracyjnych. Do postępowania przed nimi stosuje się wówczas przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Wyniki analizy zadań realizowanych przez agencje państwowe wywołują więc pewne zaskoczenie. Tworząc je manifestowano bowiem głównie to, że mają one charakter gospodarczy. Tymczasem okazuje się, że zwłaszcza niektóre z nich realizują typowe zadania klasycznej administracji rządowej²¹. Taką sytuację należy uznać za swego rodzaju sprzeczność, gdyż – co podkreśla się w literaturze – „agencja w rozumieniu prawniczym to instytucja utworzona z mocy ustawy, w formie państwowej osoby prawnej, celem wykonywania zadań gospodarczych państwa (przede wszystkim w dziedzinach: przemysłu, rolnictwa i wojska – przypis J.S.) w zakresie udzielonych jej kompetencji i pełnomocnictw”²².

Nadzór nad działalnością agencji wykonywany jest przez właściwego ministra (ds. działu: Skarb Państwa, finanse publiczne, gospodarka, rynki rolne, rozwój wsi oraz obrona narodowa) kierującego działem, do którego przynależna jest agencja²³.

²⁰ Zob. D. Pelc, *Agencje państwowe jako organy administracji publicznej*, w: *Status i pozycja jednostki w prawie publicznym*, praca zbiorowa pod red. K. Nowackiego, Wrocław 1999, s. 50.

²¹ Taką opinię prezentuje J. Niczyporuk, *Rządowe agencje gospodarcze*, w: *Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia*, Łódź 2000, s. 341.

²² J. Niczyporuk, *Agencje rządowe*, *op. cit.*, s. 164.

²³ Por. ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (t. jedn. Dz.U. z 2003 r., Nr 159, poz. 1548 z późn. zm.), art. 9 ust. 4, dział „gospodarka” (ARM i PARY); art. 19 ust. 3, dział „obrona narodowa” (AMW i WAgM); art. 23 ust. 3, dział „rozwój wsi” (ARiMR i ANR); art. 23 b ust. 2, dział „rynki rolne” (ARR).

Przepisy przewidują ponadto występowanie w charakterze organu nadzorczo-kontrolnego, rady nadzorczej lub rady opiniodawczej – ciała kolegialnego liczącego od 5 (WAgM) do 12 (ANR) członków, wykonującego stały nadzór nad całością działalnością lub opiniującego sprawy wskazane w ustawie. Jednocześnie stwierdzić należy, że w kwestii zasad gospodarki finansowej tych instytucji mamy do czynienia ze znaczną różnorodnością. Jest to spowodowane tym, że w niektórych przypadkach zasady gospodarki finansowej agencji określone zostały ustawą, w innych wypadkach natomiast rozporządzeniem Rady Ministrów, Prezesa Rady Ministrów lub ministra nadzorującego działalność agencji. Zwraca się także uwagę na fakt otwartego katalogu zadań agencji, pozwalającego na jego rozszerzanie przez powierzenie nowych zadań przez Radę Ministrów oraz ministra nadzorującego.

Forma ustrojowa agencji gospodarczych wskazuje na przynależność ich do fundacyjnych osób prawnych²⁴. Dla ich wyodrębnienia szczególne znaczenie ma czynnik majątkowy. W przypadku agencji państwowych mamy do czynienia z majątkiem państwa wniesionym do majątku państwowej osoby prawnej, przydzielonego tej osobie prawnej z budżetu państwa lub powierzonego w zarząd powierniczy. Oczywiście, każdy ze sposobów wyposażenia jednostki w majątek inaczej wpływa na pozycję jednostki, lecz w podobny sposób zobowiązują ją do gospodarnego posługiwania się tym majątkiem. Ustawy powołujące agencje podchodzą jednak do kwestii kontroli prawidłowości funkcjonowania tych podmiotów w sposób całkowicie indywidualny. To podejście wynika każdorazowo z systemu finansowego jednostki, czasem przewidującego tworzenie funduszy i przypominającego przedsiębiorstwa, innym razem akcentującego posługiwanie się przez nie kompetencjami przysługującymi podmiotom władczym. Jeżeli uwzględnimy to, że przepisy ustawy przewidują prowadzenie przez te jednostki rachunkowości na zasadach wynikających z ustawy o rachunkowości z 1994 r., możemy mówić o objęciu działalności agencji standardami obowiązującymi przedsiębiorstwa. Ponadto, wspólne dla wszystkich tych rozwiązań jest zobowiązanie do badania ich rocznych sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Te standardy upodabniają agencje do przedsiębiorstw. Jednak kwestie wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego zostały już uregulowane w sposób zróżnicowany. Czasem ustawa powierza wybór tego podmiotu radzie nadzorczej (PARP, WAgM, ANR, AMW). Innym razem uprawnienie to przysługuje prezesowi agencji (ARiMR, ARR). Obowiązek przedkładania ich planów finansowych do budżetu należy potraktować więc jedynie jako powinność wyłącznie formalną. Przepisy ustaw, nakładając na ministrów nadzorujących działalność agencji obowiązki nadzorcze, nie zawsze posługują się przy tym

24 Zob. J. Nowacki, Z. Tabor, Wstęp do prawoznawstwa, Kraków 2000, s. 186.

pojęciami zdefiniowanymi²⁵. Nie przewidują one ponadto obowiązku prezentowania Sejmowi sprawozdań z wyników działalności tych instytucji.

W tej sytuacji trudno mówić o istnieniu jednorodnej koncepcji parlamentarnej kontroli działalności jednostek organizacyjnych zorganizowanych w tych formach. Podkreślić przy tym należy, że nawet wówczas, gdy przepisy ustawy przewidują obowiązki w tym zakresie, ustawa nie mówi o sejmowej kontroli działalności, lecz o obowiązku informacyjnym spoczywającym na organie nadzorującym działalność agencji (AMW). Z tego względu uznaje się, że zakres kontroli nad ich działalnością i sposobem gospodarowania publicznymi środkami finansowymi ma charakter bardzo ograniczony.

Wszystkie ustawy powołujące agencje (z wyjątkiem ustawy o rezerwach państwowych i zapasach obowiązkowych paliw – powołującej Agencję Rezerw Materiałowych) przewidują istnienie jej struktur terenowych. Zwykle są nimi oddziały regionalne lub oddziały terenowe. Analiza szczegółowa wskazuje, że właściwość oddziałów terenowych nie zawsze musi pokrywać się z granicami wynikającymi z podziału terytorialnego państwa²⁶. Najbardziej rozbudowane, dwuszczeblowe (regionalne i powiatowe) struktury terenowe przewidują przepisy o ARiMR. W innych przypadkach ustawa nie rozstrzyga o podziale odsyłając do statutu. Sytuacja taka powoduje, że forma organizacyjna agencji postrzegana jest w doktrynie krytycznie. Wskazuje się, że władztwo i środki finansowe znajdują się dzięki takim praktykom w terenie zarówno poza samorządem, jak i poza administracją rządową, wspierając nieformalnie odtwarzanie administracji niezespólonej, która miała być ograniczona do niezbędnego minimum dzięki wprowadzeniu trójstopniowego podziału terytorialnego²⁷. Z ustrojowego punktu widzenia nadmierny rozrost administracji tego rodzaju, a więc organów centralnych resortowych (podporządkowanych ministrom) oraz organów centralnych pozaresortowych (podporządkowanych premierowi), jak również ich struktur terenowych uprawnionych do wydawania decyzji administracyjnych, ma dwojakie tło:

- opóźnienie modernizacji strukturalnej (uszytwnienie podziałów wewnętrznych i kompetencyjnych powoduje, że zadania nowe, aktualne lub ważne politycznie „wyprowadzane są na zewnątrz”, a następnie uzasadnia się tworzenie dla nich struktur organizacyjnych);

25 Stanowią na przykład o tym, że minister właściwy ds. obrony narodowej informuje Sejm o rocznej działalności AMW, natomiast minister właściwy ds. Skarbu Państwa składa roczny raport Sejmowi z działalności ANR. W innym przypadku, nie ustawa i nie statut, lecz rozporządzenie o zasadach gospodarki finansowej stanowi o tym, że Prezes ARM przedstawia roczne sprawozdanie do zatwierdzenia Ministrowi Gospodarki oraz przekazuje je do wiadomości ministrowi zdrowia. W przypadku ARiMR Prezes składa roczne sprawozdanie Ministrowi Finansów, po wcześniejszym zaopiniowaniu tego sprawozdania przez ministra właściwego do spraw rozwoju wsi, który wydaje swoją opinię po zapoznaniu się z opinią i raportem z przeprowadzonego badania tego sprawozdania.

26 Szczególnie ustawa z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu sił zbrojnych RP (t. jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 41, poz. 398 z późn. zm.) przewiduje, że oddziały regionalne WAM mogą być tworzone dla jednego lub kilku województw lub dla ich części.

27 I. Lipowicz, w: Prawo administracyjne, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2005, s. 193.

- chęć zapewnienia wyodrębnionym organom i agencjom sztywnych nakładów, niezależnych od polityki rządu i debaty budżetowej postrzegana jest jako „ucieczka z budżetu”²⁸. Konsekwencją takich praktyk jest nadmierne rozbudowanie struktur administracyjnych, kosztem osłabienia pozycji Rady Ministrów.

3. Zjawisko tworzenia agencji państwowych w Polsce w warunkach transformacji systemu gospodarczego i zmian ustrojowych

Institucje państwowe, które w swej nazwie miały człon o nazwie „agencja” i związane były z realizacją zadań „rządowych” istniały także przed zmianami ustrojowymi i gospodarczymi początku lat dziewięćdziesiątych. Jednak istnienie ich miało wówczas charakter wyjątkowy, a zakres realizowanych zadań państwa dotyczył w zdecydowanej większości wykonywania obowiązków o charakterze administracyjnym. Przykładem takich instytucji były: Państwowa Agencja Atomistyki oraz Polska Agencja Prasowa. Obydwie miały status prawny państwowych jednostek organizacyjnych oraz status prawnofinansowy jednostek budżetowych.

Początek lat dziewięćdziesiątych obfitował w zjawisko częstego tworzenia agencji, będących samodzielnymi jednostkami organizacyjnymi, uprawnionymi do prowadzenia samodzielnej gospodarki finansowej, posiadającymi każdorazowo zróżnicowany status prawny, realizującymi zróżnicowane funkcje i zadania gospodarcze i społeczne. Powoływane wówczas liczne instytucje o tej nazwie wywołały niemałe zamieszanie i problemy interpretacyjne co do ich statusu prawnego. Przed nie lada dylematem stanął Sąd Najwyższy, który ustosunkowując się do kwestii statusu jednej z nich (Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa) stwierdził, że Agencja „...nie jest częścią aparatu państwowego ani organem administracji państwowej (rządowej) w ścisłym słowa tego znaczeniu. Nie jest też centralnym organem administracji państwowej niebędącym organem naczelnym (bowiem ustawa ją powołująca nie nadała jej takiego statusu). Ustawodawca mógł nadać tej jednostce taki status, jednak tego nie uczynił, tak jak uczynił to w stosunku do Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu wskazując, że jednostki te są urzędami administracji rządowej. AWRSP – zdaniem Sądu – nie była także „innym równorzędnym organem”, zaliczanym wprost do wewnątrzresortowych lub pozaresortowych urzędów

28 *ibidem*, s. 175.

ów centralnych, choć jest podporządkowana właściwemu resortowo ministrowi”²⁹. Jeszcze nieco inaczej, rozstrzygając o charakterze prawnym pisma powiadamiającego o nieuwzględnieniu wniosku o przyznaniu pomocy z programu SAPARD wystosowanego przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (w więc, pośrednio o statusie prawnym ARiMR), wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. W postanowieniu z dnia 7 stycznia 2005 r. Sąd stwierdził, że ARiMR, wykonując zadania przewidziane ustawą powołującą ją do życia³⁰ „nie działa jako organ administracji publicznej ani jako organ, któremu zlecono wykonywanie funkcji administracji publicznej w formach władczych. Poza przypadkami wyraźnie określonymi przez prawo – ani jednostki organizacyjne ARiMR, ani jej organy wewnętrzne nie są uprawnione do wydawania aktów administracyjnych o charakterze władczym”³¹.

Organami nadzorującymi³² ich działalność są Prezes RM lub poszczególni ministrowie. Na przestrzeni kilku lat w szeregu przypadkach zmieniano organ nadzoru nad jednostką (np. działalność nadzorczą nad AWRSP sprawował Minister Rolnictwa i Gospodarki Rolnej – sprawuje minister właściwy ds. Skarbu Państwa oraz minister właściwy ds. rozwoju; WAgM – sprawował minister do spraw Skarbu Państwa – sprawuje Minister Obrony Narodowej; nad Agencją Rynku Rolnego sprawował Premier – sprawują minister do spraw rynków rolnych oraz minister do spraw finansów publicznych itd.). Trudno jest czasem wskazać jednoznacznie kryterium, którym kierowano się przypisując uprawnienia nadzorcze. W niektórych przypadkach, tak jak na przykład w przypadku ANR, poddanie jej nadzorowi ministra Skarbu Państwa odbierane jest jednoznacznie jako zaakcentowanie przez ustawodawcę preferencji dla interesu publicznego w wykonywaniu własności Skarbu Państwa. Wskazuje się przy tym, że obok powierniczego stosunku prawnego do wykonywania prawa własności polegającego na gospodarowaniu majątkiem państwowym, agencja realizuje także politykę gospodarczą państwa i jest przy tym zobowiązana do zachowania szczególnej staranności i rzetelności³³. Można jednak w tym przypadku rozważyć, czy nie należałoby pójść o krok dalej, wyposażając ten podmiot gospodarujący oznaczonym majątkiem państwowym, w sprawdzony wieloletnią praktyką status szczególny, w jaki wyposażono Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Pań-

29 Zob. uzasadnienie do uchwały Sądu Najwyższego z dn. 5 września 1995 r. III AZP 18/95, Orzecznictwo Sądu Najwyższego IAPIUS 1996, nr 3, poz. 36, s. 69, cytuję za: S. Prutis, Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, Białystok 1997, s. 23–24.

30 Zob. ustawa z dn. 29 grudnia 1993 r. o utworzeniu Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 31, poz. 264 z późn. zm.).

31 Sygn. III SA/Wa 1796/2004.

32 Ustawodawca każdorazowo w różny sposób określa te relacje wskazując, że właściwy minister nadzoruje lub kontroluje określoną jednostkę lub, że ona mu podlega (zob. ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o utworzeniu PARP (Dz.U. Nr 109, poz. 1158 z późn. zm.), określa relację między ministrem ds. gospodarki a tą agencją.

33 Zob. A. Doliwa, Ustawowe powiernictwo wykonywania własności państwowej na przykładzie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, „Studia Prawnicze” 2003, nr 1.

stwowe zarządzające w imieniu Skarbu Państwa użytkami leśnymi. Wykaz agencji państwowych powołanych ustawami w latach 1990–2006 prezentuje Tablica 19.

Tablica 19. Agencje państwowe powołane do życia ustawami w latach 1990–2006

Lp.	Nazwa agencji	Rok uchwalenia aktu powołującego	Rok likwidacji	Podmiot nadzorujący ¹
1.	Agencja Rynku Rolnego	1990/2004	X	A/D
2.	Państwowa Agencja Radiokomunikacyjna	1990	2000	X
3.	Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa (od 2003 r. Agencja Nieruchomości Rolnych)	1991	X	B/C/D
4.	Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	1993	X	C/D
5.	Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad ³	1994	2002	X
6.	Wojskowa Agencja Mieszkaniowa	1995	X	E
7.	Agencja Techniki i Technologii ²	1996	2002	X
8.	Agencja Mienia Wojskowego	1996	X	E
9.	Agencja Rezerw Materiałowych	1996	X	F
10.	Agencja Rezerw Artykułów Sanitarnych ³	1996	2002	X
11.	Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych ⁴	1996	X	G
12.	Agencja Prywatyzacji ³	1996	2002	X
13.	Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości ²	2000	X	F

Źródło: opracowanie własne

1 – Podmiot nadzorujący: A – minister ds. rynków rolnych, B – minister Skarbu Państwa, C – minister ds. rozwoju wsi, D – minister ds. finansów publicznych, E – minister obrony narodowej, F – minister gospodarki, G – minister zdrowia.

2 – PARP przejęła w 2002 r. zadania zlikwidowanych: Polskiej Agencji Rozwoju Regionalnego (posiadającej status fundacji, której jedynym fundatorem był Skarb Państwa) oraz Agencji Techniki i Technologii.

3 – Zlikwidowane z dn. 1. 04. 2002 r. ustawą z dn. 1. 03. 2002 r. o zmianach w organizacji i funkcjonowaniu centralnych organów administracji rządowej i jednostek im podporządkowanych oraz o zmianie niektórych ustaw, Dz.U. Nr 25, poz. 253.

4 – jest państwową jednostką budżetową.

Przedstawione w tablicy dane wskazują, że proces tworzenia ustawami agencji państwowych odbywał się szczególnie intensywnie w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych. W ostatnich latach proces ten został zahamowany, a niektóre z wcześniej utworzonych agencji uległy konsolidacji z innymi agencjami już istniejącymi lub nowo powołanymi. Obserwacja praktyki zarówno związanej z likwidacją i znoszeniem funduszy celowych na początku lat dziewięćdziesiątych, jak i późniejszej, związanej z konsolidacją działalności agencji państwowych, wskazuje jednak na stosunkowo znaczną swobodę przekształcania istniejących form organizacyjnych. Doskonałym przykładem ilustrującym te procesy były przekształcenia jednostek organizacyjnych, zarządzających budową autostrad.

Krytyczna ocena praktyki realizacji zadań państwa, związana z demonizowaniem roli funduszy celowych jako formy organizacyjnej substytucyjnej w stosunku do finansowania budżetowego, w warunkach braku utrwalonej pozytywnej praktyki budżetowej albo braku konstytucyjnych standardów dotyczących tej materii, prowadziła w ówczesnych warunkach do formalnego likwidowania funduszy, a tworzenia w ich miejsce innych form organizacyjnych, w szczególności agencji państwowych. Przykładowo, istniejący w końcu lat osiemdziesiątych Fundusz Budowy Autostrad i Dróg Ekspresowych został na mocy reformy systemu budżetowego 1991 r., z dniem 1 stycznia 1991 r. postawiony w stan likwidacji. W 1993 r. w ramach Generalnej Dyrekcji Dróg Publicznych utworzono Agencję do spraw Budowy Autostrad, powierzając jej zarządzanie realizacją przyjętego uchwałą Rady Ministrów nr 63 Programu Budowy Autostrad. Do realizacji trzech najbardziej zaawansowanych odcinków autostrad powołano spółkę Skarbu Państwa *Autostrady Polskie S.A.* Spółka zawiązana została 14 września 1993 r. i przestała istnieć po niecałych 14 miesiącach działania (z czego 9 i pół miesiąca było okresem likwidacji)³⁴. W jej miejsce, zarządzeniem Nr 10 Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 25 marca 1994 r., powołano Agencję Budowy Autostrad, która funkcjonowała do dnia 15 czerwca 1995 r. Ta z kolei zastąpiona została, na mocy ustawy z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych³⁵, przez Agencję Budowy i Eksploatacji Autostrad, która przetrwała do 31 marca 2002 r., ulegając z tym dniem likwidacji. Od dnia 1 kwietnia 2002 jej zadania przejęła Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad, powołana w miejsce zlikwidowanej Agencji oraz Generalnej Dyrekcji Dróg Publicznych³⁶.

34 J. Jeziorski, Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad, Informacje BSE Nr 385, w: Agencje rządowe, Materiały i dokumenty, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1996, s. 58.

35 Dz.U. Nr 127, poz. 627 z późn. zm.

36 Zob. ustawa z dnia 1 marca 2002 r. o zmianach w organizacji i funkcjonowaniu centralnych organów administracji rządowej i jednostek im podporządkowanych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 25, poz. 253.).

Agencja Budowy Autostrad była państwową jednostką budżetową finansowaną w ramach części budżetu państwa, której dysponentem był Minister Transportu i Gospodarki Morskiej.

Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad była już wyposażoną w osobowość prawną instytucją państwa prowadzącą samodzielną gospodarkę finansową, uprawnioną do zaciągania długoterminowych kredytów oraz zwolnioną od podatku dochodowego od osób prawnych. Zmianie uległa więc forma prawna, zakres zadań, struktura organizacyjna i źródła finansowania. Ocenia się, że kolejne mutacje uzyskiwały coraz większą samodzielność prawną i finansową. Dwa elementy natomiast pozostawały niezmiennie, nazwa „agencja” oraz dotacja budżetowa jako jedno ze źródeł finansowania jej wydatków.

Agencje uprawnione są wprawdzie do prowadzenia samodzielnej gospodarki finansowej, jednak w większości przepisy powołujące je do życia przewidują zasilenie ich dotacją budżetową. Zaprezentowanie tablicy lub wykresu ilustrującego to zjawisko sprawia znaczne problemy, w związku z tym możliwe jest jedynie posługiwanie się wycinkowymi danymi analitycznymi³⁷. Opracowania o charakterze studialnym wykonywane na zlecenie Biura Studiów i Analiz Kancelarii Sejmu różnią się między sobą zawartością danych i często zawierają klauzule o ich braku. Przyczyną występujących różnic jest zapewne to, że wielkości prezentowane w sprawozdawczości agencji podlegały następnie korektom. Sprawozdawczość ta zresztą, podobnie jak plany finansowe tych instytucji, nie są sporządzane wg ujednoliconej procedury. Zapewne z powodu powyższej sytuacji także *Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej* dokonywane przez NIK, operując wynikami kontroli odnoszą się głównie do rozmiaru i przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości. Nie prezentują całości obrazu w tym zakresie, nie ułatwiają poznania występujących w nim zjawisk. Symptomatyczne jest także to, że planowanie dochodów budżetowych agencji, wbrew oczywistym oczekiwaniom, sprawia więcej problemów, niż planowanie dochodów w ramach skonsolidowanego systemu budżetowego. Dowodzi tego rozmiar korekty tych wielkości w trakcie roku budżetowego. W wykonanym budżecie zaplanowane na początek roku dotacje dla agencji i fundacji z udziałem Skarbu Państwa ulegały zwykle wyższym korektom, niż korekta w ramach całego budżetu (np. w roku 2002 zaplanowane na początek roku dotacje dla agencji i fundacji uległy korekcie *in plus* o 15,8%, podczas gdy korekta w ramach całego budżetu była zdecydowanie niższa).

37 Za lata 1990–1996, J. Jeziorski, *Działalność agencji rządowych w latach 1990–1996*, Informacja BSE Nr 380 w: *Agencje rządowe. Materiały i dokumenty*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1996; za lata 1997 – I poł. 1999, K. Piotrowska-Marczak, *Analiza działania państwowych funduszy celowych oraz agencji*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 2000; za lata 1999–2000; P. Zoloteńki, *Informacja na temat agencji rządowych*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 2001.

Cechą wspólną charakteryzującą agencje rządowe utworzone w trybie ustawowym jest finansowanie ich działalności (w części) dotacją budżetową oraz prezentowanie ich planów finansowych (począwszy od 2003 r.) w załączniku do ustawy budżetowej.

Tablica 20. **Udział dotacji budżetowych w strukturze przychodów wybranych agencji państwowych w latach 2000–2005**

Rok	ARiMR	ARR	WAgM	PARP	Udział łączny ARiMR, ARR, WAgM i PARP w całości dotacji dla agencji
2000	66,1	35,4	37,2	x	xx
2001	77,6	62,4	35,1	xx	xx
2002	95,9	58,3	23,1	42,3	98,3
2003	94,7	33,6	24,9	9,2	98,8
2004	95,1	69,2	27,1	30,0	98,9
2005	95,1	93,7	28,4	29,3	98,7

x – nie dotyczy, xx – brak danych

Źródło: Dane Ministerstwa Finansów i obliczenia własne autora

Z przeprowadzonych analiz wynika, że dotacje jako źródło pokrycia wydatków agencji państwowych odgrywają znaczącą rolę. Mimo systematycznego, niewielkiego zmniejszenia udziału dotacji jako źródła pokrycia wydatków agencji (w 2002 roku udział ten wynosił ponad 50% wydatków, w 2003 r. badany wskaźnik kształtował się na poziomie 43,1%; w 2004 r. wynosił 38,6%, a w 2005 roku 38,1%), stopień pokrycia wydatków dotacją nadal należy uznać za znaczny. Zmniejszenie się udziału dotacji w strukturze dochodów ocenia się zwykle jako zjawisko pozytywne. W tym przypadku musimy jednak brać pod uwagę również zakres realizowanych przez agencje zadań. Niektóre z zadań, dla których agencje były powoływane, zostały już zrealizowane. W tej sytuacji należało oczekiwać, że ich przychody i dochody będą malały, aż do zakończenia przez nie wszystkich misji, dla których zostały powołane i ich likwidacji po wypełnieniu tych misji. Z przeprowadzonych analiz wynika jednak, że agencje poszerzają coraz bardziej swoje zadania i potrzebują na swoją działalność coraz więcej środków.

Głównym „konsumentem” dotacji są agencje rolnicze. Dynamikę wzrostu dotacji dla tych agencji prezentuje Tablica 21. Z zaprezentowanych danych wynika, że w 2004 r. analizowane agencje zwiększyły pokrycie swoich wydatków dotacją budżetową, natomiast w 2005 roku ARR zmniejszyła wprawdzie swoje zapotrzebo-

wanie na środki, lecz to zmniejszenie jest wynikiem zmiany zakresu zadań ARR. Wprawdzie w kwotach bezwzględnych dotacje dla tej agencji zmalały w 2005 r., ale udział dotacji w finansowaniu jej zadań wzrósł do ponad 90%. Tajemnica tkwi w przewidywanej likwidacji w najbliższym czasie tej agencji, ponieważ przepisy unijne nie zaliczają działalności tego rodzaju instytucji do sektora publicznego.

Tablica 21. Kwoty dotacji dla agencji rolniczych ARiMR i ARR w latach 2000–2005 (dane w mln zł)

Rok	ARiMR	ARR
2000	1089,7	686,7
2001	1622,5	847,3
2002	1480,4	615,9
2003	1597,2	747,6
2004	1318,1	757,7
2005	1321,6	527,6*

* zmniejszenie rozmiaru dotacji przyznanej na 2005 r. ARR (a także zmniejszenie globalnej kwoty przychodów uzyskanych przez tę Agencję) jest wynikiem zmiany skali i zakresu oddziaływania agencji w zakresie gospodarowania rezerwami. Zadania te przejęła ARM.

Źródło: dane Ministerstwa Finansów i obliczenia własne autora.

Analiza funkcjonowania agencji potwierdziła także to, że realizacja przez nie zadań o charakterze interwencyjnym często odbiega od zakładanych w planach wielkości. Prognozowanie zjawisk związanych ze stabilizacją rynku produktów rolnych i żywnościowych sprawiało liczne problemy, w efekcie których plany finansowe tych agencji podlegały zdecydowanie większym korektom niż inne plany finansowe. Zmianom tym nie towarzyszyła synchroniczna zmiana planów stanowiących załącznik do budżetu. Przeprowadzone analizy wskazują, że w zakresie planowania finansowego agencji i planowania finansowego państwa muszą powstać jednoznaczne, sformalizowane reguły prawne powiązania tych planów.

Ustawy prawa podatkowego zwalniają niektóre z agencji, na zasadzie zwolnień podmiotowych, przedmiotowych i podmiotowo–przedmiotowych z całości lub części podatku. Z podatku dochodowego od osób prawnych zwolnione są: Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencja Rynku Rolnego oraz Agencja Nieruchomości Rolnych (wcześniej także Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa). W przeszłości także inne agencje (obecnie już nie istniejące) korzystały z tego rodzaju zwolnień, np. ABiEA.

Katalog zwolnień podmiotowo–przedmiotowych obejmował ponadto:

- dochody Wojskowej Agencji Mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i z innych źródeł – w części przeznaczonej na cele związane z budownictwem i gospodarką zasobami mieszkaniowymi oraz internatowo–hotelowymi (art. 17 ust. 1 pkt. 4i),
- dochody Agencji Mienia Wojskowego w części przeznaczonej na inwestycje Sił Zbrojnych RP (art. 17 ust. 1 pkt. 4l),
- dochody agencji pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej (art. 17 ust. 23) i odsetki od tych środków ulokowanych na bankowych rachunkach terminowych (art. 17 ust. 24).

Agencje niegdyś korzystały także ze zwolnień w zakresie innych podatków, np. AMW, ARAS, ARR – w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Obecnie nie pobiera się opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych w sprawach, których stroną jest AMW. ARM korzystała ze zwolnienia w zakresie podatku akcyzowego w związku z zakupem benzyny silnikowej lotniczej oraz oleju napędowego do silników okrętowych na jej zamówienie, na uzupełnienie rezerw państwowych pod rządami ustawy z 1993 r. i obecnie także z nich korzysta³⁸. Zwolnienie tych jednostek z obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych oznacza, że faktycznie dotacje przeznaczane na finansowanie ich działalności gospodarczej winny być jeszcze wyższe, niż wynika to z prostego rachunku kwot dotacji wykazanych w budżecie.

4. Ocena zasadności tworzenia agencji państwowych i ich wpływu na zjawisko debudżetyzacji finansów państwa

Przedstawione w Tablicy 19 dane dotyczące praktyki tworzenia agencji państwowych, ich likwidacji i dotowania, a także zaprezentowane analizy działalności agencji, pozwalają na następujące konkluzje:

- Złożoność procesu ustawodawczego nie stanowiła w przeszłości żadnej przeszkody dla tworzenia ustaw ustalających byt prawny nowych agencji. Równie łatwo można było utworzyć agencję państwową w drodze ustawy, jak ją w krótkim czasie zlikwidować. Utworzone w trybie ustawowym agencje nie okazały się ani mniej, ani bardziej trwałe, niż agencje tworzone w drodze pozaustawowej.

38 Zob. § 9 ust. 2 a rozporządzenia MF z dnia 26 kwietnia 2004 r. w sprawie podatku akcyzowego (t. jedn. Dz.U. z 2006 r., Nr 72, poz. 500). Zwolnienie takie przewidywało zresztą także obowiązujące wcześniej rozporządzenie MF z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz.U. Nr 27, poz. 269 z późn. zm.).

2. Agencje tworzone w drodze ustaw nie wyróżniają się szczególną specyfiką w porównaniu do tych, które tworzone były w drodze pozaustawowej. Zarówno jedne, jak i drugie realizują zadania państwa o charakterze interwencyjnym w sferze gospodarczej i w sferze niematerialnej. Agencje utworzone ustawami nie wyróżniły się na tle innych agencji, ani rozmiarem prowadzonej działalności ani też jej szczególnym charakterem. Proces powoływania agencji w trybie pozaustawowym został wyraźnie ograniczony w II połowie lat dziewięćdziesiątych, a tworzonych w trybie ustawowym – w roku 2002. Rozmiar działalności istniejących agencji nie uległ jednak zmniejszeniu. Przeciwnie, rozszerzanie zakresu prowadzonej działalności i wynikający stąd wzrost zapotrzebowania na dotacje z budżetu – wskazują na umacnianie przez istniejące instytucje swojego bytu w strukturach administracyjnych. Zadania z zakresu prywatyzacji, restrukturyzacji i promocji (zadania związane z transformacją ekonomiczną państwa, po zmianach politycznych początku lat dziewięćdziesiątych), dla realizacji których powołano agencje rządowe, zostały już w znacznej części zrealizowane. Misja agencji w tym zakresie wydaje się być skończona. Zadania z zakresu zarządzania majątkiem i udzielania pomocy finansowej mogą być realizowane przez agencje, lecz mogłyby z równym powodzeniem być realizowane przez administrację rządową lub samorządową. Powierzenie niektórym z agencji nowych zadań, np. ustanowienie agencji rolniczych – agencjami płatniczymi, stanowi zbędne przedłużanie ich bytu prawnego. Zadania te mogłyby bowiem realizować z powodzeniem inne instytucje państwa. Ponadto, w działalności niektórych z agencji znaczącą część stanowią zadania utożsamiane z wykonywaniem administracji (prace koncepcyjne, planistyczne, projektowe, wydawanie zezwoleń). Trudno znaleźć przekonujące motywy bezpośredniego wydzielenia tych sfer działania z zakresu działania organów administracji państwowej. Bez żadnej szkody dla działalności agencji (a z korzyścią w postaci możliwości uzyskania oszczędności kosztów działalności), zadania te mogłyby być przejęte przez organy administracji państwowej, utworzone w ramach istniejących działów administracji rządowej.

3. Poszczególne agencje posiadają organy zarządzające i nadzorujące, ustalone indywidualnie dla nich. Każda z nich powołana jest aktem określającym każdorazowo, indywidualnie, specyficzne zasady planowania i zatwierdzania planów. W konsekwencji, plany te różnią się między sobą. Plany finansowe agencji dla celów operatywnej działalności sporządzane są według innej systematyki, niż plany finansowe zawarte w załączniku do budżetu. Analizy wskazują, że plany operatywne podlegają licznym korektom, które nie znajdują odbicia w planach stanowiących załącznik do ustawy budżetowej. Porównanie wielkości wykazywanych w planach agencji skorygowanych na koniec roku wskazują, że rozmiar tych korekt jest większy, niż korekty dokonywane w ramach jednostek systemu budżetowego. Klamrą spinającą działalność agencji jest jedynie ich wspólna nazwa. W związku z powyż-

szym, formułowanie uogólnień dotyczących rachunkowości, sprawozdawczości czy kontroli tej kategorii jednostek, jest niezwykle trudne.

4. Efektywność działalności jednostek podejmujących działania interwencyjne w sferze gospodarczej nie jest porównywalna. Niektóre z jednostek, poza korzystaniem z dotacji budżetowych (których wielkość może być uznawana za wskaźnik podstaw porównania), korzystają także z systemowych zwolnień z podatków, które z ekonomicznego punktu widzenia powodują skutki identyczne jak zwiększenie dotacji.

5. Powoływanie do życia agencji nie może być uznane za metodę racjonalizacji zatrudnienia w administracji państwowej. Analizując strukturę wydatków osobowych poszczególnych agencji, stwierdzano w nich znaczną rozpiętość wynagrodzeń pracowników, nieuzasadnioną ani wagą realizowanych zadań, ani wynikami finansowymi ich działalności. Były wśród nich takie, których przychody w niektórych latach przewyższały koszty (np. ARiMR, ABiEA), a jednocześnie te agencje także notowały wynagrodzenia przeciętne swoich pracowników wyższe niż w innych agencjach oraz najwyższy udział kosztów wynagrodzeń w kosztach działalności. Z kolei, część agencji charakteryzowało to, że ich przychody własne w niewielkim zakresie pokrywały koszty ich działalności (np. ARR, czy ARM), a jednocześnie koszty wynagrodzeń pracowników tych agencji charakteryzował niski udział i mała rozpiętość³⁹. Analizy działalności agencji w tym aspekcie nie jest łatwa, ponieważ większość sprawozdań sporządzanych przez te instytucje nie jest publikowana, brak jest opracowań statystycznych umożliwiających porównania, a informacje prasowe mają charakter wycinkowy.

6. Zaskakuje to, że Minister Gospodarki tylko w jednym przypadku (PARP) został ustanowiony organem nadzoru nad agencją. W pozostałych przypadkach organami tymi są poszczególni ministrowie resortowi. Oni także zwykle wyposażeni są w kompetencje wnioskowania do Premiera o powołanie prezesa, będącego organem zarządzającym i reprezentującym agencję. Tylko w przypadku PARP przepisy wyraźnie wskazują, że prezes powołany zostanie (przez ministra do spraw gospodarki) spośród 2 kandydatów przedstawionych przez radę nadzorczą, wyłonionych w drodze publicznie ogłoszonego konkursu.

7. Agencje państwowe prowadziły samodzielną gospodarkę finansową od początku lat dziewięćdziesiątych, początkowo jednak ich plany finansowe nie były włączane do ustawy budżetowej, mimo że postulaty takie wielokrotnie wcześniej zgłaszano. Dopiero począwszy od 2003 r. rozpoczęto ich publikowanie w załączniku do ustawy budżetowej. Analiza konsekwencji tego rozwiązania po trzech latach

39 K. Piotrowska-Marczak, Analiza działania państwowych funduszy celowych i agencji, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Informacja Nr 715, Warszawa 2000, s. 15–16.

jej obowiązywania, pozwala jednak na ocenę, iż obowiązek zamieszczenia w załączniku do ustawy budżetowej planu finansowego agencji ma charakter formalny. Plany zamieszczone w ustawie budżetowej nie stanowią bowiem dla agencji podstawy prowadzenia gospodarki finansowej.

8. Tylko niektóre z agencji zobowiązane są przepisami prawa do składania sprawozdań Sejmowi. W przypadku innych agencji przepisy stanowią jedynie o obowiązku sporządzania przez nie sprawozdań, nie stanowią natomiast o sposobie kwitowania tych sprawozdań przez nadzorującego. Przepisy prawa bardzo niejednoznacznie odnoszą się do zawartości tych sprawozdań, używając zresztą zróżnicowanego nazewnictwa dla ich określenia. Niezbędne jest w związku z powyższym podjęcie działań ujednociających zasady sporządzania i kontroli sprawozdawczości finansowej tych jednostek, zwłaszcza że ocenia się, że wspólną cechą wszystkich agencji jest bardzo ograniczony zakres kontroli nad ich działalnością i sposobem gospodarowania środkami publicznymi⁴⁰.

9. Rozmiar wydatków agencji państwowych w 2005 r. przekroczył 5 mld zł. Wydatki tych jednostek ocenia się jako bezsprzecznie w najmniejszym stopniu poddane kontroli parlamentarnej (i to zwykle *ex post*). Jednocześnie ocena gospodarki finansowej tych instytucji, prowadzona wycinkowo (w 2005 r. wyłącznie w agencjach rolniczych), wskazała we wszystkich spośród nich wystąpienie uchybień i nieprawidłowości.

40 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 266.

INNE JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH PAŃSTWA O STATUSIE OKREŚLONYM USTAWAMI JAKO INSTRUMENT DEBUDŻETYZACJI

1. Typologia jednostek organizacyjnych

Zarówno ustawy o finansach publicznych, jak i obowiązujące przed nimi ustawy Prawo budżetowe, dopuszczały możliwość tworzenia jednostek organizacyjnych funkcjonujących w oparciu o zasady organizacyjne i zasady gospodarki finansowej odmienne od tych, które charakteryzowały zasadnicze formy systemu budżetowego (jednostki organizacyjne i formy organizacyjne zaliczane do sektora budżetowego *sensu largo*) opierające swoją działalność na finansowaniu brutto i netto. Praktycznie jedynym ograniczeniem ich tworzenia był wymóg zachowania ustawowej formy aktu określającego ich status. Praktyka budżetowa okresu międzywojennego także przewidywała możliwość określania indywidualnie dla wskazanej jednostki zasad gospodarki finansowej. Podkreślić jednak również należy, że doktryna dostrzegала konsekwencje takich sytuacji dla systemu budżetowego i opowiadała się za wstrzemięźliwym korzystaniem z tego uprawnienia podkreślając, że korzystać z niego można w ograniczonym zakresie. Dopuszczały je również niegdyś i dopuszczają współcześnie systemy budżetowe niektórych państw europejskich, np. stanowiący w pewnym sensie punkt odniesienia dla konstrukcji polskiego modelu budżetowego, francuski system budżetowy.

Analiza specyfiki zadań realizowanych przez te jednostki pozwala na wyodrębnienie wśród nich:

1. Jednostek działających w sferze nauki, badań naukowych i edukacji.
2. Jednostek działających w sferze ochrony zdrowia.
3. Jednostek działających w sferze kultury.
4. Jednostek realizujących szczególne zadania państwa, nadzorowanych przez naczelne organy administracji państwowej¹.

¹ Zbliżoną klasyfikację, w ramach której wyodrębnione zostały jednostki działające w sferze nauki, szkolnictwa wyższego, kultury, ochrony zdrowia i ubezpieczenia społecznego przyjął C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 242.

2. Zasady organizacji i gospodarki finansowej jednostek działających w sferze nauki i edukacji

Najliczniej reprezentowana grupa jednostek sfery nauki i edukacji obejmuje Polską Akademię Nauk i jej jednostki badawcze, uczelnie oraz jednostki badawczo-rozwojowe.

Ustawa o **Polskiej Akademii Nauk² (PAN)**, określając jej status organizacyjny stwierdza, że PAN jest państwową instytucją naukową służącą rozwojowi nauki, jej promocji i upowszechnianiu oraz przyczyniającą się do rozwoju edukacji i wzbogacania kultury narodowej. Swoje zadania PAN realizuje poprzez połączenie korporacji uczonych zorganizowanych w struktury wydziałowe, oddziałowe, komitety naukowe i komitety problemowe, z działalnością placówek naukowych Akademii (instytutów, zakładów, centrów naukowych, stacji badawczych i innych jednostek naukowych prowadzących badania naukowe i prace badawczo-rozwojowe). Instytuty naukowe, będące podstawowymi placówkami naukowymi Akademii, uzyskują osobowość prawną odrębną od PAN w momencie ich wpisu do rejestru instytutów prowadzonego przez Akademię³. Spośród możliwych wariantów powiązania placówek naukowych z Akademią, w Polsce zdecydowano o wyborze takiego właśnie wariantu rozwiązań⁴. Mimo formalnej odrębności, występuje w nim wyraźne związanie placówek naukowych z Akademią.

Zarówno PAN, jak i instytuty naukowe wyposażone są w odrębne mienie i działają na własny rachunek. Nabycie przez PAN własności budynków, lokali i urządzeń, znajdujących się na gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa nastąpiło nieodpłatnie⁵, bez względu na pochodzenia środków, za które zostały one nabyte lub wybudowane. Instytuty wyposażane są w mienie w momencie ich tworzenia. Zespół przygotowawczy powoływany przez przewodniczącego wydziału, przy którym tworzony jest instytut, określa niezbędne ku temu warunki lokalowe i wyposażenia. Po podjęciu decyzji w sprawie ustalenia praw instytutu do posiadania określonego mienia, dokonuje się w rejestrze stosownych wpisów o tych prawach, a także o obciążeniu posiadanych przez instytut środków trwałych prawami rzeczowymi. Inne niż instytuty jednostki organizacyjne prowadzące prace naukowe i badawczo-rozwojowe, nie posiadają osobowości prawnej. W strukturze Akademii istnieje ponad 50 instytutów oraz około 30 innych placówek naukowych. Struktura organizacyjna PAN wykazuje znaczną stabilność (w ostatnich 4 latach liczba placówek naukowych PAN uległa zmniejszeniu z 83 do 81).

2 Ustawa z dnia 25 kwietnia 1997 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 75, poz. 469 z późn. zm.).

3 Zasady jego prowadzenia określa rozporządzenie RM z dnia 15 września 1998 r. w sprawie rejestru instytutów Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 124, poz. 811).

4 Zob. Z. Radwański, Nowa ustawa o Polskiej Akademii Nauk, „Państwo i Prawo” 1998, z. 3.

5 Na podstawie ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o uregulowaniu niektórych praw majątkowych Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 86, poz. 395).

Działalność PAN i jej placówek naukowych charakteryzuje się wielotorowością źródeł zasilania i jednoczesnym funkcjonowaniem w ramach jednej instytucji trzech systemów finansowych⁶. Działalność finansowana jest środkami budżetu oraz środkami spoza budżetu państwa.

Zasadniczym źródłem finansowania działalności naukowo badawczej PAN są środki pochodzące z budżetu państwa. Środki te ujęte są w części 67 budżetu „Polska Akademia Nauk” i w części 28 budżetu „Nauka”. Działalność Akademii finansowana w ramach części 67 budżetu odbywa się zgodnie z zasadami określonymi ustawą o PAN z 1997 r. Działalność określona w ramach części 28 budżetu odbywa się zgodnie z zasadami ustalonymi ustawą z dnia 8. 10. 2004 r. o zasadach finansowania nauki⁷. Ustawa ta uchylila z dniem 5 lutego 2005 r. ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o utworzeniu Komitetu Badań Naukowych⁸. Dokonana reforma nie wprowadziła jednak zasadniczej zmiany mechanizmu zasilania PAN w środki finansowe. Placówki naukowe PAN w zakresie finansowania działalności statutowej korzystają z dofinansowania w formie dotacji z części 28 budżetu (Nauka).

Zgodnie z najnowszą ustawą, środki przewidziane na naukę w budżecie państwa przeznacza się na finansowanie:

- działalności statutowej;
- inwestycji służących potrzebom nauki i prac rozwojowych;
- projektów badawczych i celowych;
- współpracy z zagranicą;
- działalności wspomagającej badania;
- programów lub przedsięwzięć przewidzianych przez ministra do spraw nauki;
- działalności organów opiniodawczych i doradczych ministra ds. nauki, recenzentów i ekspertów oraz działalności kontrolnej.

Każdy z rodzajów przeznaczenia środków charakteryzuje się odrębną specyfiką. Dla każdego z rodzajów przeznaczenia minister wyodrębnia w planie finansowym środki stosownie do przewidzianej przepisami prawa szczegółowości, np. w ramach rodzaju „finansowanie działalności statutowej” wyodrębnia środki na podstawową działalność, na utrzymanie specjalnych urzędzeń badawczych, na badania własne prowadzone przez uczelnie, na badania wspólne prowadzone przez sieci naukowe itd.⁹

6 E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 543.

7 Dz.U. Nr 238, poz. 2390 z późn. zm.

8 T. jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 33, poz. 389 z późn. zm.

9 Kierunki wyodrębnienia środków na naukę w ramach poszczególnych rodzajów ustala rozporządzenie ministra właściwego ds. nauki i informatyzacji z dnia 4 sierpnia 2005 r. w sprawie kryteriów przyznawania i rozliczania środków finansowych na naukę (Dz.U. Nr 161, poz. 1359).

Minister przyznaje środki finansowe na naukę w drodze decyzji, na podstawie wniosków złożonych przez uprawnione podmioty, po pozytywnym zaopiniowaniu tych wniosków przez Radę Nauki (będącą organem opiniodawczo–doradczym ministra):

- jednostkom naukowym [do których ustawa zalicza prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe, podstawowe jednostki organizacyjne uczelni (514 jednostek podstawowych, w 102 szkołach wyższych); placówki naukowe PAN (81 placówek); jednostki badawczo–rozwijowe¹⁰; międzynarodowe instytuty naukowe, Polską Akademię Umiejętności oraz inne jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną i siedzibę w RP, a także przedsiębiorców posiadającym status centrów badawczo–rozwijowych¹¹];
- szkołom wyższym – na badania własne;
- jednostkom reprezentującym sieć naukową – na badania wspólne;
- ministrom kierującym działami administracji rządowej, kierownikom centralnych organów administracji rządowej oraz Prezesowi Polskiej Akademii Nauk – na zadania z zakresu działalności wspomagającej badania.

Wnioski o przyznanie środków finansowych na naukę poddawane są ocenie opartej na parametrycznych kryteriach. System przyznawania środków na naukę jest bardzo sformalizowany na wszystkich etapach, poczynając od ubiegania się o dotację, a kończąc na rozliczeniu prawidłowości wykorzystania jej środków. Wnioski sporządzane są zgodnie ze wzorem ustalonym w rozporządzeniu, co sprzyja standaryzacji kryteriów i ułatwia ocenę zasadności ubiegania się o środki. Elementem wniosku jest ankieta jednostki, zawierająca informacje pozwalające na obiektywizację ocen i porównywalność jednostek ubiegających się o przyznanie środków finansowych. Komisja Badań na Rzecz Rozwoju Nauki utworzona przy Radzie Nauki w oparciu o te porównywalne, ustalone przepisami prawa kryteria, dokonuje kwalifikacji jednostki w zakresie wyników jej działalności naukowej, do określonej kategorii jednostek naukowych, co pozwala na „przyznanie” określonej ilości punktów jednostce ubiegającej się o środki finansowe. Jednostki otrzymujące środki finansowe zobowiązane są składać ustalone przepisami prawa sprawozdania, informacje i raporty w terminach i formach ustalonych w tych przepisach. Konsekwencją niewywiązania się z obowiązków jest wstrzymanie dalszego finansowania przedsięwzięcia i żądanie zwrotu środków finansowych nieprawidłowo wykorzystanych.

10 Liczba jednostek badawczo–rozwijowych uległa w ostatnich latach znacznemu ograniczeniu i wykazuje stałą tendencję malejącą (w 2002 r. było ich 207, w 2003 r. 193, w 2004 r. 187).

11 Nadawanie takiego statusu przewiduje ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.). Ustawa ta weszła w życie z dniem 20.10.2005 r.

Jednym z mankamentów poprzednio obowiązujących rozwiązań, było niewystarczająco wczesne reagowanie na zjawiska nieprawidłowe oraz niedostatecznie staranna i skuteczna egzekucja środków finansowych wykorzystanych w sposób niezgodny z intencją decyzji i zasadami wykorzystania, określonymi przepisami prawa. Obowiązujące procedury mają za zadanie wyeliminowanie sytuacji, które mogłyby sprzyjać niegospodarnemu dysponowaniu i wykorzystaniu środków finansowych. Kontrole mechanizmów wykorzystania środków w warunkach poprzednich rozwiązań (finansowania do dnia 1 kwietnia 2003 r. przez Komitet Badań Naukowych) dowiodły, że system wydatkowania środków pozbawiony był wystarczająco sprawnych instrumentów bieżącej kontroli i oceny merytorycznej i finansowej gospodarowania środkami publicznymi. Konsekwencją takiego stanu były stwierdzone przypadki przyznania bez uzasadnienia środków wyższych niż należne, posiadania przez dłuższy czas niewykorzystanych środków nadmiernych, a nawet lokowanie „czasowo wolnych” środków finansowych na lokatach terminowych. Stwierdzenie tych sytuacji stanowiło uzasadnienie dla ustalenia w najnowszych rozwiązaniach prawnych mechanizmów zapobiegających takim sytuacjom i utrudniających możliwość powstawania niegospodarności.

Dodatkowym – w stosunku do środków uzyskanych z budżetu – źródłem finansowania wydatków Akademii, są środki uzyskane spoza budżetu. Pochodzą one w szczególności ze sprzedaży mienia i praw majątkowych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z najmu lub dzierżawy nieruchomości stanowiących własność Akademii, z udziałów wniesionych w działalność podmiotów gospodarczych, a także z zapisów, darowizn i subwencji przekazanych przez osoby fizyczne i osoby prawne, jak również ze środków pochodzenia zagranicznego. Środki te są rozdysponowywane za pośrednictwem odrębnego od budżetu planu finansowego, uchwalonego przez Prezydium Akademii na wniosek Prezesa Akademii¹².

Środki pochodzące z budżetu przeznacza się na pokrycie kosztów działalności organów Akademii, jej jednostek organizacyjnych krajowych i międzynarodowych, a także na działalność w zakresie kształcenia kadr, działalność statutową, realizację projektów badawczych i celowych, działalność wspomagającą naukę oraz na współpracę z zagranicą. Środki dodatkowe przeznacza się na rozwój nauki, zakup urządzeń jej służących, a w szczególności na bezzwrotną i zwrotną pomoc finansową udzielaną jednostkom i placówkom badawczo–rozwijowym. Środki niewykorzystane w trakcie roku kalendarzowego, przechodzą na rok następny. Zasady gospodarki finansowej Akademii oraz jej placówek naukowych określa wydane na podstawie delegacji ustawowej rozporządzenie Rady Ministrów¹³.

12 Szerzej o tym K. Sawicka, *Gospodarka finansowa niektórych jednostek sektora finansów publicznych*, w: *Finanse publiczne*, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2006, s. 454 i n.

13 Zob. rozporządzenie RM z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad finansowania Polskiej Akademii Nauk oraz gospodarki finansowej jej placówek naukowych (Dz.U. Nr 162, poz. 1140).

Nadzór w zakresie zgodności działania organów Akademii z przepisami Akademii i jej statutem sprawuje Prezes Rady Ministrów. Jemu także Prezes Akademii składa roczne sprawozdanie z działalności. Przepisy ustawy nie określają formy zatwierdzenia przez Premiera przyjęcia sprawozdania.

Kolejną grupę jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, wchodzących w skład segmentu „nauka i edukacja”, stanowią uczelnie publiczne. Z organizacyjnego punktu widzenia, jest to sektor niejednolity. Tworzą go **publiczne uczelnie akademickie** oraz **publiczne uczelnie zawodowe**. Publiczne uczelnie akademickie tworzone są ustawą, podczas gdy publiczne uczelnie zawodowe rozporządzeniami Rady Ministrów. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym¹⁴ ustala kryteria zaliczania uczelni do wymienionych kategorii. Zasadnicza część ustawy weszła w życie z dniem 1 września 2005 r. Zastąpiła ona trzy ustawy regulujące do tego czasu w sposób wycinkowy zasady funkcjonowania: szkół wyższych, wyższych szkół wojskowych i wyższych szkół zawodowych¹⁵.

Organem nadzorującym zgodność działania uczelni z przepisami prawa i statutem jest minister ds. szkolnictwa wyższego. Uprawnienia nadzorcze ministra wykonują także:

- w stosunku do uczelni wojskowych – Minister Obrony Narodowej;
- w stosunku do uczelni służb państwowych – minister spraw wewnętrznych (z wyjątkiem Krajowej Szkoły Administracji Publicznej, w stosunku do której uprawnienia nadzorcze wykonuje Prezes Rady Ministrów¹⁶);
- w stosunku do uczelni artystycznych – minister ds. kultury i ochrony dziedzictwa narodowego;
- w stosunku do uczelni medycznych – minister ds. zdrowia;
- w stosunku do uczelni morskich – minister ds. gospodarki morskiej.

Wszystkie wymienione uczelnie realizują przypisane im zadania dydaktyczne, edukacyjne, badawcze i kulturotwórcze.

Prawo o szkolnictwie wyższym znacząco ujednoczyło zasady gospodarki finansowej wszystkich uczelni. Wcześniej zasady gospodarki finansowej poszczególnych rodzajów uczelni oparte były na konstrukcji zasadniczego w tej kwestii rozporządze-

¹⁴ Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.

¹⁵ Ustawa z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 65, poz. 385 z późn. zm.); ustawa z dnia 31 marca 1965 r. o wyższym szkolnictwie wojskowym (t. jedn.: Dz.U. z 1992 r., Nr 10, poz. 40 z późn. zm.); ustawa z dnia 26 czerwca 1997 r. o wyższych szkołach zawodowych (Dz.U. Nr 96, poz. 590 z późn. zm.)

¹⁶ Mimo że Krajowa Szkoła Administracji Publicznej nie jest uczelnią w rozumieniu ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 164, poz. 1365), przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o Krajowej Szkole Administracji Publicznej (Dz.U. Nr 63, poz. 266 z późn. zm.) w art. 3 stanowią, że do mienia i finansów Krajowej Szkoły stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące państwowych szkół wyższych, a uprawnienia ministra właściwego ds. szkolnictwa wyższego w rozumieniu tych przepisów w odniesieniu do szkoły wykonuje Prezes Rady Ministrów.

nia RM z 1991 r.¹⁷ Przepisy dotyczące uczelni wojskowych i wyższych szkół zawodowych dopuszczały jednak możliwość ustalenia pewnych szczegółowych odrębności związanych ze specyfiką tych szkół. Określali je rozporządzeniami ministrowie nadzorujący ich działalność¹⁸.

Obecnie koszty działalności uczelni dzielą się na dwie zasadnicze grupy: koszty działalności dydaktycznej i koszty działalności badawczej. Koszty działalności dydaktycznej wskazane w art. 94 ustawy¹⁹ oraz zadania z zakresu pomocy materialnej dla studentów, finansowane są środkami dotacji budżetowej. Koszty tej działalności to wydatki związane z procesem dydaktycznym, z kształceniem i rozwojem kadr naukowych, utrzymaniem obiektów akademickiej służby zdrowia oraz ponoszeniem nakładów na działalność studenckiego ruchu naukowego, kulturalnego i artystycznego. Kwoty dotacji na tę działalność przyznawane są z części budżetu, której dysponentem jest minister nadzorujący działalność uczelni. Koszty tej działalności mogą być także finansowane środkami przychodów własnych, uzyskanych w związku z działalnością dydaktyczną oraz środkami uzyskanymi z innych źródeł. Uczelnie uzyskują te środki w postaci opłat pobieranych z tytułu edukacyjnych świadczeń odpłatnych wskazanych w ustawie (kształcenie na studiach niestacjonarnych oraz niestacjonarnych studiach doktoranckich, prowadzenie studiów podyplomowych i realizacja zajęć nieobjętych planem studiów, organizacja kursów dokształcających i organizacja zajęć w językach obcych) oraz z tytułu opłat pobieranych od studentów studiów stacjonarnych i słuchaczy stacjonarnych studiów doktoranckich, związanych z niespełnieniem przez nich wymogów egzaminacyjnych i koniecznością powtarzania zajęć. Ponadto uczelnie uzyskują środki za wynajem pomieszczeń, korzystanie z hoteli asystenckich i odpłatne udostępnianie składników majątkowych służących działalności dydaktycznej. Inne źródła to darowizny, zapisy, spadki, środki uzyskane z tytułów ofiarności publicznej oraz środki zagraniczne. Poza dotacjami na działalność dydaktyczną uczelnie otrzymują dotacje na cele inwestycyjno-budowlane oraz dotacje na pomoc materialną dla studentów, które to środki mogą być także przeznaczane na remonty domów i stołówek studenckich.

Koszty działalności badawczej zakwalifikowane do finansowania środkami budżetu państwa ustala ustawa z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki²⁰. Przepisy tej ustawy w części dotyczącej finansowania badań naukowych

¹⁷ Rozporządzenie RM z dnia 17 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni (Dz.U. Nr 84, poz. 380 z późn. zm.).

¹⁸ Dla akademii wojskowych – Minister Obrony Narodowej – rozporządzenie z dnia 22 października 1993 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej akademii wojskowych (Dz.U. Nr 103, poz. 475 z późn. zm.); dla Szkoły Głównej Służby Pożarniczej – Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji – rozporządzenie z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej Szkoły Głównej Służby Pożarniczej (Dz.U. Nr 111, poz. 1312), ustallili odrębne szczegółowe zasady, które wraz z zasadniczymi regulacjami dotyczącymi państwowych szkół wyższych należało stosować komplementarnie.

¹⁹ Przepis wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

²⁰ Dz.U. Nr 238, poz. 2390 z późn. zm.

weszły w życie z dniem 1 września 2006 r.²¹ Do czasu wejścia w życie tych przepisów obowiązywały zasady określone ustawą o szkolnictwie wyższym z 1990 r. Stosownie do ustawy z 2004 r., środkami finansowymi na naukę dysponuje minister właściwy ds. nauki, który przyznaje uczelniom środki na badania własne. Badania te muszą dotyczyć działań na rzecz polityki naukowej, naukowo–technicznej i innowacyjnej państwa. Środki finansowe na naukę przekazywane są przez ministra ds. nauki bezpośrednio uczelniom na podstawie wniosków ministrów sprawujących nadzór nad uczelniami. Mechanizm przyznawania środków na dofinansowanie działalności naukowej omówiony został wcześniej, przy okazji przedstawiania zasad finansowania PAN (ponieważ placówki Akademii w oparciu o te procedury także uzyskują środki finansowe na działalność statutową). Na podstawie sprawozdań, raportów i innych dokumentów minister sprawuje nadzór nad wydatkowaniem tych środków z punktu widzenia legalności, celowości i rzetelności ich wydatkowania.

Analiza budżetów ostatnich lat wskazuje na bardzo niekorzystny trend spadkowy dotacji podmiotowych przeznaczanych na działalność naukową (w ramach działu 28). Ich wykonanie w roku 2004 było w liczbach bezwzględnych niższe niż w roku 2003 i 2002, a relacjonowane do wykonania roku 2001 stanowiło zaledwie 93,9%. Niedostatek środków finansowych na badania naukowe powinien więc tym bardziej mobilizować do maksymalnej racjonalizacji ich wykorzystania. Systematycznie maleją także środki na badania własne. Relacja tych środków przeznaczonych w roku 2004 w stosunku do roku 2001 kształtuje się na poziomie 55,4 %. Proporcje podziału tych środków między szkoły wyższe nadzorowane przez poszczególnych ministrów ilustrują dane Tablicy 22.

Tablica 22. Podział środków przyznawanych w formie dotacji z części 28 [Nauka] na badania własne szkół wyższych w latach 2001–2005 (dane w %)

Lp.	Nadzorujący minister	2001	2002	2003	2004	2005
1.	do spraw edukacji	x	80,0	80,0	79,2	79,2
2.	do spraw kultury	x	0,4	0,4	0,8	0,8
3.	do spraw zdrowia	x	15,8	16,2	16,1	16,1
4.	do spraw infrastruktury	x	0,2	0,2	0,6	0,6
5.	do spraw obrony narodowej	x	3,9	3,1	3,1	3,1
6.	do spraw wewnętrznych	x	0,1	0,1	0,2	0,2

x – brak danych

Źródło: dane na podstawie Analiz NIK z wykonania budżetu państwa za lata 2001–2005 oraz obliczenia autora

21 Zob. ustawa z dnia 26 stycznia 2006 r. o zmianie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 46, poz. 328).

Analiza danych zaprezentowanych w Tablicy pozwala na dwie konstatacje:

- nawet bardzo znaczny spadek nakładów na badania własne uczelni, który miał miejsce w ostatnich latach, nie wpłynął w zasadniczy sposób na zmianę zasadniczych proporcji podziału środków przekazywanych uczelniom;
- nawet najbardziej groźnie brzmiące sankcje dotyczące podmioty naruszające zasady wykorzystania publicznych środków finansowych przyznanych w formie dotacji, nie są w stanie zagwarantować w pełni tego, że środki te zostaną wykorzystane całkowicie zgodnie z przeznaczeniem i z intencją ustawodawcy. Publiczny charakter środków finansowych zgromadzonych z zastosowaniem przymusu państwowego, powinien w większym stopniu niż ma to miejsce aktualnie, zobowiązywać tworzącego prawo do przewidywania w ramach mechanizmów kontrolnych, jak najbardziej precyzyjnych instrumentów kontroli korzystania ze środków zarówno na etapie ich przyznawania, jak i na każdym z kolejnych etapów ich wykorzystywania oraz oceny wyników realizacji finansowanych w ten sposób przedsięwzięć.

Gospodarka finansowa publicznych uczelni akademickich i publicznych uczelni zawodowych prowadzona jest na podstawie planów finansowych uchwalanych przez ich senaty. Środki finansowe uczelni pochodzą głównie z budżetu. Z analiz prowadzonych w końcu lat dziewięćdziesiątych wynikało, że niższy udział dotacji mają uczelnie o niższych jednostkowych kosztach kształcenia, np. szkoły ekonomiczne (56%), najwyższy – akademie medyczne, uczelnie artystyczne (ponad 90%). Przeciętnie ponad ¾ przychodów z działalności dydaktycznej stanowiły dotacje z budżetu państwa. Mimo tak znacznego udziału dotacji budżetowych w bilansie szkół wyższych, uznaje się, że dysponują one znaczną autonomią²².

Innego rodzaju państwową jednostką organizacyjną sektora publicznego, zajmującą się kształceniem wyższych kadr dla administracji publicznej i administracji gospodarczej, jest **Krajowa Szkoła Administracji Publicznej (KSAP)**. Podstawą prawną jej działania jest ustawa z dnia 14 czerwca 1991 r. o Krajowej Szkole Administracji Publicznej²³. Utworzono ją uchwałą RM w 1990 r. na podstawie przepisów o jednostkach badawczo–rozwojowych, a w 1991 r. nadano jej status państwowej jednostki organizacyjnej.

KSAP nie posiada formalnych uprawnień szkoły wyższej, posiada natomiast (podobnie jak szkoły wyższe) osobowość prawną. Ustawa o KSAP stanowi, że do finansów szkoły stosuje się przepisy dotyczące szkół wyższych, ale struktura organizacyjna KSAP oraz jej organy ustalone ustawą różnią zasadniczo się od struktur organizacyjnych innych uczelni. Nie ma więc w niej senatu ani jego odpowiednika.

22 Tak np. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 385.
23 Dz.U. Nr 63, poz. 266 z późn. zm.

Żaden z przepisów ustawy tworzącej KSAP, a także żaden z przepisów statutu, nie ustala zasad sporządzania planu finansowego tej państwowej jednostki organizacyjnej, ani też zasad kwitowania jego realizacji. W tym względzie więc (podobnie jak w szeregu kwestiach dotyczących mechanizmów funkcjonowania tej jednostki organizacyjnej) należy mówić o zasadach szczególnych, różniących ją od zasad stosowanych w innych, wcześniej omówionych jednostkach dydaktyczno–naukowych.

Działalność KSAP finansowana jest w zasadniczej części dotacją budżetową, mieszczącą się w części budżetu związanej z funkcjonowaniem Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (ten mechanizm organizacyjny jest dokładnym odwzorowaniem sprawdzonego sposobu podporządkowania organizacyjnego francuskiej Ecole Nationale d'Administration). Udział ten w ostatnich latach kształtował się zawsze na poziomie przekraczającym 50% przychodów. KSAP uzyskuje także przychody z tytułu organizacji studiów, wykładów i seminariów podnoszących kwalifikacje pracowników administracji publicznej, z tytułu odpłatności za usługi hotelowe w obiektach Szkoły i wynajem sal wykładowych, a także ze środków pomocowych krajowych i zagranicznych.

W strukturze kosztów najpoważniejszą część stanowią wydatki związane z wypłatą stypendiów studentom studiów stacjonarnych (wszyscy studenci otrzymują stypendia). Zasady organizacji, miejsce Szkoły w systemie edukacji kadr dla administracji państwa, zasady udzielania stypendiów i zatrudniania, podporządkowanie Prezesowi Rady Ministrów, niezatrudnianie stałej kadry dydaktycznej itd., to rozwiązania oparte na wzorcach istniejącej od 1945 r. francuskiej ENA,²⁴ bardzo prestiżowej i stanowiącej wzorzec dla innych jednostek tego typu na świecie.

Kolejną kategorią jednostek związanych ze sferą nauki są **jednostki badawczo–rozwojowe**. Są to jednostki organizacyjne wyodrębnione pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno–finansowym, tworzone w celu prowadzenia prac naukowych i prac rozwojowych, których wyniki powinny znaleźć zastosowanie w określonych dziedzinach gospodarki narodowej i życia społecznego. Jednostki te mogą nosić różne nazwy (instytut naukowo–badawczy, centralne laboratorium, ośrodek badawczo–rozwojowy lub inne) i podobnie jak PAN i jej jednostki oraz uczelnie publiczne, mają prawo używania okrągłej pieczęci z wizerunkiem godła Rzeczypospolitej Polskiej pośrodku. O nadanie jednostce organizacyjnej statusu jednostki badawczo–rozwojowej, stosownie do obowiązujących przepisów, może występować osoba prawna, która utworzyła taką jednostkę²⁵ w ramach prowadzo-

nej przez nią działalności gospodarczej. Minister ds. nauki (po uzgodnieniu z ministrem ds. finansów publicznych i ministrem właściwym ze względu na rodzaj działalności prowadzonej przez jednostkę) nadaje jej na czas oznaczony status jednostki badawczo–rozwojowej bądź odmawia jej nadania takiego statusu, decyzją administracyjną. Jednostka może być łączona, dzielona, reorganizowana, likwidowana, przekształcana w przedsiębiorstwo, włączona do przedsiębiorstwa, może podlegać komercjalizacji i prywatyzacji (uzyskując status spółki handlowej).

Do zadań jednostek badawczo–rozwojowych w szczególności należy:

- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz przystosowywanie ich wyników do wdrażania w praktyce oraz podejmowanie działalności w zakresie doskonalenia metod prowadzenia tych badań naukowych i prac rozwojowych;
- upowszechnianie wyników badań naukowych i prac rozwojowych;
- opracowywanie analiz i ocen dotyczących stanu i rozwoju poszczególnych dziedzin nauki i techniki, a także propozycje w zakresie wykorzystywania w kraju osiągnięć światowej nauki i techniki;
- prowadzenie działalności uzupełniającej, a w szczególności w zakresie szkolenia, informacji naukowej, technicznej i ekonomicznej, wynalazczości oraz ochrony własności przemysłowej i intelektualnej.

Jednostki badawczo–rozwojowe mogą prowadzić produkcję aparatury i urządzeń, a także podejmować inną działalność gospodarczą bądź usługową na potrzeby kraju i eksportu w zakresie objętym przedmiotem ich działania.

Ustawa z dnia 25 sierpnia 1985 r. o jednostkach badawczo–rozwojowych²⁶ zobowiązuje ministra ds. nauki do określenia w porozumieniu z ministrem ds. finansów publicznych, zasad gospodarki finansowej jednostek, a w szczególności do określenia źródeł ich przychodów²⁷. Stosownie do tych ustaleń źródłami takimi są przychody uzyskane w związku z prowadzoną przez tę jednostkę działalnością, w szczególności pochodzące ze sprzedaży:

- badań naukowych i prac rozwojowych oraz ich wyników;
- patentów, praw ochronnych, licencji na stosowanie wynalazków i wzorów użytkowych, projektów wynalazczych stanowiących własność jednostki oraz innych rezultatów naukowych i technicznych;
- prac z zakresu działalności wspomagającej badania;

²⁴ Zob. K. König, Les systèmes européens de formation en matière d'administration publiques, „Revue française d'administration publiques” 1977, nr 2, s. 105–132.

²⁵ Podmiot taki musi spełniać wymogi określone ustawą z dn. 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo–rozwojowych (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 33, poz. 388 z późn. zm.) Zasady wspierania środkami publicznymi działalności tych jednostek obowiązujące od 1 stycznia 2006 r. określa ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.).

²⁶ T. jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 33, poz. 388 z późn. zm.

²⁷ Minister uczynił zadość temu obowiązkowi, ustalając je rozporządzeniem z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu gospodarki finansowej jednostek badawczo–rozwojowych (Dz.U. Nr 153, poz. 1764).

- prac wdrożeniowych, w tym nadzoru autorskiego;
- produkcji doświadczalnej, urządzeń i aparatury oraz innej produkcji lub usług.

Przepisy przewidują także możliwość przyznawania jednostkom dotacji budżetowych: podmiotowych, przedmiotowych lub celowych, przeznaczanych na finansowanie albo dofinansowanie działalności lub realizację zadań. Zasady przyznawania dotacji na działalność statutową jednostek naukowo-badawczych określa, wydane na podstawie delegacji zawartej w ustawie z 2004 r. o zasadach finansowania nauki, rozporządzenie Ministra Nauki i Informatyzacji z dnia 4 sierpnia 2005 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania i rozliczania środków finansowych na naukę²⁸. Udział jednostek w podziale dotacji podmiotowych na działalność statutową w 2004 r. kształtował się na poziomie 29,4% całości środków rozdysponowanych w ramach części budżetu przeznaczonej na naukę (obok nich, uczelnie partycypują w 31,9%, placówki naukowe PAN w 38,3% oraz inne jednostki w 0,4%).

Przyznawanie jednostkom badawczo-rozwojowym publicznych środków finansowych wywołuje dwojakiego rodzaju następstwa:

- obliguje do określenia zasad udzielania pomocy publicznej²⁹. Przepisy te ustalają rodzaje kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą oraz ich udział w całości nakładów;
- implikuje konsekwencje w postaci zobowiązania do kontroli prawidłowości ich wykorzystania oraz określenia procedur kontrolnych. Procedury te przewidują, że kontrola przeprowadzana przez eksperta finansowego w ramach kontroli merytorycznej powinna być poprzedzona kontrolą przeprowadzoną przez eksperta naukowego oraz w razie potrzeby przez eksperta budowlanego.

Przeprowadzenie kontroli dokumentowane jest sporządzeniem sprawozdania, które zawierać powinno:

1. Ocenę wykorzystania środków finansowych pod względem celowości i zgodności z przepisami: o finansach publicznych, o rachunkowości oraz o zamówieniach publicznych.
2. Ocenę zgodności dokumentacji finansowej kontrolowanej jednostki z informacjami zawartymi w składanych przez nią raportach i sprawozdaniach.

²⁸ Dz.U. Nr 161, poz. 1359.

²⁹ Do czasu wejścia w życie (do 31 maja 2004 r.) przepisów obowiązującej obecnie ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 123, poz. 1291 z późn. zm.), zasady te określało rozporządzenie RM z dnia 15 października 2002 r. w sprawie dopuszczalności pomocy publicznej udzielanej na prace badawczo-rozwojowe (Dz.U. Nr 186, poz. 1546).

3. Stwierdzenie w wyniku kontroli, czy kontrolowany wykorzystując środki publiczne, wypełnił warunki określone w decyzji przyznającej dotację lub w umowie o przeprowadzenie badań oraz w harmonogramie płatności.
4. Ustalenie wysokości wykorzystanych środków, wysokości środków niewykorzystanych, wykorzystanych w sposób niezgodny z przeznaczeniem lub nieprawidłowy.

Oceniając przepisy dotyczące zasad wykorzystania publicznych środków finansowych przeznaczanych na finansowanie zadań przez jednostki badawczo-rozwojowe, stwierdzić należy, że ustalone nimi procedury wydają się określać zasady gospodarki finansowej tych podmiotów w sposób precyzyjny, szczegółowy, wręcz drobiazgowy i wykazujący szczególną dbałość o prawidłowe ich wykorzystanie. Zapewne ta znacząca precyzja obowiązujących w tej materii rozwiązań prawnych spowodowana jest ich uniwersalnym (skierowanym do różnych kategorii potencjalnych podmiotów) charakterem.

3. Zasady organizacji i gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sfery ochrony zdrowia

Zasadniczymi problemami reformy zasad organizacji systemu ochrony zdrowia są:

- a. doskonalenie modelu gromadzenia środków finansowych przeznaczanych na ochronę zdrowia,
 - b. optymalna ich alokacja, zapewniająca płynność przepływu tych środków finansowych na rzecz świadczeniodawców
- oraz
- c. podwyższenie jakości i dostępności usług medycznych poprzez udoskonalenie mechanizmów kontraktowania usług zdrowotnych.

Mechanizm finansowania ochrony zdrowia poprzez ich wydatkowanie z budżetu państwa, uznano w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych za wymagający natchmiennej reformy z uwagi na niską jakość usług medycznych i złą kondycję finansową jednostek organizacyjnych świadczących te usługi. Konsekwencją takiej oceny sytuacji były zarówno reformy o charakterze organizacyjnym, jak i reformy o charakterze finansowym. Mimo licznych rozwiązań prawnych i organizacyjnych, które powstrzymały zapaść mechanizmów świadczenia usług zdrowotnych, sytuacji nadal nie można uznać za zadowalającą.

Ustawą z dnia 6 lutego 1997 r. powołano instytucje ubezpieczenia zdrowotnego „kasy chorych”³⁰. Jednostki te, jako instytucje samorządne wyposażone w osobowość prawną, zasadniczo różne od typowych form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych wymienionych imiennie w ustawie o finansach publicznych, włączono do sektora finansów publicznych³¹. Fakt ten z formalnego punktu widzenia budził zrozumiałe zastrzeżenia. Ustawa tworząca Kasy przewidywała bowiem, że źródłami ich przychodów są głównie: składki na ubezpieczenia zdrowotne, odsetki od składek nieopłaconych w terminie, dochody z lokat i papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa, środki na zadania zlecone przez Ministra Zdrowia, kwoty wyrównania finansowego dokonywanego między Kasami ze względu na zróżnicowanie ich przychodów i kosztów oraz darowizny i zapisy. Tak więc podstawowym źródłem ich finansowania były składki na ubezpieczenia zdrowotne, które jako świadczenia powszechnie i obowiązkowe wykazywały – co od dawna podkreślano w literaturze – cechy daniny publicznej. Były ponadto świadczeniami przymusowymi i bezzwrotnymi, co znacznie upodabniało je do podatków. Jednak posiadały także szereg cech, które nie pozwalały na taką kwalifikację tego źródła, np. celowy (a nie ogólny) charakter przeznaczenia ich środków. Stanowiło to podstawę prezentowania wątpliwości, w świetle uregulowań ustawy o finansach publicznych, co do ich zakwalifikowania do kategorii środków publicznych oraz *a contrario* prezentowania racji wskazujących na ich niepubliczny charakter³². Ta konstatacja pozwalała przy prowadzeniu analiz statusu prawnofinansowego Kas Chorych na ich kwalifikację jako „jednostek z pogranicza sektora publicznego”. Kasy Chorych bowiem, w świetle obowiązującego wówczas stanu prawnego, nie wykazywały związku ani z budżetem państwa, ani z budżetami jednostek samorządu terytorialnego.

Zasady organizacyjne przewidywały utworzenie 16. regionalnych i 1. Branżowej Kasy Chorych dla Służb Mundurowych. Tak więc, o ile w pierwszym przypadku można mówić o terytorialnym kryterium wyodrębnienia jednostek organizacyjnych organizujących usługi zdrowotne, w drugim przypadku należy już mówić o kryteriach: branżowym i terytorialnym³³. Przepisy powołujące kasy stanowiły, że są one jednostkami samorządowymi, których zadaniem jest zawieranie umów ze świadczeniodawcami (publicznymi i niepublicznymi zakładami opieki zdrowotnej oraz prywatnie praktykującymi lekarzami, pielęgniarkami i położnymi i innymi osobami posiadającymi kwalifikacje do świadczenia usług zdrowotnych w ramach

30 Zob. ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz.U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.).

31 Zob. W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 178.

32 Tak np. B. Kucia, *Prawnofinansowy status Kas Chorych*, w: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000, s. 218.

33 Podopiecznymi tej kasy byli m.in.: żołnierze, strażacy, policjanci, pracownicy służby granicznej, kolejarze i pracownicy więziennictwa. Struktura organizacyjna przewidywała więc istnienie centrali Branżowej Kasy oraz jej oddziałów terenowych.

prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej lub wykonywania wolnego zawodu) i pośredniczenie między ubezpieczonymi i świadczeniodawcami. Praktyka pokazała, że następstwem takiej koncepcji organizacyjnej był cały szereg negatywnych konsekwencji, takich jak: nadmierne zatrudnienie, brak możliwości realizacji zsynchronizowanej polityki zdrowotnej (każda z kas realizowała w tej materii swoją własną politykę), całkowita dowolność w dysponowaniu środkami na wynagrodzenia wynikająca z braku taryfikatorów wynagrodzeń dla pracowników kas oraz braku określenia wymogów kwalifikacyjnych dla poszczególnych stanowisk, niegospodarność w wydatkowaniu środków na szkolenia członków rad kas, rażące uchyczenie w podpisywaniu kontraktów ze świadczeniodawcami, brak jednolitych zasad ogólnych kontraktowania i rozliczania świadczeń dla wszystkich kas, „zatory płatnicze” w płatnościach za kontraktowane usługi itd. Ograniczeniu (w szczególności w początkowym okresie funkcjonowania tych instytucji) podlegały możliwości wyboru kasy chorych i lekarza³⁴.

Przedstawione mankamenty wynikające z doświadczeń pierwszych lat funkcjonowania kas chorych, w warunkach niedostatku środków w zasobach publicznych spowodowały, że praktycznie wszystkie liczące się ugrupowania polityczne opowiedziały się za likwidacją kas chorych i poszukiwaniem innego modelu organizacyjnego. Pierwszym krokiem zmierzającym do zmian, podjętym w lipcu 2002 roku, było wyposażenie ministra zdrowia w kompetencje do kontroli nad kasami chorych, polegające na upoważnieniu go do powoływania rad kas. Drugim etapem dokonywanych reform miały być zmiany organizacyjne, polegające na przekształceniu regionalnych kas chorych w terenowe oddziały narodowego funduszu zdrowia oraz likwidacja centrali branżowej kasy chorych i jej oddziałów terenowych (mimo protestów ze strony reprezentacji związkowych służb mundurowych) poprzez włączenie ich struktur do centrali tworzonego funduszu oraz jego oddziałów terenowych.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia³⁵ (NFZ) wprowadzała z dniem 1 kwietnia 2003 r. odmienne od wcześniej obowiązujących zasady organizacyjne. Podstawę prawną działalności Funduszu Trybunał Konstytucyjny uznał 7 stycznia 2004 r. za niezgodną z Konstytucją stwierdzając, że nie ustala ona ani zakresu świadczeń gwarantowanych, ani zakresu świadczeń ponadstandardowych, ani też kryteriów, w oparciu o które zakres należnych świadczeń miałby być ustalany. Uchylając ustawę Trybunał Konstytucyjny, ustalił termin jej wygaśnięcia z końcem roku 2004³⁶. Na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków pub-

34 W początkowym okresie przesłanką uwzględnienia wniosku o zmianę kasy była zmiana miejsca zamieszkania poza obszar właściwości miejscowej kasy, której ubezpieczony jest członkiem.

35 Dz.U. Nr 45, poz. 391 z późn. zm.

36 Zob. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 315.

licznych³⁷, powołano z dniem 1 października 2004 r. nowy fundusz o tej samej nazwie.

Nazwa „fundusz” jest w tym przypadku o tyle niefortunna, że NFZ nie jest, co konsekwentnie podkreśla się w literaturze przedmiotu, państwowym funduszem celowym w rozumieniu u.f.p.³⁸. Jest natomiast państwową jednostką organizacyjną o szczególnym charakterze, której zasady organizacyjne i finansowe określono ustawą, powołaną do zarządzania środkami finansowymi przeznaczonymi na finansowanie ochrony zdrowia i wykonującą funkcje płatnika w systemie finansowania świadczeń zdrowotnych. W odróżnieniu od zasad wcześniej obowiązujących, fundusz jest jedną ogólnopolską państwową jednostką organizacyjną, posiadającą struktury wojewódzkie, wyposażoną w osobowość prawną, uprawnioną do zawierania umów ze świadczeniodawcami. Rozwiązania ustawy eliminują jeden z zasadniczych mankamentów wcześniejszych rozwiązań: wprowadzają równy i sprawiedliwy dostęp do świadczeń oraz możliwość wyboru świadczeniodawcy (spośród tych, którzy podpisali umowę o świadczenie usług z funduszem), bez konieczności ubiegania się o zgodę zarządzającego funduszem.

W art. 114 stwierdza się, że środki Funduszu są środkami publicznymi. Fundusz nie prowadzi działalności gospodarczej, nie może być także właścicielem zakładów opieki zdrowotnej. Działalność finansową Fundusz prowadzi w oparciu o zrównoważony w zakresie przychodów i wydatków plan, sporządzony przez Prezesa NFZ na podstawie projektów terenowych struktur funduszu i jego centrali. Projekt planu opracowany przez Prezesa NFZ i zaopiniowany przez Radę Funduszu, przedstawiany jest do zaopiniowania sejmowym komisjom finansów publicznych oraz zdrowia, a po rozpatrzeniu opinii przekazywany wraz z tymi opiniami ministrowi właściwemu do spraw zdrowia. Sprawozdanie okresowe (sprawozdania miesięczne wskazane w rozporządzeniu wykonawczym oraz sprawozdania kwartalne) z wykonania planu finansowego Prezes NFZ przedstawia ministrowi finansów publicznych i ministrowi zdrowia, a sprawozdanie roczne przyjęte przez Radę Funduszu, po zaopiniowaniu przez komisje finansów publicznych i zdrowia, zatwierdzane jest przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (po zasięgnięciu opinii ministra zdrowia). Szczegółowe zasady prowadzenia gospodarki finansowej funduszu ustala minister finansów publicznych³⁹.

Aktem o charakterze podstawowym dla ustalenia zasad organizacji i gospodarki finansowej jednostek ochrony zdrowia jest ustawa z 1991 r.,⁴⁰ zmieniana od

37 Dz.U. Nr 210, poz. 2135 z późn. zm.

38 Zob. C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 246; tenże: *Finanse publiczne. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 36; także E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 312.

39 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej Narodowego Funduszu Zdrowia (Dz.U. Nr 104, poz. 875 z późn. zm.).

40 Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.).

czasu jej uchwalenia kilkadziesiąt razy. Ustawa ta stanowi, że świadczenia zdrowotne mogą być udzielane przez zakłady opieki zdrowotnej i przez osoby fizyczne wykonujące zawody medyczne⁴¹. Zakłady opieki zdrowotnej przybierają w praktyce różne nazwy. Najpopularniejsze spośród nich to: szpital, przychodnia, poradnia, ośrodek zdrowia, pogotowie ratunkowe, zakład opiekuńczo–lecniczy, sanatorium, zakład rehabilitacji leczniczej.

Zakłady opieki zdrowotnej mogą mieć status jednostek publicznych i niepublicznych⁴². Organami założycielskimi zakładów publicznych są organy administracji państwowej oraz jednostki samorządu terytorialnego. Wśród zakładów utworzonych przez organy administracji państwowej wskazać należy jednostki organizacyjne utworzone przez:

1. Ministrów lub centralne organy administracji rządowej.
2. Wojewodów.

Realizacja przez wyższe uczelnie medyczne zadań edukacyjnych, dydaktycznych, badawczych, naukowych i badawczo–rozwojowych odbywa się w połączeniu z udzielaniem przez te jednostki świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia, stąd też państwowe uczelnie medyczne oraz państwowe uczelnie prowadzące działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych (zwykle zawierające w swej nazwie wyrazy „kliniczny” lub „uniwersytecki”) mogą także tworzyć zakłady opieki zdrowotnej. Wówczas zasady prawne funkcjonowania tych jednostek wynikają, odpowiednio, z ustaw: Prawo o szkolnictwie wyższym, o zakładach opieki zdrowotnej i o jednostkach badawczo–rozwojowych.

Wśród zakładów publicznych, dla których organem założycielskim są naczelne i centralne organy administracji rządowej, dominują te, dla których podmiotem uprawnionym do ich tworzenia, przekształcania i likwidacji jest Minister Zdrowia. Uprawnienia równorzędne posiadają jednak także odpowiednio:

1. Minister Obrony Narodowej, w zakresie zakładów opieki zdrowotnej utworzonych w resorcie obrony narodowej.
2. Minister Spraw Wewnętrznych, w zakresie zakładów opieki zdrowotnej utworzonych w podlegających mu służbach Policji, Straży Granicznej, Biurze Ochrony Rządu, Służbie Więziennej, Państwowej Straży Pożarnej.
3. Minister Sprawiedliwości, w zakresie zakładów opieki zdrowotnej dokonujących świadczeń na rzecz osób pozbawionych wolności.

41 Wśród tych ostatnich ustawa wyróżnia: indywidualne i grupowe praktyki lekarzy, pielęgniarek i położnych.

42 Do niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej zalicza się jednostki organizacyjne utworzone przez: kościoły i związki wyznaniowe, pracodawców, fundacje, związki zawodowe, spółki niemające osobowości prawnej oraz inne niż wcześniej wymienione, krajowe lub zagraniczne osoby prawne oraz osoby fizyczne.

4. Minister Transportu i Gospodarki Morskiej, w stosunku do zakładów opieki zdrowotnej utworzonych przez PP „Polskie Koleje Państwowe”.

Organy założycielskie nadają statut zakładowi opieki zdrowotnej i określają w nim, nie uregulowane w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej, sprawy dotyczące ustroju i zasad funkcjonowania tych jednostek.

Zmiana przepisów ustawy o Radzie Ministrów dokonana w końcu 2001 r., wprowadziła z dniem 1 stycznia 2002 r. zasadę, zgodnie z którą minister kierujący określonym działem administracji rządowej zobowiązany został do ustalenia, w drodze obwieszczenia, wykazu jednostek organizacyjnych mu podległych lub przez niego nadzorowanych. Ministrowi Zdrowia⁴³ podlegało 89 jednostek organizacyjnych: akademie i centra medyczne, regionalne centra krwiodawstwa i krwiolecznictwa; Ministrowi Obrony Narodowej⁴⁴ podlegało 85, zaś jego nadzorowi ponadto ponad 60 jednostek organizacyjnych, w tym szereg placówek o charakterze medycznym, związanych z ochroną zdrowia: Wojskowe Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa, Wojskowy Instytut Medyczny w Warszawie, Wojskowy Instytut Higieny i Epidemiologii w Warszawie, Wojskowy Instytut Medycyny Lotniczej w Warszawie. Jednostki te mają zróżnicowany status finansowy.

Publiczne zakłady opieki zdrowotnej udzielają świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych osobom ubezpieczonym oraz innym osobom, uprawnionym do uzyskiwania tych świadczeń na podstawie odrębnych przepisów, nieodpłatnie, za częściową odpłatnością lub całkowitą odpłatnością. Udzielają także świadczeń na rzecz osób nieposiadających uprawnień z tytułu ubezpieczenia społecznego⁴⁵.

Sposób rozliczania środków publicznych uzależniony jest od statusu formalnego jednostki, ponieważ – zgodnie z ustawą o zakładach opieki zdrowotnej – publiczne zakłady opieki zdrowotnej mogą mieć formę jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego albo też mogą być prowadzone w formie samodzielnego zakładu, pokrywającego swoje koszty działalności z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów. Jednostki budżetowe i zakłady budżetowe prowadzą gospodarkę finansową zgodnie z normami przewidzianymi ustawą o finansach publicznych, z tym że przewiduje się tu także pewne znaczące odstępstwa od zasad stosowanych w sto-

43 Zob. obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 28 listopada 2005 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Zdrowia (M.P. Nr 80, poz. 1145).

44 Zob. obwieszczenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowanych (M.P. Nr 35, poz. 382).

45 Przepisy uprawniające do finansowania udzielonych świadczeń zdrowotnych ze środków publicznych zawiera cały szereg ustaw, np. ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 147, poz. 2416 z późn. zm.); ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1231 z późn. zm.); ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (Dz.U. Nr 111, poz. 535 z późn. zm.); ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (Dz.U. Nr 79, poz. 1485 z późn. zm.).

sunku do innych jednostek i zakładów budżetowych. Jednostki budżetowe uprawnione są bowiem do pozostawiania do swojej dyspozycji 70% niewykorzystanych w danym roku środków budżetowych, zaś zakłady budżetowe – 70% wpłaty przeznaczonej do budżetu. Tak więc, mimo stosowania formalnego nazewnictwa przewidzianego ustawą o finansach publicznych dla form organizacyjnych gospodarki budżetowej, mamy do czynienia ze „zmodyfikowanymi” jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi. Wypada przypomnieć, że ustawa o finansach publicznych przewiduje zasadę przekazywania przez jednostkę budżetową całości swoich przychodów na rzecz budżetu oraz pokrywania rozchodów jednostki budżetowej (w wysokości przewidzianej planem finansowym) z budżetu. Konstrukcja rozdziału ustawy o zakładach opieki zdrowotnej dotyczącego form prawnych prowadzenia zakładów publicznych wyraźnie jednak wskazuje, że forma jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego będzie miała zastosowanie przejściowo, wówczas gdy „prowadzenie tego zakładu w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej byłoby niecelowe lub przedwcześnie”. W pozostałych przypadkach działalność winna być prowadzona w formie samodzielnego zakładu pokrywającego koszty swej działalności i zobowiązań z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów. Z interesującego nas punktu widzenia, skutki takiego rozwiązania nie są niczym innym jak debudżetyzacją części publicznych przychodów i rozchodów.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe:

- z odpłatnych świadczeń zdrowotnych realizowanych na podstawie umowy⁴⁶, w tym także finansowanych ze środków publicznych;
- z budżetu państwa (ze środków będących w dyspozycji Ministra Zdrowia), ze środków publicznych jst, oraz ze środków innych podmiotów, przeznaczonych na realizację programów zdrowotnych i programu Zintegrowane Ratownictwo Medyczne (w tym na nakłady inwestycyjne i zakup specjalistycznego sprzętu medycznego);
- z wydzielonej działalności gospodarczej innej niż wcześniej wymieniona, jeżeli statut jednostki dopuszcza prowadzenie takiej działalności;
- z darowizn, z zapisów i spadków oraz ze środków ofiarności publicznej, w tym także pochodzenia zagranicznego.

Zaprezentowany katalog źródeł dochodów samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej wskazuje, że zarówno w przypadku realizacji przez zakład świad-

46 Rozporządzenia ministra zdrowia wydane na podstawie delegacji ustawowej określają sposób ustalania opłat za świadczenia zdrowotne udzielane przez publiczne zakłady opieki zdrowotnej osobom nieuprawnionym do świadczeń finansowanych ze środków publicznych, jak i zakres świadczeń ponadstandardowych, za które odpłatność poniesie świadczeniobiorca.

czeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych na rzecz osób ubezpieczonych, jak i w przypadku refinansowania ze środków budżetu państwa świadczeń zdrowotnych realizowanych bezpłatnie na rzecz osób nieposiadających uprawnień z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego⁴⁷, mamy do czynienia z opłatą za usługi kontraktowane. Zarówno w jednym, jak i w drugim wymienionym przypadku realizacja świadczeń odbywa się na podstawie umowy, zaś fakt ich finansowania środkami publicznymi znajduje odbicie w określeniu mechanizmów i zasad kontroli ich wykorzystania⁴⁸.

O samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej stwierdzić można, że są jednostkami organizacyjnymi, które nie mając osobowości prawnej, nie funkcjonują w formach określonych w ustawie o finansach publicznych. W zasadach organizacyjnych tych jednostek istnieje sprzeczność: z jednej strony istnieją mechanizmy, które zapewnić mają im samodzielność (w tym również finansową) z drugiej brak jest mechanizmów uważanych za niezbędny atrybut samodzielności (formalno-prawna zdolność do czynności prawnych).

Podjęte próby reformy zasad funkcjonowania jednostek organizacyjnych opieki zdrowotnej nie mogą być, niestety, uznane za udane. Świadczą o tym wyrazy niezadowolonia ze strony pacjentów oczekujących miesiącami na usługi medyczne, personelu – przybierające postać strajków lekarzy i pielęgniarek oraz systematyczny brak środków na działalność, stanowiące dowód, że cele reformy nie zostały osiągnięte. Kolejną próbą rozwiązania nabrzmiałych społecznie problemów jest uchwalenie ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji zakładów opieki zdrowotnej⁴⁹.

4. Zasady organizacji i gospodarki finansowej państwowych instytucji kultury

Podstawę prawną funkcjonowania instytucji kultury stanowi ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁵⁰. Zgodnie z nią, do instytucji kultury zalicza się: teatry, filharmonie, opery i operetki, orkiestry, ogniska artystyczne, domy kultury, kina, galerie sztuki, muzea, biblioteki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury, prowadzące działalność kulturalną polegającą na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury.

47 Podstawa prawna: rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 17 lutego 2004 r. w sprawie sposobu i trybu finansowania z budżetu państwa świadczeń zdrowotnych udzielanych osobom nieposiadającym uprawnień z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego (Dz.U. Nr 31 poz. 274).

48 Zob. rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 1 lipca 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków przekazywania samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej środków publicznych na realizację programów zdrowotnych i programu Zintegrowane Ratownictwo Medyczne (Dz.U. Nr 131, poz. 1099).

49 Dz.U. Nr 78, poz. 684 z późn. zm.

50 T. jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 13, poz. 123 z późn. zm.

Brak jest scentralizowanego rejestru instytucji kultury, natomiast każdy organ administracji publicznej będący organizatorem instytucji kultury, zobowiązany jest do prowadzenia własnego rejestru założonych przez siebie instytucji kultury. Rejestrów jest więc tyle, ilu jest organizatorów, zaś dla każdej instytucji zakłada się oddzielną księgę rejestrową oznaczoną kolejnym numerem. Zasady prowadzenia rejestru określa rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z 1992 r.⁵¹ Zarówno ustawa z 1991 r., jak i cytowane rozporządzenie nie określają sposobu rejestracji prywatnych instytucji kultury, mimo że przewidują możliwość wspierania finansowego działalności kulturalnej prowadzonej przez podmioty nie należące do sektora finansów publicznych, w tym przez osoby fizyczne. Jednocześnie, przepisy szczegółowe przewidują możliwość prowadzenia przez osoby fizyczne działalności kulturalnej w formach przewidzianych dla instytucji kultury, np. muzeów czy bibliotek. Także codzienna rzeczywistość dostarcza przykładów prowadzenia takich muzeów przez osoby fizyczne lub fundacje.

Instytucje kultury podzielić można na państwowe, samorządowe i prywatne⁵². Wśród tych pierwszych dominują instytucje podlegające ministrowi właściwemu do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, określane czasem jako narodowe instytucje kultury, z uwagi na ogólnonarodowy charakter zadań przez nie wykonywanych. Należą do nich zamki królewskie (w Warszawie i na Wawelu), gromadzące narodowe kolekcje dzieł sztuki i zabytki kultury narodowej, biblioteki (Biblioteka Narodowa w Warszawie oraz Filmoteka Narodowa w Warszawie), muzea o charakterze narodowym (w Krakowie, Poznaniu i Warszawie), zabytkowe obiekty architektoniczne o charakterze narodowym (Pałac w Wilanowie, Zamek w Malborku itp.), sceny narodowe (Teatr Narodowy, Teatr Stary w Krakowie, Teatr Wielki – Opera Narodowa i Filharmonia Narodowa w Warszawie), pomniki martyrologii narodu (Muzeum Oświęcim – Brzezinka, Muzeum na Majdanku oraz Muzeum Stutthof w Sztutowie), ogólnopolskie ośrodki dokumentacyjne. Lista instytucji kultury uznawanych za posiadające charakter i wymiar narodowy, obligatoryjnie wpisanych do rejestru ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego (ze względu na ogólnonarodowy charakter niepodlegających przekazaniu jednostkom samorządu terytorialnego) w ostatnich latach uległa zawężeniu, z 41 (w roku 1997) do 32 instytucji (od 1999 r.). Wykaz tych jednostek określa akt rangi rozporządzenia Prezesa RM⁵³. Wykaz ten zawiera ponadto 5 instytucji wpisanych

51 Zob. rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 17 lutego 1992 r. w sprawie sposobu prowadzenia rejestru instytucji kultury (Dz.U. Nr 20, poz. 80).

52 Mecenat nad działalnością kulturalną, polegający na wspieraniu i promocji twórczości, edukacji i oświaty kulturalnej, działań i inicjatyw kulturalnych oraz na ochronie dziedzictwa kultury sprawuje państwo. W ramach tego mecenatu minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego może wspierać finansowo realizację planowanych na dany rok zadań związanych z polityką kulturalną państwa, prowadzonych przez instytucje kultury i inne podmioty nienależące do sektora finansów publicznych.

53 Aktualnie, rozporządzenie Prezesa RM z dnia 8 grudnia 1998 r. w sprawie wykazu instytucji kultury wpisanych do rejestrów prowadzonych przez ministrów i kierowników urzędów centralnych, niepodlegających przekazaniu

do rejestru Ministra Obrony Narodowej (Muzeum Wojska Polskiego, Dom Wojska Polskiego, Centralna Biblioteka Wojskowa, Orkiestra Koncertowa WP i Reprezentacyjny Zespół Artystyczny WP) oraz po 1 instytucji (Centralna Biblioteka Rolnicza i Główna Biblioteka Lekarska), wpisanych do rejestrów odpowiednio: Ministra Zdrowia i Ministra Rolnictwa. Zmniejszenie ilości jednostek z reguły oznacza dekoncentrację związaną z zarządzaniem nimi (podporządkowanie ich wojewodom), nie zaś ich likwidację. W tym przypadku, instytucje o charakterze regionalnym wpisane do rejestrów prowadzonych przez wojewodów przekazano do samorządów województw w celu prowadzenia ich w charakterze zadań własnych. Katalog wojewódzkich instytucji kultury obligatoryjnie wpisanych do rejestrów instytucji kultury z uwagi na ich regionalny charakter, obejmuje ponad 170 jednostek organizacyjnych, wśród nich: biblioteki wojewódzkie, muzea regionalne, teatry i filharmonie regionalne, muzea okręgowe, regionalne galerie sztuki, wojewódzkie centra animacji kultury.

Poza instytucjami obligatoryjnie przypisanymi wymienionym podmiotom, organy administracji państwowej mogą tworzyć instytucje kultury samodzielnie, a także na podstawie umów zawartych z osobą prawną, osobą fizyczną i jednostką organizacyjną. Tworzone na zasadach umownych podmioty, działają w oparciu o przepisy ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych⁵⁴.

Zasady funkcjonowania niektórych spośród instytucji kultury regulują odrębne ustawy:

1. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami⁵⁵ (która zastąpiła ustawę z dnia 15 lutego 1962 r. o ochronie dóbr kultury⁵⁶).
2. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii⁵⁷ (która zastąpiła ustawę z dnia 16 lipca 1987 r. o kinematografii⁵⁸).
3. Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach⁵⁹.
4. Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach⁶⁰.

W zakresie nieuregulowanym tymi ustawami, do funkcjonowania muzeów i bibliotek, kin oraz placówek ochrony zabytków stosuje się ustawę o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej z 1991 r. W niektórych kwestiach szczególnych obowiązują jednak również przepisy szczegółowe wydane na podstawie oma-

jnostkom samorządu terytorialnego ze względu na ogólnonarodowy charakter zadań przez niewykonywanych (Dz.U. Nr 148, poz. 970).

54 T. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 112, poz. 981 z późn. zm.

55 Dz.U. Nr 162, poz. 1568 z późn. zm.

56 T. jedn.: Dz.U. z 1999 r., Nr 98, poz. 1150 z późn. zm.

57 Dz.U. Nr 132, poz. 1111 z późn. zm.

58 T. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 58, poz. 513 z późn. zm.

59 Dz.U. z 1997 r., Nr 5, poz. 24 z późn. zm.

60 Dz.U. Nr 85, poz. 539 z późn. zm.

wianych ustaw, np. przepisy określające szczegółowe zasady gospodarki finansowej instytucji filmowych.

Przepisy umieszczone w rozdz. 3 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁶¹ silnie eksponują „samodzielność finansową” jako cechę przypisaną modelowi finansowania instytucji kultury, stwierdzając, że „Instytucja kultury gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania”. Tak określona samodzielność nie oznacza jednak, zarówno w teorii, jak i w praktyce, samofinansowania pozbawionego zasilenia w postaci dotacji z budżetu. Przeciwnie, trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie w szczególności niektórych instytucji kultury, takich jak: muzea, biblioteki, czy ośrodki dokumentacji i ochrony zabytków, bez bardzo znacznego zasilenia środkami dotacji budżetowej.

Wśród instytucji kultury wyróżniono te, które z uwagi na swą specyfikę łatwiej jest poddać komercyjnym regułom gospodarki finansowej (instytucje artystyczne) oraz te, które z uwagi na swój charakter funkcjonować muszą w formie przewidzianej ustawą o finansach publicznych – instytucje upowszechniania kultury. Ustawodawca nie dokonał jednak tego wyróżnienia w sposób wyraźny, przez wskazanie w ustawie wspomnianych kategorii instytucji kultury. Domniemanie zakwalifikowania jednostek organizacyjnych do kategorii instytucji artystycznych oparte jest bowiem na wskazaniu w przepisach szczegółowych, dotyczących kształtowania wynagrodzeń jednostek organizacyjnych, w których stawki wynagrodzeń mają zastosowanie oraz zawarte w ustawie wskazanie instytucji upowszechniania kultury. Przyjmując takie nie najlepsze – moim zdaniem – rozwiązanie, nie uwzględniono jednak, że określony w ustawie katalog instytucji upowszechniania kultury nie ma charakteru definitywnego, lecz charakter przykładowy.

Do instytucji artystycznych zaliczono: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, estrady i zespoły pieśni i tańca. Potencjalnie większym możliwościom uzyskania przychodów przez te jednostki towarzyszy ustalenie gwarancji prawnych, które interpretować należy w ten sposób, iż w sprawach finansowych tych instytucji ingerencja organu administracji państwowej nie posunie się poza granice ustalone prawem. Granice te w obowiązującym systemie prawa wyznaczają przepisy dotyczące określenia swobody kształtowania środków przeznaczanych na wynagrodzenia⁶² oraz zakazu zaliczania do przychodów z działalności, przychodów ze sprzedaży ruchomości i nieruchomości stanowiących dobra kultury lub zabytki, w rozumieniu ustawy o ochronie dóbr kultury (art. 28 ust. 2 ustawy).

61 Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 13, poz. 123 z późn. zm.).

62 Zob. rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie wynagrodzenia pracowników niektórych instytucji kultury (Dz.U. Nr 35, poz. 151 z późn. zm.).

Dochody instytucji kultury posiadających osobowość prawną, przeznaczone na finansowanie celów statutowych związanych z działalnością oświatową lub kulturalną, wolne są od podatku dochodowego od osób prawnych. Instytucje kultury prowadzą rachunkowość na ogólnych zasadach określonych w ustawie o rachunkowości. Brak jest publikowanych danych statystycznych wskazujących, w jakim stopniu korzystają one z dotacji budżetowych, w jakim zaś z innych źródeł przychodów. Istnienie tego rodzaju jednostek organizacyjnych wskazuje, że w tym przypadku mamy tu także do czynienia z gospodarką finansową instytucji publicznej wg zasad innych niż te, które dotyczą form organizacyjnych publicznej gospodarki finansowej, określonych ustawą o finansach publicznych.

Z brzmienia art. 32 ust. 1 ustawy można jedynie wnioskować, że inny charakter niż instytucje artystyczne mają instytucje kultury „prowadzące w szczególności działalność w dziedzinie upowszechniania kultury”, wśród których ustawa przykładowo wymienia: muzea, jednostki organizacyjne mające na celu ochronę zabytków, ośrodki badań i dokumentacji, biura wystaw artystycznych, galerie i centra sztuki, Filmotekę Narodową, biblioteki, domy i ośrodki kultury, świetlice i kluby, ogniska artystyczne, domy pracy twórczej – prowadzące w szczególności działalność w zakresie upowszechniania kultury. Instytucje te prowadzą działalność na zasadach określonych dla zakładów budżetowych, nie mogą samodzielnie zbywać swojego majątku, zaś przepisy szczegółowe, podobnie jak w przypadku jednostek samodzielnych, określają zasady wynagradzania ich pracowników⁶³.

Dotacje z budżetu stanowią w praktyce znaczące (w szeregu przypadkach główne) źródło finansowania działalności wszystkich instytucji kultury⁶⁴. Przychodami instytucji kultury, obok dotacji budżetowej, są:

- wpływy z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży majątku ruchomego;
- przychody z najmu i dzierżawy składników majątku;
- środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych;
- przychody z innych źródeł.

Tworzenie zrębów samodzielności finansowej instytucji kultury jest działaniem, któremu zdaje się towarzyszyć oczekiwanie, że jego skutkiem będzie bardziej efektywne wykorzystanie środków. Z drugiej strony, dostrzegając nieuchronność mecenatu państwa, przyjmującego postać dotacyjnego finansowania nierzadko

63 Zob. rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 23 kwietnia 1999 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury prowadzących w szczególności działalność w zakresie upowszechniania kultury (Dz.U. Nr 45, poz. 446 z późn. zm.).

64 Tak wskazują analizy ekonomiczne Instytutu Badań nad Gospodarką Rynkową, zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 448.

znacznej części wydatków tych instytucji, ustala się zapisy o charakterze „złotych lejców”. Taki charakter mają bowiem ograniczenia, którym przy znacznej nawet dozie liberalizmu trudno jest przypisać cechy nieracjonalności. Przejawiają się one w tym, że ustalanie wysokości dotacji zarówno dla instytucji kultury o większej samodzielności, jak i dla instytucji o mniejszej samodzielności, ma charakter uznaniowy. Brak jest rozporządzenia, które określałoby w sposób szczegółowy zasady ustalania i rozliczania tych dotacji. Wskazuje się jednocześnie trudności, które niosłoby za sobą ustalenie rozsądnych przepisów formalizujących sposób obliczania dotacji należnej poszczególnym instytucjom kultury⁶⁵.

5. Zasady organizacji i gospodarki finansowej innych państwowych jednostek organizacyjnych realizujących szczególne zadania państwa, nadzorowanych przez naczelne organy administracji państwowej

Wśród jednostek sektora publicznego występuje cały szereg instytucji, których nie można zakwalifikować do żadnej z wcześniej omawianych grup, a które dysponują znacznym majątkiem Skarbu Państwa, uzyskują znaczne przychody, realizują zadania publiczne, prowadzą działalność finansową w oparciu o przepisy inne niż przewidziane dla jednostek i form organizacyjnych sektora finansów publicznych, określone ustawą o finansach publicznych. Status tych jednostek organizacyjnych zawsze określają ustawy. Należą do nich m. in. PGL Lasy Państwowe, Centralny Inspektorat Standaryzacji, Międzynarodowy Instytut Biologii Molekularnej i Komórkowej itd.⁶⁶

Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGL) działa na zasadach określonych ustawą z 1991 r. o lasach, przepisami wykonawczymi do tej ustawy oraz statutem⁶⁷. Ustawa generalnie odnosi się do problematyki zachowania, ochrony i prowadzenia gospodarki leśnej, będącej własnością zarówno Skarbu Państwa, jak i innych podmiotów oraz właściwości organów państwa w tej materii⁶⁸.

65 *Ibidem*, s. 449.

66 Listę tych instytucji przedstawia W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2002, s. 30 i n.

67 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 45, poz. 435 z późn. zm.); np. w sprawach gospodarki finansowej – rozporządzenie RM z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL Lasy Państwowe (Dz.U. Nr 134, poz. 692), statut nadany Zarządzeniem Nr 50 Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 18 maja 1994 r., „Biuletyn Informacyjny Lasów Państwowych” 1994, nr 6.

68 W stosunku do tych ostatnich, nadzór nad gospodarką leśną, zgodnie z ustawą sprawują wojewoda lub starosta, przy czym mogą powierzyć te funkcje odpowiednio do właściwości miejscowej, dyrektorowi regionalnej dyrekcji LP lub nadleśniczemu PGL LP.

Zgodnie z ustawą, PGL Lasy Państwowe są państwową jednostką organizacyjną, reprezentującą Skarb Państwa w zakresie zarządzania jego mieniem. Nadzór nad PGL Lasy Państwowe sprawuje minister do spraw środowiska.

W PGL Lasy Państwowe w ramach sprawowanego zarządu, prowadzona jest działalność:

1. Administracyjna – w Dyrekcji Generalnej, regionalnych dyrekcjach i nadleśnictwach.
2. Gospodarcza – w zakresie gospodarki leśnej w nadleśnictwach, w której wyróżnia się działalność:
 - a. podstawową, obejmującą urządzenie, ochronę i zagospodarowanie lasu, utrzymanie i powiększenie zasobów i upraw leśnych, pozyskiwanie – z wyjątkiem skupu – drewna, a także jego sprzedaż w stanie nieprzerobionym,
 - b. uboczną, obejmującą gospodarowanie zwierzyną, pozyskiwanie – z wyjątkiem skupu – żywicy, choinek, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.
3. Dodatkowa – produkcyjna i usługowa na rzecz gospodarki leśnej, opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych, jeżeli wydatki związane z wytwarzaniem produktów lub świadczeniem usług w ramach tej działalności nie są wyższe od ich zakupu poza Lasami Państwowymi.

Zespół rozwiązań prawnych dotyczących PGL Lasy Państwowe, stanowiąc formułę samodzielności finansowej i pokrywania kosztów działalności tej organizacji gospodarczej z własnych przychodów, określa jednocześnie warunki niezbędne do prowadzenia racjonalnej i skutecznej polityki leśnej, tworzenia infrastruktury potrzebnej do prowadzenia gospodarki leśnej, utrzymywania i powiększania zasobów leśnych. Stanowi wyraz poszukiwania takich ram organizacyjnych i takich metod zarządzania w ramach gospodarki leśnej, które pozwalałyby zarówno na osiągnięcie korzystnych wskaźników ekonomicznych, jak i tworzyły korzystne warunki organizacyjne i ekonomiczne dla dbałości o stan majątku leśnego, poprawę jego dobrej kondycji i ochronę przed dewastacją.

Koszty utrzymania działalności administracyjnej PGL Lasy Państwowe finansowane są z wpłat obciążających działalność nadleśnictw. Wysokość obciążeń corocznie określa minister nadzorujący działalność tej jednostki organizacyjnej. Koszty działalności gospodarczej i dodatkowej finansowane są z przychodów uzyskiwanych przez nadleśnictwa. Część tych przychodów przeznaczana jest także na rzecz Funduszu Leśnego (FL), który pełni funkcję funduszu wyrównawczego. Jego

zadaniem jest w szczególności: wyrównywanie niedoborów powstających w nadleśnictwach i regionalnych dyrekcjach w związku z realizacją zadań gospodarki leśnej, wynikających ze zróżnicowanych warunków prowadzenia tej gospodarki, np. gospodarka użytkami leśnymi uznanymi za lasy ochronne jest zdecydowanie bardziej kosztowna, niż w rejonach niezaliczonych do tych stref. Inne zadania to: realizacja wspólnych przedsięwzięć jednostek organizacyjnych, tworzenie infrastruktury, prowadzenie badań naukowych o uniwersalnym zastosowaniu praktycznym itd. Ustawa przypisuje niektórym źródłom dochodów funduszu kierunki ich przeznaczenia (art. 58).

Zarządzając majątkiem państwa, podmioty uprawnione mogą podejmować – w trybie określonym w ustawie – decyzje o sprzedaży lasów i gruntów leśnych. Wpływy uzyskane z tego tytułu stanowią jednak w całości dochód budżetu państwa i nie wpływają bezpośrednio na wynik finansowy Lasów Państwowych.

PGL Lasy Państwowe może otrzymywać dotacje celowe przeznaczone na realizację zadań zleconych przez administrację rządową, takich jak: wykup lasów, rekultywacja gruntów do zalesień, zagospodarowanie i ochronę lasów, których trwałość została zagrożona, sporządzanie okresowych wielkoobszarowych inwentaryzacji stanu lasów oraz prowadzenie dokumentacji o zasobach leśnych, wykonywanie planów zwiększania lesistości oraz ochronę i pielęgnację młodników i upraw leśnych, opracowywanie planów ochrony dla rezerwatów przyrody, ochronę roślin lub zwierząt, finansowanie edukacji leśnej. Katalog zadań określony ustawą ma charakter przykładowy, co należy uznać za rozwiązanie trafne z uwagi na rozległość obowiązków, które mogą wymagać interwencji w postaci nakładów celowych. Dotacje niewykorzystane podlegają zwrotowi do budżetu państwa.

Przepisy ustawy o lasach przewidują także możliwość przekazania, w drodze porozumienia podmiotom zarządzającym PGL Lasy Państwowe przez wojewodów i starostów, zadań w zakresie nadzoru nad gospodarką leśną w lasach niestanowiących własności Skarbu Państwa. Otrzymane w formie dotacji celowych z budżetu państwa środki przeznaczone na realizację tych zadań, przekazywane są podmiotom zarządzającym PGL Lasy Państwowe. Dysponenci środków budżetowych otrzymanych w formie dotacji celowych, zobowiązani są wykorzystując te środki przestrzegać zasad określonych w ustawie o finansach publicznych.

Ustawa przewiduje także możliwość otrzymywania przez PGL Lasy Państwowe dotacji ogólnej zasilającej Fundusz Leśny (FL), jednak w praktyce ostatnich lat, pomoc budżetowa dla tego funduszu nie występuje. Podobna sytuacja ma miejsce zresztą także w przypadku niektórych państwowych funduszy celowych. Sytuacja, że normy prawa przewidują dotacje budżetowe jako źródło dochodów funduszu, a mimo to praktyka budżetowa (w określonym czasie) nie odnotowuje jednak po-

trzeby dotowania, nie stanowi wystarczających przesłanek do stwierdzenia, że odbiera to tym funduszom znamiona państwowych funduszy celowych.

Ustawa o lasach dosyć ogólnie określa przeznaczenie środków Funduszu Leśnego, zaś rozporządzenie wykonawcze RM do tej ustawy, stanowiąc zasady gospodarki finansowej, odnosi się do tych kwestii nadzwyczaj lakonicznie⁶⁹, koncentrując się raczej na innych szczegółowych kwestiach dotyczących tej gospodarki. Zawarte w ustawie stwierdzenia, że obok zadań tam wymienionych, „środki funduszu mogą być przeznaczone na finansowanie wspólnych przedsięwzięć jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, w szczególności w zakresie gospodarki leśnej”, a także na „finansowanie innych zadań z zakresu gospodarki leśnej w lasach”, pozwala na finansowanie praktycznie wszystkich zadań związanych z tą gospodarką. Takie sformułowanie może stwarzać uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, jak i pozostawia znaczny margines dowolności interpretacyjnej, zarówno odnośnie do pojęcia „wspólnych przedsięwzięć”, jak i odnośnie do pojęcia „gospodarka leśna”. Obligatoryjny odpis wszystkich nadleśnictw powoduje bowiem, że wszystkie przedsięwzięcia finansowane środkami funduszu mają charakter przedsięwzięć wspólnych. Jednocześnie, mimo zdefiniowania na potrzeby ustawy pojęć: „gospodarka leśna” oraz „trwale zrównoważona gospodarka leśna”, praktyka wskazuje na istnienie w tym zakresie wątpliwości interpretacyjnych. Ustalenie tak szerokiego manewru interpretacyjnego świadczy o dużym zaufaniu RM dla administrującego tymi środkami oraz o znacznym stopniu samodzielności, w który wyposażono tę organizację gospodarczą. Kontrola NIK wskazała przykłady nieprawidłowości w wydatkowaniu środków Funduszu i interpretacji przepisów finansowych dotyczących wykorzystania jego środków. Głośnym echem w publicystyce odbiły się informacje o finansowaniu ze środków Funduszu budowy Osiedla Mieszkaniowego Eko-Sękocin, przeznaczonej na mieszkania dla pracowników i częściowo na wynajem⁷⁰. Z całą pewnością nie można stwierdzić, że przy gospodarowaniu środkami tego funduszu wystąpiły nieprawidłowości większe niż w przypadku gospodarowaniu środkami funduszy celowych. Tego rodzaju negatywne przykłady powodują jednak w konsekwencji odczucie, że debudżetyzacja przyjmująca postać wyodrębnienia funduszy celowych budzi uzasadnione kontrowersje. Świadczy bowiem bezsprzecznie o tym, że kontrola gospodarowania środkami publicznymi wydatkowanymi za pośrednictwem budżetu podlega zdecydowanie większym rygorom i daje zdecydowanie większe gwarancje prawidłowego przeznaczenia środków. Dzieje się tak tym bardziej, że ani ustawa, ani rozporządzenie dotyczące gospodarki finansowej nie określają sposobu

69 Nie wydano odrębnego rozporządzenia dotyczącego zasad gospodarowania środkami Funduszu Leśnego.

70 Rozpoczęte w 1995 r. przedsięwzięcie pochłonęło do końca 1997 r. nakłady w wysokości 9,3 mln zł (bez uwzględnienia wartości gruntu znajdującego się w strefie lasów ochronnych i obszaru chronionego krajobrazu, na którym inwestycję realizowano).

kwitowania przez poszczególne instancje sprawozdawczości finansowo-gospodarczej⁷¹.

PGL Lasy Państwowe nie posiada osobowości prawnej. Nie posiadały także osobowości prawnej lasy państwowe II Rzeczypospolitej, działające na podstawie dekretu z dnia 30 września 1936 r. o państwowym gospodarstwie leśnym. Filozofia organizacji i mechanizmów ekonomicznych współczesnych finansów organizacji gospodarczej Lasy Państwowe oraz organizacji lasów państwowych II Rzeczypospolitej wydaje się wykazywać duże podobieństwa, charakteryzujące się dbałością o dobrą kondycję kadrową, organizacyjną i finansową tych służb.

6. Fundacje prawa publicznego jako instrument debudżetyzacji

Do kategorii jednostek realizujących szczególne zadania państwa należy zaliczyć fundacje prawa publicznego. Mimo że zasadnicze – w materii funkcjonowania tych jednostek organizacyjnych – źródło prawa uchwalono aktem rangi ustawy w dniu 6 kwietnia 1984 r.,⁷² do 1988 r. nie wykazywano większego zainteresowania tą formą realizacji zadań państwa. Do wzrostu zainteresowania nią w późniejszym czasie przyczyniły się niewątpliwie: uproszczona procedura ich powoływania oraz – nieobowiązujące już – preferencje podatkowe.

Preferencje te wprowadzono w życie bez wątplenia w celu zainteresowania tą formą, mając na uwadze, że w okresie międzywojennym fundacje odegrały znaczącą rolę w realizacji zadań państwa. Wobec zmian ustrojowych związanych z powstaniem PRL, dekretem z dnia 24 kwietnia 1952 r. doszło jednak do zniesienia fundacji, a ich majątek (z wyjątkiem fundacji, których majątek znajdował się w całości lub w części za granicą) przejęto na własność państwa⁷³. Dopiero ustawa z 1984 r. stworzyła ramy prawne dla istnienia takiej instytucji prawa związanej z realizacją celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, zaś zmiany ustrojowe oraz preferencyjno-motywacyjne warunki spowodowały żywiołowy wzrost zainteresowania tą formą. Po pierwszych dziesięciu latach bytu prawnego tej ustawy, w rejestrze fundacji⁷⁴ zarejestrowanych było ponad 4.200 fundacji, zaś po piętnastu latach ponad

71 Przepisy posługują się pojęciem „informacje finansowo-gospodarcze” wewnątrz struktury PGL LP, natomiast pojęciem „sprawozdanie finansowo-gospodarcze za rok...” posługują się w relacjach między Dyrektorem Generalnym PGL LP a nadzorującym jego działalność ministrem (ds. środowiska). W tym przypadku jednak przepisy także nie określają sposobu przyjęcia sprawozdania przez ministra.

72 Zob. ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (t. jedn. Dz.U. z 1991 r., Nr 46, poz. 203 z późn. zm.).

73 Dz.U. Nr 25, poz. 172.

74 Początkowo rejestr prowadzony był centralnie przez Sąd Rejonowy dla m. st. Warszawy, następnie przez Sąd Gospodarczy, XVI Wydział Gospodarczy – Rejestrowy, wreszcie od dnia 1 stycznia 2001 r. fundacja podlega obowiązkowi wpisu dokonywanego przez sąd rejestrowy do Krajowego Rejestru Sądowego.

5.600 fundacji, powstałych głównie w pierwszej połowie lat 90. Likwidacje powstałych w tym czasie fundacji miały charakter jednostkowy, marginalny.

Treść zadań, które mogą być objęte działalnością fundacji, a które są także zadaniami wynikającymi z funkcji państwa, została zakreślona szeroko, gdyż tworzy się je „dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska i zabytków”. Należy ponadto podkreślić, że ten szeroko zakreślony katalog zadań ma charakter przykładowy i otwarty, zaś zasadniczym kryterium kwalifikacji winien być związek zadania z podstawowymi celami społecznymi i gospodarczymi RP.

Możliwość przekształcania państwowych funduszy celowych w fundacje przewidziano, zapowiadając reformę stosunku państwa do funduszy celowych ustawą z 1990 r. Znosząc istniejące fundusze celowe, stworzono możliwość przekazania środków i zadań znoszonych funduszy do już istniejącej fundacji. Przewidziano także możliwość stanowienia nowych fundacji przejmujących prawa, obowiązki i działalność realizowaną wcześniej w formie funduszy. Z możliwości tej skwapliwie skorzystano tworząc m.in. Fundację Kultury (która „przejęła” środki zniesionego Funduszu Rozwoju Kultury), na której majątek niemal w całości złożyły się środki publiczne, a która formalnie ustanowiona została przez 13 fundatorów. Podobnie, tworzona w pośpiechu, w końcu 1990 r. Fundacja na Rzecz Nauki Polskiej „przejęła” środki znoszonego z dniem 1 stycznia 1991 r. Centralnego Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki. Materiały kontrolne NIK potwierdzały później jednoznacznie, że utworzenia fundacji dokonano w dużym pośpiechu oraz świadomości „obawy przed przejściem całości środków znoszonego funduszu na rzecz budżetu państwa i przed ograniczeniem nakładów na naukę, w warunkach transformacji ustrojowej”. W podobnej atmosferze ze środków Centralnego Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej utworzona została Fundacja Rozwoju Kultury Fizycznej, która w ciągu pierwszych trzech lat swojej działalności nie uzyskała żadnych dochodów ze środków pozabudżetowych. Kontrole działalności tych i innych fundacji w pierwszych latach ich działalności wykazały cały szereg nieprawidłowości i strat.

Znowelizowana w 1991 r. ustawa o fundacjach znacznie ograniczyła administracyjny nadzór nad fundacjami, przekazując sądom uprawnienie orzekania na umotywowany wniosek ministra lub wojewody (w zależności od ogólnopolskiego bądź regionalnego zasięgu działania fundacji) o zgodności działania fundacji z przepisami prawa i statutem. Sąd, podejmując decyzje o zawieszeniu zarządu czy nawet wyznaczeniu zarządcy przymusowego, działa na wniosek nadzorującego ministra. Okazało się również, że nie wszystkie fundacje, mimo że były do tego zobowiązane, składały sprawozdania roczne, jak również to, że sprawozdania te nie wypełniały

wymagań określonych przepisami. Nie mając uprawnień do przeprowadzania kontroli, ministrowie nie dysponowali danymi do podejmowania działań o charakterze nadzorczym, przewidzianych ustawą.

Wnioski NIK formułowane na podstawie przeprowadzonych kontroli wskazywały w trybie alarmującym, że brak wyczerpujących i precyzyjnych przepisów prawa budżetowego pociągał za sobą nieefektywne i niegospodarne wykorzystanie publicznych środków finansowych, zaś wartość dotacji ze źródeł budżetu państwa i budżetów komunalnych na rzecz fundacji systematycznie rosła. „Organy administracji państwowej, działając w imieniu Skarbu Państwa, tworzyły także fundacje, których rola ograniczała się do użyczenia osobowości prawnej i konta bankowego innym podmiotom lub organizacjom, niemogącym z różnych względów, korzystać bezpośrednio ze środków budżetowych”⁷⁵.

W ocenie NIK za niezbędne uznano:

1. Stworzenie instrumentów prawnych, zapewniających kontrolę wnoszenia majątku założycielskiego przez fundatora.
2. Ustawowe zdefiniowanie pojęcia fundacji, a zwłaszcza fundacji o charakterze publicznym, tworzonych lub korzystających ze środków publicznych.
3. Ustawowe rozdzielenie fundacji prywatnych oraz fundacji publicznych. W stosunku do obydwu kategorii fundacji organy administracji dysponowałyby środkami nadzoru, lecz rodzaje środków oraz intensywność ich stosowania w stosunku do fundacji dysponujących środkami publicznymi, winna być wyraźnie zaznaczona.
4. Ustawowe określenie sposobu funkcjonowania i nadzoru nad fundacjami już istniejącymi, zarówno ustanowionymi przez osoby fizyczne, lecz funkcjonującymi wyłącznie (lub w znacznym stopniu) w oparciu o znaczne środki Skarbu Państwa, jak i fundacji ustanowionych przez różne organy w imieniu Skarbu Państwa.

Wobec takiej oceny sytuacji, Najwyższa Izba Kontroli jednoznacznie sugerowała wstrzymanie się z tworzeniem kolejnych fundacji Skarbu Państwa do czasu ustawowego uregulowania kwestii nadzoru nad nimi.

Powstała sytuacja obudziła zainteresowanie statusem istniejących w okresie międzywojennym fundacji prawa publicznego. Ich charakterystycznymi cechami było to, że spełniały określone zadania administracji publicznej i tworzone były w drodze aktu ustawodawczego oraz były poddane bezwzględnie obowiązującym przepisom prawa, niezależnie od woli fundatora⁷⁶. W następstwie tej sytuacji w lite-

75 Zob. Fundusze celowe w systemie budżetowym państwa, NIK, Warszawa 1996, s. 125.

76 Zob. D. Bugajna-Sporczyk, J. Janson, Zakładamy fundację, Warszawa 1996, s. 12.

raturze naukowej przywołano poglądy nauki niemieckiej⁷⁷, które wyróżniają trzy rodzaje fundacji:

1. Fundacje prywatne (określane także jako rodzinne).
2. Fundacje publiczne (służące ogólnie użytecznemu lub ogólnie kościelnemu celowi). W naszej współczesnej rzeczywistości zaliczylibyśmy do takich niewątpliwie, np. Polską Fundację Upowszechniania Nauki, Kasę im. Józefa Mianowskiego czy Jagiellońskie Centrum Badań Medycznych, których fundatorem (obok ponad 10 innych) jest Polska Akademia Nauk⁷⁸.
3. Fundacje prawa publicznego.

Stosownie do tej typologii, dwie pierwsze kategorie mieściłyby się w przedmiocie regulacji prawa prywatnego (nawet wówczas, gdy zarządzane są przez władze publiczne), natomiast trzecia – w przedmiocie regulacji prawa publicznego. Fundacje prawa publicznego określane są bowiem jako samodzielne podmioty administracji publicznej, nie wchodzące w skład zintegrowanego systemu władz państwowych, lecz zaliczane do tzw. samodzielnych podmiotów administracji publicznej, realizujących pośrednią administrację państwową (*mittelbare Staatsverwaltung*)⁷⁹.

Obowiązująca polska ustawa nie przewiduje tworzenia fundacji prawa publicznego. Pojęcie takie nie występuje w obecnym stanie prawnym, w związku z tym obecnie możemy posługiwać się nim jedynie umownie.

Powołanie fundacji prawa publicznego posiada więc cechy aktu, który charakteryzują pewne elementy stałe:

1. Powołanie jej aktem rangi ustawy i wyposażenie w osobowość prawną z chwilą wpisania do rejestru fundacji. E. Ochendowski dopuszcza również wyposażenie jej w zdolność prawną w oparciu o działanie wykonane z upoważnienia ustawowego. Zniesienie fundacji może mieć miejsce także wyłącznie aktem rangi ustawy (lub odpowiednio, aktem władczym wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego).
2. Wyposażenie fundacji w majątek, którym będzie zarządzała lub przynajmniej upoważnienie jej do pobierania dochodów, które dostarcza majątek przyznany w zarząd.

77 Zob. cytowane w pracy E. Ochendowskiego, Fundacja prawa publicznego – Nowy podmiot administracji, w: Gospodarka – Administracja – Samorząd. Praca poświęcona Prof. T. Rabskiej, pod red. H. Olszewskiego i B. Popowskiej, Poznań 1997, s. 355 i n., poglądy E. Forsthoffa, F. Mayera, O. Bachofa i W. Webera.

78 Zob. E. Malinowska, W. Misiąg, A. Niedzielski, J. Pancewicz, *op. cit.*, s. 542.

79 Niemiecka nauka prawa administracyjnego posługuje się bardzo obszerną kategorią podmiotu administracji (*verwaltungsträger*), zaliczając zarówno organy administracji państwowej, jak i osoby prawa publicznego (w tym fundacje prawa publicznego) oraz pozostałe podmioty administracji (np. spółki prawa handlowego czy osoby prywatne wykonujące administrację), E. Ochendowski, *op. cit.*, s. 355.

3. Określenie ustawą lub statutem struktury organizacyjnej fundacji.
4. Określenie zakresu nadzoru państwowego, jeżeli fundacja jest zarządzana przez własną administrację.
5. Ewentualne wyposażenie fundacji w uprawnienia władcze. Jest to jednak raczej wyjątkiem niż regułą, gdyż dla spełnienia celów fundacji wyposażenie jej w takie uprawnienia najczęściej nie jest konieczne⁸⁰.

Dopiero po wejściu w życie ustawy z dnia 5 stycznia 1995 r. o fundacji – Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, można mówić o pojawieniu się w obrocie prawnym powtórnie fundacji posiadających cechy fundacji prawa publicznego. Do chwili obecnej powołano 3 takie fundacje.

Tablica 23. **Charakterystyka zasad organizacji fundacji prawa publicznego utworzonych ustawami do 2006 r.**

Lp.	Nazwa fundacji	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
1.	Zakład Narodowy imienia Ossolińskich	tak	1995	tak	tak	a	d	tak	tak
2.	Centrum Badania Opinii Społecznej	nie	1997	tak	tak	c	e	tak	tak
3.	Zakłady Kórnickie	tak	2001	tak	tak	b	d	tak	tak

Źródło: analizy własne

- I – Fundacja istniała przed wejściem w życie dekretu z dnia 24 kwietnia 1952 r. o zniesieniu fundacji;
- II – Podstawę prawną stanowi ustawa z roku...;
- III – Osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego;
- IV – Cel powołania fundacji określony jest w ustawie;
- V – Patronat: a. Prezydenta RP, b. honorowy Prezydenta RP i Prymasa Polski, c. nie dotyczy;
- VI – Statut: d – tak, minister ds. edukacji, e. tak, Prezes Rady Ministrów;
- VII – W sprawach nie uregulowanych w ustawie powołującej fundację, mają zastosowanie przepisy ustawy z 1984 r. o fundacjach;
- VIII – Obok wyposażenia fundacji w majątek oraz przyznawania dotacji budżetowej, określając ekonomiczne podstawy działalności gospodarczej fundacji przewidziano prowadzenie przez nią działalności gospodarczej.

80 Zob. także K. Sawicka, Agencje rządowe i fundacje prawa publicznego, w: Finanse publiczne i prawo finansowe, praca pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 476.

Zarówno ustawa o fundacjach, jak i ustawy powołujące fundacje prawa publicznego, stwierdzają prawo prowadzenia przez nie działalności gospodarczej. Podkreślają przy tym, że rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej winien być adekwatny do celów, dla których powołano fundację. Jednocześnie odsyłają w tej kwestii do statutów, które winny tę materię określać szczegółowo. Przykładowo, statut nadany w dniu 14 czerwca 1995 r. fundacji Zakład Narodowy imienia Ossolińskich przez nadzorującego jej działalność ministra ds. edukacji⁸¹ stwierdza, że zakres jej działalności gospodarczej obejmuje działalność wystawienniczą, handlową (polegającą na obrocie dziełami sztuki oraz wyrobami pamiątkarskimi, numizmatami, książkami, broszurami i innymi wydawnictwami), a także działalność polegającą na świadczeniu wskazanych w statucie usług. Działalność gospodarcza prowadzona jest bezpośrednio przez Zakład lub w formie wyodrębnionych, powołanych do tego celu jednostek organizacyjnych.

Do czasu wejścia w życie ustawy o finansach publicznych zabraniającej tworzenia fundacji Skarbu Państwa, fundacje takie powoływane były w oparciu o przepisy ustawy o fundacjach. O racjach ich powołania stanowiły czasem przepisy ustaw lub przepisy umów międzynarodowych⁸². Charakteryzowały je również pewne cechy szczególne, np. wobec niejasnych przepisów stanowiących o reprezentacji Skarbu Państwa, oświadczenia woli w jego imieniu składane były przez różne organy państwowe niemające wyraźnego umocowania ustawowego i nie zawsze dysponujące odpowiednimi upoważnieniami Rady Ministrów czy też Ministra Finansów⁸³. Sytuację uporządkowała dopiero ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o urzędzie Ministra Skarbu Państwa stwierdzająca, że organ ten jest jedynym podmiotem uprawnionym do składania oświadczeń woli o ustanowieniu fundacji w imieniu Skarbu Państwa. Minister mógł jednocześnie udzielić w tym zakresie pełnomocnictw. Ustawa ta⁸⁴ formalnie wyodrębniła kategorię fundacji, których jedynym fundatorem był Skarb Państwa – są one państwowymi osobami prawnymi. Minister Skarbu zobowiązany został do wykonywania nadzoru właścicielskiego nad fundacjami Skarbu Państwa. W tym celu w Ministerstwie Skarbu Państwa powołano w 1998 r. Departament Agencji i Fundacji. W połowie 1999 r. pod nadzorem Departamentu znajdowało się ok. 130 fundacji⁸⁵.

81 MP Nr 56, poz. 626.

82 Zob. np. ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 13, poz. 123 z późn. zm.) przewidująca powołanie Fundacji Kultury czy też przykład Fundacji Polsko-Niemieckie Pojednanie.

83 Tak ocenia ten stan K. Zalega, Agencje i fundacje Skarbu Państwa, „Kontrola Państwowa” 2000, nr 2, s. 110.

84 Po reformie dokonanej ustawą z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, jej tytuł brzmi – ustawa o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa.

85 K. Zalega, Agencje i fundacje Skarbu Państwa, *op. cit.*, s. 121.

7. Wnioski

Charakterystyczną cechą polskiego sektora finansów publicznych jest ogromna różnorodność występujących w nim form organizacyjnych. We wcześniejszych rozważaniach wskazywałem, że mimo pewnych cech jednakowych pozwalających na ich określanie wspólnym mianem „państwowych funduszy celowych” czy „agencji państwowych”, pogłębione analizy i systematyzacje dowodzą również, że między szczegółowymi rozwiązaniami określonymi dla poszczególnych jednostek objętych wspólnym nazewnictwem, występują także znaczące różnice. Podobne wnioski nasuwają się po zaprezentowaniu charakterystyki i przeprowadzeniu analizy rozwiązań zastosowanych w jednostkach, których status organizacyjny i finansowy określono odrębnymi ustawami.

Zasadniczą cechą wspólną tych jednostek jest ich powiązanie z budżetem zgodnie z zasadą budżetowania netto. Jednostki te świadczą różnego rodzaju usługi o charakterze niematerialnym. Za niektóre z realizowanych usług pobierana jest częściowa lub całkowita odpłatność. Jednak odpłatność ta tylko w wyjątkowych wypadkach pozwoliłaby na pokrycie wszystkich wydatków jednostki. Z tego względu większość jednostek opiera swą działalność na środkach publicznych przekazywanych im w różnych formach. Dla niektórych z nich, środki publiczne stanowią główne źródło finansowania wydatków, mimo to powszechnie uznaje się, że instytucje te dysponują dosyć znaczną samodzielnością finansową.

Stopień ich faktycznej samodzielności finansowej zależy od ich kondycji finansowej i stopnia uzależnienia od źródła zasilania. Są wśród nich jednak również takie jednostki organizacyjne (niektóre jednostki badawczo-rozwojowe, niektóre instytucje kultury), które bez uszczerbku finansowego mogłyby być skomercjalizowane, sprywatyzowane, przekształcone w przedsiębiorstwa lub spółki z udziałem Skarbu Państwa.

Jednostki te mają różnorodne struktury organizacyjne, które wynikają z tworzących je ustaw, lecz wyposażone są także w znaczną swobodę kształtowania tych struktur. Plany rzeczowo-finansowe tych jednostek oraz ich sprawozdania sporządzane są według formuły specjalnie dla nich określonej i podlegają opiniowaniu gremiów opiniodawczo-doradczych, których skład ustalają ustawy. Podmioty te składają sprawozdania ze swej działalności ministrowi nadzorującemu (lub Premierowi), lecz przepisy nie określają zasad ich kwitowania przez te organy. Sprawozdania te z zasady nie są także przedmiotem oceny parlamentu.

Zasygnalizowana różnorodność form organizacyjnych i zasad gospodarki finansowej instytucji powoływanych ustawami, zachęca do postawienia pytania o merytoryczne uzasadnienie dla takiej sytuacji. Pytanie to sprowadza się przede wszystkim do wskazania, czy – z uwagi na fakt dysponowania przez nie, w szerszym bądź

węższym zakresie, publicznymi środkami finansowymi – ich model organizacyjny i finansowy powinien podlegać uniformizacji czy indywidualizacji. Uniformizacja sprzyjałaby niewątpliwie uproszczeniu struktury jednostek sektora finansów publicznych, jednak doświadczenia historyczne związane z tymi zjawiskami w odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych nie potwierdzały, że uniformizacja sprzyjała racjonalności gospodarki finansowej. Z tego względu, korzyści w postaci lepszego wykorzystania publicznych środków finansowych, należy – moim zdaniem – poszukiwać w lepszym dostosowywaniu rozwiązań tych systemów do specyfiki tego rodzaju jednostek organizacyjnych oraz budowaniu samodzielności tych instytucji, przy jednoczesnym wzmocnieniu instytucji kontroli prawidłowości ich gospodarki finansowej.

PRÓBY RACJONALIZACJI DEBUDŻETYZACJI FINANSÓW PAŃSTWA W KONTEKŚCIE REFORMY FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. Reforma finansów publicznych a finansowanie zabezpieczenia społecznego

O potrzebie dokonania reformy finansów publicznych mówimy zarówno wówczas, gdy oceniając sytuację bieżącą stwierdzamy istnienie stanów niepożądanych wymagających naprawy i formułujemy postulaty zmian, jak również wówczas, gdy oceniając stan bieżący dochodzimy do wniosku, że nowe rozwiązania będą w stopniu lepszym niż ma to miejsce obecnie, przyczyniać się do realizacji zamierzonych celów. Inicjator zmian rozwiązań systemowych w uzasadnieniu do inicjatywy ustawodawczej będzie zawsze wskazywał, że zmiany te służą reformie. Nawet wówczas, gdy proponowane rozwiązanie pozostaje w dosyć luźnym związku z reformą, „dobrze brzmi” deklaracja, że rozwiązanie to sprzyja racjonalnemu działaniu. Właściwie można by powiedzieć, że z uwagi na publiczny charakter środków finansowych, proces zmierzający do racjonalizacji gospodarowania tymi środkami powinien mieć charakter permanentny. Być może z tego powodu wiele działań podejmowanych w celu racjonalizacji gospodarki środkami publicznymi, związanych z gromadzeniem dochodów albo z dokonywaniem wydatków, ograniczaniem deficytu budżetowego lub restrukturyzacją długu publicznego, nazywano w przeszłości na wyrost „reformą finansów publicznych”.

Przy reformowaniu finansów publicznych trzeba kierować się kryteriami racjonalnego działania, uwzględniającymi docelowy model organizacji finansów państwa. Zbliżanie się do wzorca modelowego może wymagać posunięć, które niekoniecznie stoją w zgodzie z bieżącymi kierunkami kierowania finansami państwa. Osiągnięcie pozytywnego skutku może wymagać działań niepopularnych i wyrzeczeń, a takie rozwiązania nierzadko pozostają w sprzeczności z populistycznymi ze swej natury programami politycznymi. Polityka zwykle formułuje cele, które stwarzają nadzieję na osiągnięcie koniunkturalnego efektu w postaci sukcesu wyborczego w kolejnej kadencji. Problemem wydaje się więc tu być znalezienie kompromisu między krótkookresowymi celami politycznymi formułowanymi przez partie polityczne i dłu-

gookresowymi założeniami racjonalnego działania, posiadającymi na dodatek rangę dokumentów prawnych, a jeszcze lepiej, źródeł prawa. Dokonanie tej przemiany wymaga oczywiście odwagi, uczciwości i mądrości polityków, a więc wypełnienia także innych, pozafinansowych kryteriów niedotyczących wprost systemu finansów publicznych. Dlatego, mimo że współcześnie stale mówimy o potrzebie, a nawet konieczności dokonania reformy finansów publicznych, brak jest długookresowej strategii przyjętej przez rząd i parlament, stanowiącej punkt odniesienia działań związanych z reformą¹. Dokument o charakterze analitycznym przedstawiony kiedyś przez Radę Ministrów spotkał się z bardzo krytyczną oceną zarówno ekspertów², jak i publicystyki³. Zarzucono mu zarówno niekompletność (pominięto w nim informacje o 5 funduszach i 10 agencjach), ogólność (ograniczał się do podania podstawowych informacji o źródłach prawa), jak i ogólnikowość (podawał w załącznikach dane statystyczne, lecz ich nie komentował). Krytykowano go za to, że wnioski wynikające z zaprezentowanych materiałów miały charakter na tyle ogólny, że nie pozwalały jednoznacznie odpowiedzieć na pytania dotyczące pożądanego kierunku działania. Taki sposób prezentacji nie stwarzał żadnych gwarancji osiągnięcia pożądanego skutku ekonomicznego.

Mając na uwadze konsekwencje prawne działań zmierzających do przeprowadzenia prawdziwej, niepozorowanej reformy finansów publicznych, jako podstawowe kryterium warunkujące osiągnięcie zamierzonego celu wskazuje się potrzebę zmian w Konstytucji. „Chodzi w szczególności o jasne określenie i ograniczenie tych zadań państwa, które powinny być finansowane ze środków publicznych...”⁴ Brak zdefiniowania podstawowych funkcji państwa powoduje, że brak jest także standardów poszczególnych usług świadczonych przez państwo w ramach jego funkcji, co w oczywisty sposób uniemożliwia prawidłowe oszacowanie kosztów ich działalności, zastosowanie nowoczesnych technik programowania budżetowego, a więc uniemożliwia racjonalizację wydatków budżetowych. W konsekwencji, celem działania organów państwa staje się, wynikający z kondycji jego finansów, deficyt budżetowy i zmniejszenie systematycznie rosnącego długu publicznego.

- 1 Jedynym a jednocześnie najstarszym dokumentem rządowym dotyczącym tej materii przedstawionym formalnie pod obrady Sejmowi i dotychczas formalnie nierozpatrzonemu przez Sejm i niewycofanym z prac parlamentarnych, była do niedawna „Analiza celowości działania państwowych funduszy celowych oraz agencji”. druk nr 49, przedłożony przez Prezesa Rady Ministrów z datą 31 grudnia 1999 r. Sejmowi IV kadencji. Marszałek Sejmu przekazał ten dokument posłom w dniu 28 listopada 2001 r. i od tamtego czasu figurował on w wykazach sejmowych jako dokument oczekujący na rozpatrzenie.
- 2 Zob. K. Piotrowska-Marczak, Analiza działania państwowych funduszy celowych oraz agencji, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Informacja Nr 715, Warszawa 2000, s. 17.
- 3 Zob. E. Malinowska, Niepoprawni grzesznicy, „Rzeczpospolita” 2000, nr 178 oraz http://www.ibnrg.edu.pl/zfp/prace/teksty/art_006.html
- 4 Zob. W. Łączkowski, Kryteria reformy finansów publicznych w Polsce, w: Ius et Lex. Księga jubileuszowa Prof. A. Kabata, Olsztyn 2004, s. 236 i n.

Umieszczenie więc w Konstytucji realnego programu określającego jego zadania, stanowiłoby niewątpliwie prawne kryterium odniesienia innych źródeł prawa stanowiących konstrukcję reguł organizacji finansów państwa.

Brak źródła prawa stanowiącego punkt odniesienia dla ustalenia zadań społecznych i gospodarczych państwa powoduje, że takim punktem odniesienia stają się propozycje zmian w systemie finansów publicznych, traktujące materię reformy w sposób wycinkowy programy partii politycznych, dokumenty rządowe (także przybierające rangę uchwał), „programy autorskie” (np. wicepremiera Jerzego Hausnera⁵ oraz program rządu premiera K. Marcinkiewicza „Tanie i sprawne państwo”⁶), programy kolejnych ministrów finansów, wypowiedzi znawców problematyki bądź programy zorganizowanych grup społecznych. Programy partii politycznych ze względów czysto spektakularnych koncentrowały się zwykle na jednym z wiodących wątków reformy finansów publicznych: wprowadzeniu dochodowego podatku liniowego w systemie dochodów publicznych (PO), obniżeniu podatków dochodowych dla przedsiębiorców zatrudniających bezrobotnych (PiS), obniżeniu deficytu budżetu państwa (SLD) itd. Rząd przyjmował również dokumenty, które wskazywały na potrzebę dokonania najpilniejszych zmian zmierzających do głębokiej reformy finansów publicznych⁷. Oceniając je z perspektywy czasu można zauważyć, że wszystkie te rozwiązania, które dotyczyły wydatkowania środków obciążone były znacznym ryzykiem obciążającym tę część społeczeństwa, która utrzymuje się ze środków budżetu państwa. Ekonomiczne konsekwencje takich działań powodują, że wprowadzanie takich rozwiązań dokonuje się bardzo opornie. Rządowe koncepcje różniły się zakresem propozycji koniecznych zmian oraz harmonogramem ich realizacji. Podczas gdy jedno z programów naprawy finansów publicznych zakładały ich etapową realizację, polegającą w pierwszym etapie na usprawnieniu publicznej gospodarki finansowej w zakresie z rozwiązań podatkowych, dochodów samorządowych, dyscypliny finansów publicznych, a w kolejnych racjonalizację wydatków publicznych itd. (Halina Wasilewska-Trenkner)⁸, inne miały charakter całościowy i kompleksowy (Grzegorz W. Kołodko)⁹. Eksperci:

- 5 Z. Goldberg, Hausner ryzykant, „Kurier Związkowy” 2003, nr 175, tegoż: Zaniechania Hausnera, „Kurier Związkowy” 2003, nr 172; M. Wroński, Jak KRUS przegrał z UE, „Myśl Polska” 2004, nr 5.
- 6 http://www.kprm.gov.pl/_i/dokumenty/tanie_panstwo, (cyt. za E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *op. cit.*, s. 273).
- 7 Np. Analiza celowości działania państwowych funduszy celowych oraz agencji, Warszawa 1999 – uwzględnia ewentualną likwidację niektórych funduszy celowych oraz przekazanie zadań finansowanych dotychczas środkami tych funduszy organom samorządu terytorialnego, jako zadań własnych lub jako zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Kolejna, Średniookresowa strategia finansów publicznych, przyjęta przez rząd 23 września 2003 r. wskazywała na konieczność dokonania cięć wydatków budżetowych i przekazania wpływów z prywatyzacji na pokrycie zwiększającego się deficytu budżetowego; program rządu premiera K. Marcinkiewicza *Tanie i sprawne państwo* zakładał reorganizację i stopniową likwidację niektórych agencji rządowych (ARR, ANR, ARIMR, WAgM).
- 8 Polskie Radio Online, Program I, *Jaki program gospodarczy dla Polski*, 8 kwietnia 2003 r., godz. 18.05, zob. <http://www.polskieradio.com.pl/czat/trans.asp?chatID=41> oraz *Program naprawy finansów wymaga zmian*, zob. <http://www.tf.pl/view.php?art=14751>.
- 9 G.W. Kołodko, *Nadzieja z twardych faktów*. Profesor G.W. Kołodko był gościem Sygnałów dnia”, Polskie Radio PR 1, 19 marca 2003 r., <http://www.tiger.edu.pl/kołodko/wywiady/83.htm>, J. Piński, M. Zieliński, Trik Kołodki, „Wprost” 2003, nr 1054 (9 lutego 2003 r.).

W. Orłowski, A. Wernik czy Z. Gilowska (ówczesny ekspert, a obecna wicepremier i Minister Finansów) prezentowali na forach publicznych swoje stanowiska w kwestiach szczegółowych¹⁰. Na temat propozycji reformy zajmowały oficjalne stanowiska między innymi: Krajowa Izba Gospodarcza i Centrum im. Adama Smitha. Zbliżające się wybory i kampanie sprzyjały składaniu przez polityków deklaracji, że „mają szuflady pełne pomysłów” na poprawę kondycji finansów publicznych¹¹. Partie polityczne prześcigały się w deklaracjach ilości zmian niezbędnych do reformy finansów publicznych (w końcu 2004 r. PO twierdziło, że niezbędna jest zmiana 58 ustaw, podczas gdy SLD przewidywało potrzebę nowelizacji aż 117 ustaw). Liczne sugestie prezentowane podczas dyskusji nad kondycją, kierunkami racjonalizacji i sanacji finansów publicznych w środowiskach naukowych¹² wskazywały zakres i hierarchię zadań. Zabiegi te przyniosły jednak na razie nikłe efekty. Systematyczny, wysoki deficyt budżetowy obniżany jest głównie za pomocą zabiegów rachunkowo–statystycznych¹³, a nie za pomocą działań poprawiających kondycję i efektywność wykorzystania posiadanych zasobów finansowych i majątkowych.

Kluczem do rozwiązania złożonej sytuacji gospodarowania publicznymi środkami finansowymi jest stopniowe rozwiązywanie jego najpoważniejszych problemów. Jednym z nich jest reforma zobowiązań Państwa z tytułu realizacji pracowniczych i rolniczych ubezpieczeń społecznych. Z danych statystycznych ilustrujących przedstawiane zjawiska, poddanych analizom w rozdziale III wynika, że wydatki państwa z tego tytułu stanowiły zdecydowaną największą część środków publicznych wydatkowanych z budżetu państwa. W ostatnich latach budżet finansował ponad 38% wydatków funduszy obsługujących ubezpieczenia społeczne. Z tego względu sposób organizacji gospodarki finansowej tych instytucji winien być z oczywistych powodów przedmiotem stałego i troskliwego zainteresowania i kontroli organów państwa. Sposób organizacji pracowniczych ubezpieczeń społecznych został w istotny sposób zreformowany w końcu lat dziewięćdziesiątych i jego mechanizm w najbliższym czasie nie będzie wymagał radykalnych zmian. W stosunku do zasad ubezpieczeń społecznych rolników zgłaszano potrzebę zmian, a nawet podejmowano próby

10 Prof. Z. Gilowska o reformie finansów publicznych, „TF Informacje” 2003, (28 marca 2003), <http://www.tf.pl/view.php?art=14685>; W. Orłowski, Gruntowna reforma finansów publicznych niezbędna, „Bank” 2003, nr 5; Ekonomiści o planie naprawy finansów publicznych wicepremiera Kołodki, „Rzeczpospolita” 2003, z 27 marca 2003 r.; A. Wernik, Wydatki do cięcia, „Rzeczpospolita” 2003, z 11 czerwca 2003 r.

11 Zob. J. Stankiewicz, Sanacja finansów publicznych a problem funduszy celowych państwa, w: Sanacja finansów publicznych w Polsce. Problemy prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, s. 368.

12 Zob. Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych, t. 1 i 2, praca zbiorowa pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno–Koguc, Lublin 2005; Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005.

13 Np. taki charakter miało zaprzestanie w 2005 r. zaniechanie dotowania FER KRUS. W konsekwencji, fundusz musiał być zasilony środkami FS (funduszu pozabudżetowego), który będąc uprawnionym do zaciągnięcia pożyczki w instytucjach finansowych, bez problemów taką pożyczkę uzyskał. W ten sposób deficyt sektora finansów publicznych wzrósł, lecz nie stało się to „kosztem” deficytu budżetowego. Takie zabiegi stosowane już były także wcześniej, zobacz: J. Stankiewicz, Sanacja finansów publicznych a problem funduszy celowych państwa, w: Sanacja finansów publicznych w Polsce. Problemy prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, s. 361.

reform. Mimo prezentowania w tej materii stanowisk ekspertów wskazujących na potrzebę ich dokonania, instytucje prorolnicze prezentowały wówczas swoje obawy zarówno co do kształtu proponowanych zmian organizacyjnych określających status KRUS i jej podporządkowania organizacyjnego, jak i do sposobu określenia wysokości składek. Jak trudne jest to zadanie wskazują prezentacje stanowisk negocjujących stron. Przy niemal pełnej zgodności stanowisk co do zasadności „uszczerbnienia” systemu ubezpieczeń rolniczych, polegającego na ograniczeniu dostępu do preferencyjnych zasad ubezpieczenia rolniczego, rozpiętość szacunkowych określeń ilości osób, które w tym systemie znalazły się obecnie na skutek nieprecyzyjnego określenia tych zasad, różniła się (w zależności od tego, kto dokonywał tych szacunków), od 100 tys. do kilkuset tys. ubezpieczonych. W konsekwencji, trudno było mówić o precyzyjnym ustaleniu kosztów reformy w poszczególnych analizowanych wariantach. Jedynie częściowej reformy tego systemu (omówionej w rozdz. III) dokonano w 2004 r.

Zmiany dokonane w 2004 r. stanowiły zaledwie wprowadzenie do całościowego uporządkowania systemu ubezpieczeń rolniczych, a mimo to wywołały cały szereg reakcji emocjonalnych w postaci zorganizowanych protestów rolniczego lobby oraz inicjatywy ustawodawczej, której celem był *de facto* powrót do systemu istniejącego przed reformą. Zmianom tym towarzyszyło jednak także przygotowanie i przedstawienie rządowej inicjatywy ustawodawczej, której celem miała być całościowa reforma tego systemu (druk nr 3380). Założenia kompleksowego uregulowania zasad organizacji i finansowania ubezpieczenia społecznego rolników dotyczyły:

- sprecyzowania statusu KRUS;
- uporządkowania jej systemu finansowego w części pochodzącej ze składek i z budżetu państwa oraz ustalenia zasad funkcjonowania funduszy celowych;
- ustalenia wysokości składek na ubezpieczenia emerytalno–rentowe.

Założenia te uwzględniały generalne zasady rozpoczętej w 2004 r. reformy obowiązującego wówczas systemu.

Zgodnie z założeniami, KRUS uzyskać miał status państwowej jednostki organizacyjnej wyposażonej w osobowość prawną. Jego organem kontrolnym miała być rada nadzorcza (12-osobowa), reprezentująca w 1/3 administrację rządową, a w 2/3 organizacje rolników i związki rolnicze. Prezes KRUS (tak jak obecnie) zarządzać miał jednoosobowo Funduszem Składkowym pod nadzorem Rady Nadzorczej Funduszu Składkowego (składającej się z 5 osób, reprezentujących administrację rządową – 2 oraz organizacje społeczno–zawodowe i związki zawodowe rolników –3). Tak więc, system organów kontrolnych nad Prezesem KRUS i Funduszem Składko-

wym miał być generalnie zmieniony w stosunku do wówczas istniejącego, a przede wszystkim znacznie personalnie uszczuplony. System finansowy ubezpieczenia rolniczego od strony organizacyjnej (podobnie jak system ubezpieczenia pozarolniczego) zostałyby oparte na wyodrębnionych funduszach, spośród których część posiada ustawowo ustalony status państwowego funduszu celowego¹⁴.

Fundusz Składowy realizowałby zadania z zakresu ubezpieczenia wypadkowego, chorobowego i macierzyńskiego. Fundusz ma charakter samofinansujący. Ustawa nie przewiduje jego dotowania środkami budżetu, stanowi natomiast, że fundusz ma prawo prowadzenia działalności gospodarczej opartej o posiadany majątek i prowadzenia działalności lokacyjnej, ale wyłącznie w kraju i wyłącznie w ustalonych ustawą, uznanych za bezpieczne (emitowanych przez Skarb Państwa lub dopuszczonych do publicznego obrotu) bonach, obligacjach i akcjach.

Fundusz Emerytalno-Rentowy gromadzony byłby ze składek na ubezpieczenia emerytalno-rentowe i związanych z tym środków (odsetki, zwroty) oraz z dotacji budżetu państwa. Projektowane zmiany przewidywały finansowanie ze środków tego funduszu wyłącznie świadczeń emerytalnych i rentowych oraz finansowanych z budżetu państwa dodatków do emerytur i rent. Fundusz nie miał – zgodnie z projektem – finansować (tak jak to ma miejsce obecnie) składek na ubezpieczenia zdrowotne dla ubezpieczonych i nieubezpieczonych w KRUS rolników i osób z nimi współpracujących. Środki finansowe przeznaczone na ten cel KRUS ma przechowywać na odrębnym rachunku, „tak jak środki na inne ustawowe zadania niewynikające z przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników”¹⁵. Przyjęcie takiej konstrukcji finansowania emerytur i rent rolniczych sprzyja przejrzystości systemu, której brak we wcześniejszych i obecnym zespole rozwiązań.

Projektodawca nie wykazał – moim zdaniem – wystarczającej odwagi, utrzymując w projekcie ustawy o systemie ubezpieczenia społecznego rolników Fundusz Prewencji i Rehabilitacji. Fundusz ten posiada szereg mankamentów, które powodują, że winien on ulec likwidacji. Przede wszystkim, nie posiada *de facto* prawdziwych źródeł. Zasilany jest dotacją z budżetu oraz odpisem od Funduszu Składowego (przez co przyczynia się do zmniejszenia przejrzystości powiązania źródeł finansowania z finansowanymi celami, tworząc sytuację, w której dochodami funduszu są, dochody innego funduszu). Fundusz ten jest w praktyce gwarantowanym limitem i z tego powodu winien ulec likwidacji, a jego wydatki winny być włączone do budżetu państwa.

Pozytywnie natomiast należy odnieść się do inicjatywy likwidacji funduszu administracyjnego. KRUS, jako państwowa osoba prawna, gospodarować miała sa-

14 Zob. art. 94 ust. 2 Projektu.

15 Uzasadnienie do projektu ustawy o systemie ubezpieczenia społecznego rolników, s. 9.

modzielnie swoimi środkami finansowymi, pochodzącymi z odpisów od funduszu składowego, funduszu emerytalno-rentowego, dotacji budżetowej oraz środków powierzonych jej na podstawie odrębnych ustaw i przeznaczonych na realizację zadań ustalonych ustawami. Z tego względu istnienie odrębnego źródła jej finansowania nie znajduje uzasadnienia.

Proponowana reforma systemu zabezpieczenia społecznego rolników wstrzymana została na czas nieokreślony (mimo że proponowane nią rozwiązania zasługiwały na pozytywną ocenę), przyczynia się ona bowiem do realizacji zgłaszanego od dawna postulatu zróżnicowania składek za każdego ubezpieczonego. Zróżnicowanie to winno jednak wpływać na wielkość przyszłego świadczenia. W przeciwnym przypadku może być ocenione jedynie jako instrument, którego zadaniem jest zmniejszenie dotacji budżetowej do systemu ubezpieczeń rolniczych. Niewątpliwą korzyścią płynącą z przyjęcia jej założeń byłoby jasne określenie statusu prawnego KRUS oraz zasad jej gospodarki finansowej. Tworzy to lepsze warunki do synchronizacji zasad zabezpieczenia społecznego rolników oraz osób spoza sektora rolniczego.

W rozważaniach pomijamy tak istotną z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia kwestię, budzącą zresztą ożywione dyskusje, jaką jest wysokość składki z tytułu zabezpieczenia społecznego rolników. Opór przed wszelkimi zmianami dotyczącymi systemu zabezpieczenia społecznego rolników jest zapewne w znacznej części spowodowany także obawą, że ich konsekwencją będzie odczuwalny znaczny wzrost składki w stosunku do stanu wcześniejszego. Rozpiętość między składką pracowniczą a składką rolniczą jest obecnie jeszcze bardziej widoczna niż wówczas, gdy zaprezentowano założenia wskazujące na konieczność przeprowadzenia reformy w tej materii.

Generalnie rzecz biorąc, w większości wypowiedzi dotyczących reformy ubezpieczenia rolniczego dominuje przekonanie, że jest ona konieczna, jednak brak jest pomysłu na jej realizację w taki sposób, aby nie ograniczyć praw nabytych do emerytur i rent, a jednocześnie przeprowadzić ją w taki sposób, by nie obciążyć zbyt mocno portfeli rolników. W tej delikatnej kwestii ustawodawca będzie musiał uwzględnić nie tylko aktualne racje ekonomiczne, ale także wcześniejsze zobowiązania polityczne, oraz zsynchronizować argumenty wynikające z doświadczeń państw członkowskich Unii z sytuacją finansową naszego państwa. Niewątpliwie, na akceptację zasługują także propozycje prowadzące w konsekwencji do zmniejszenia ilości funduszy, a przez to do konsolidacji publicznych środków finansowych i zwiększenia jawności i przejrzystości finansów publicznych.

2. Reforma finansów publicznych a inne instytucje debudżetyzacji

Analizując sytuację finansową państwa, teoretycy różnią się między sobą w formułowaniu ocen końcowych. Jedni twierdzą, że wobec narastających zagrożeń związanych ze wzrostem deficytu budżetowego i związanego z nim państwowe- go długu publicznego, zbliżającego się do umownie określonych progów ostrożnościowych uznanych także w Konstytucji (art. 216 ust. 5) oraz w ustawie o finansach publicznych za wymagające działań o charakterze sanacyjnym, mamy do czynienia z kryzysem finansów publicznych. Inni twierdzą, że w żadnym wypadku nie możemy mówić o kryzysie finansów publicznych, rozumianym jako zjawisko nagłe i niespodziewane, ponieważ już w 2000 r. opracowano dokument o nazwie „Strategia zarządzania długiem publicznym”¹⁶, z którego wynikało, że przy zachowaniu przyjętych wówczas zasad gospodarowania finansami państwa w 2004 r. dług publiczny wyniesie 430 mld. Na początku maja 2005 r. Ministerstwo Finansów poinformowało, że na koniec 2004 r. dług publiczny wyniósł 444,1 mld zł (co stanowiło 50,3% PKB), przekraczając tym samym I próg ostrożnościowy. Można więc na tej podstawie stwierdzić, że przewidywania okazały się trafne, nie nastąpiło żadne odczuwalne załamanie wzrostu, które można by nazwać kryzysem. Niewątpliwie jednak zbliżenie się do granicy uznawanej za próg wyznaczający „pomarańczowe światło” w gospodarowaniu publicznymi środkami finansowymi, oznacza konieczność refleksji i podjęcia działań kontrolujących niepokojące zjawisko. Wypowiadających się w tej materii wydaje się jednak bardziej, niż bezpośrednio negatywne skutki odczuwalne przez społeczeństwo niepokoić to, że od czasu przystąpienia do Unii Europejskiej Polska podlega ograniczeniom art. 104c Traktatu o Unii Europejskiej oraz art. 1 Protokołu w sprawie nadmiernego deficytu, stanowiącego załącznik do Traktatu z Maastricht. Zawarte w tych przepisach kryteria konwergencji ustalają wymagania, których niespełnienie powoduje zastosowanie instrumentów o charakterze sankcyjnym. Przede wszystkim jednak taki stan oznaczać będzie negatywne konsekwencje finansowe, jako efekt pozostawiania poza strefą euro¹⁷. Zauważenie tych zagrożeń powoduje w szczególności poszukiwanie sposobów zmniejszenia skali wydatków publicznych, poprawy ich efektywności, ale także podejmowania działań, których efektem będzie uzyskanie wyższych dochodów publicznych, a także działań o charakterze organizacyjnym sprzyjających zarówno gromadzeniu dochodów, jak i racjonalizacji wydatków jednostki organizacyjnej. Dróg prowadzących do sanacji finansów publicznych należy upatrywać zarówno w działaniach dokonywanych wewnątrz tego sektora, jak i w komercjalizacji jednostek tego sektora.

¹⁶ „Rzeczpospolita”, 16 października 2001 r.

¹⁷ Instrumenty te omawia J. Kiszka, Sanacja polskiego systemu podatkowego wobec zagrożeń finansów publicznych, w: Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005, s. 54–55.

Analiza rozwiązań prawnych i obserwacja praktyki tworzenia państwowych funduszy celowych dowodzi, że ustawodawca nigdy nie wykazał wystarczająco silnej woli pozostawienia w ramach systemu wyłącznie niezbędnych państwowych funduszy celowych (np. funduszy sektora ubezpieczeń społecznych). Działaniom deklarującym kierunek reformowania systemu finansów publicznych, polegającym na uporządkowaniu systemu państwowych funduszy celowych zawsze towarzyszyła praktyka odbudowywania tego systemu niemal natychmiast po ogłoszeniu zamiaru jego likwidacji. W warunkach nasilenia się konkurencji o środki publiczne, wobec niedostatku dochodów w stosunku do realizowanych zadań, w obowiązujących rozwiązaniach prawnych nie ma instrumentów prawnych, które w sposób skuteczny zatamowałyby ten szkodliwy trend.

Zmierzając do racjonalizacji zasad dysponowania środkami publicznymi, ustawodawca nie zdecydował się na określenie jasnych i precyzyjnych wymogów powstrzymujących debudżetyzację, dopuszczając do tworzenia kolejnych funduszy celowych. Podjął natomiast ustawą z dnia 25 listopada 2004 r. działania, których efektem była likwidacja dopuszczanej do tego czasu formy prawnej środków specjalnych jednostek budżetowych i utworzenie na ich miejsce nowych form gospodarki finansowej jednostek budżetowych, tj. wydzielonych rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych oraz funduszy motywacyjnych państwowych jednostek budżetowych. Obiektywna ocena wymaga porównania zasad ich tworzenia i przeznaczenia oraz konfrontacji z wadami i zaletami zlikwidowanych środków specjalnych, które umożliwiając bezpośrednio dysponowanie zgromadzonymi zasobami w oparciu o sporządzane plany finansowe, uelastyczyły gospodarkę finansową jednostek budżetowych. Sygnalizowane zalety tej formy przysłała jednak w ostatnim czasie poważna wada, polegająca na ograniczeniu jawności i przejrzystości dysponowania tą częścią środków publicznych. Krytyczne uwagi pod adresem całej instytucji środków specjalnych prezentowano pod wpływem szczególnej krytyki niektórych środków specjalnych, tworzonych na podstawie odrębnych ustaw. Instytucje kontroli finansowej formułowały w analizach z wykonania budżetu krytyczne oceny praktyki ukształtowanej w ostatnich latach istnienia tej formy gospodarki budżetowej wskazując, że bywa ona nadużywana w celu wygospodarowania środków finansowych przeznaczanych następnie na wypłatę wynagrodzeń. Dynamicznemu wzrostowi ilości i rozmiaru działalności prowadzonej w tej formie we wszystkich praktycznie działach administracji rządowej, nie towarzyszyły wymierne korzyści budżetu państwa w postaci wpłat do budżetu. W literaturze przedmiotu, przyjmując jako kryterium rozróżnienia różnice w sposobie tworzenia tej formy organizacyjnej wskazywano, że istnieją trzy grupy środków specjalnych: wyodrębnione na mocy ustawy o finansach publicznych, tworzone na podstawie odrębnych ustaw lub uchwał jst oraz tworzone w drodze samoistnych decyzji organu

stanowiącego jst.¹⁸ W stosunku do pierwszego z zaprezentowanych trybów nie zgłaszano specjalnych zastrzeżeń w kwestii o charakterze zasadniczym (o ile zastrzeżenia dotyczące nie wypełniania wymogów przejrzystości i jawności planów finansowych i sprawozdawczości budżetowej uznamy za kwestie odrębne), zaś jednostkom powoływanym w trybie drugim i trzecim zarzucano, że w sposób zupełnie dowolny i nieograniczony dopuszczają do gromadzenia i wydatkowania środków na oznaczony w ustawie lub uchwale cel. C. Kosikowski nazwał tego rodzaju rozwiązanie legislacyjne, dopuszczającym możliwość tworzenia w jednostkach budżetowych, zakazanego przez ustawę o finansach publicznych wewnętrznego funduszu celowego¹⁹.

Nowelizacja ustawy o finansach publicznych, która weszła w życie od 2005 roku, wprowadziła w miejsce zlikwidowanych środków specjalnych, a ustawa z dn. 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych utrwaliła dwie nowe formy gospodarki budżetowej: rachunki dochodów własnych oraz fundusze motywacyjne.

Już na wstępie należy stwierdzić, że zastosowane nazewnictwo może budzić poważne zastrzeżenia formalne. Jednostki budżetowe z założenia bowiem nie mają dochodów własnych, gdyż – po pierwsze – ich przychody stanowią wpływy właściwego budżetu, po drugie – dochód (w naukach ekonomicznych zwykle utożsamiany z dodatnią różnicą między przychodami a kosztami) jako kategoria ekonomiczna nie istnieje w przypadku jednostek budżetowych, gdyż te nie zestawiają swoich przychodów i kosztów. Ich wydatki pokrywane bowiem są z budżetu. U.f.p. w art. 20 ust. 1 wyraziście i jednoznacznie odnosi się do tej kwestii. Znamienne dla tej metody budżetowania (budżetowania brutto) jest to, że wykorzystanie uzyskanych przychodów na pokrycie przewidzianych planem wydatków, traktowane jest jako karalne naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Wprowadzona forma wykazuje bardzo wiele zbieżności ze zlikwidowanymi środkami specjalnymi. Podobnie jak środki specjalne, rachunki dochodów stanowią wyodrębnienie na rachunku bankowym środków uzyskanych ze ściśle oznaczonych źródeł. Wśród nich ustawodawca wymienia niebudzące wcześniej specjalnych kontrowersji, przewidziane wcześniejszym brzmieniem ustawy o finansach publicznych spadki, zapisy i darowizny pieniężne na rzecz jednostek budżetowych oraz odszkodowania i wpłaty za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce w zarząd lub użytkowanie. Powiązanie źródeł dochodów z przeznaczeniem wydatków (odpowiednio: cele wskazane przez darczyńcę lub odtworzenie mienia) skutkują pełną tożsamością uchylonego art. 21 ust. 2 ustawy z obowiązującym art. 18 ust. 6 u.f.p. Analogicznie jak w przypadku środków specjalnych, rachunki docho-

18 K. Sawicka, w: J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 70–71.

19 C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 85.

dów własnych nie korzystają z wyodrębnienia organizacyjnego oraz mogą być tworzone fakultatywnie zarówno w państwowych, jak i samorządowych jednostkach budżetowych. Powyższe zbieżności stawiają pod znakiem zapytania zasadność likwidacji środków specjalnych. Wątpliwości są tym większe, że ustawodawca utrzymał w mocy kontrowersyjny przepis umożliwiający gromadzenie na rachunku dochodów własnych, dochodów określonych w uchwale organu stanowiącego jst. Ten kontrowersyjny przepis stanowił przecież jeden z zasadniczych argumentów krytyki środków specjalnych. Gdyby więc sprowadzić porównanie wyłącznie do przedstawionych kwestii, należałoby stwierdzić, że dokonana zmiana została zrealizowana pośpiesznie i na wyrost.

Odmienne natomiast uregulowano kwestie uprawnień do tworzenia rachunków dochodów własnych w zależności od rodzajów dochodów, ustalając w tej materii ich dwie kategorie. Pierwszą stanowią rachunki dochodów utworzonych spośród źródeł wymienionych w art. 22 ust.1. Ustawa nie adresuje w tym przypadku norm do podmiotów państwowych lub niepaństwowych. Decyzje o utworzeniu rachunku podejmuje wówczas kierownik jednostki budżetowej. Ten tryb tworzenia rachunków w państwowych jednostkach budżetowych można by nazwać trybem zwyczajnym, w odróżnieniu od trybu kwalifikowanego, przewidzianego wyłącznie dla państwowych jednostek budżetowych, zamierzających utworzyć rachunek spośród kategorii dochodów określonych w art. 22 ust. 2. W tym przypadku bowiem decyzje o utworzeniu rachunku podejmują kierownicy państwowych jednostek organizacyjnych po uzyskaniu zgody ministra, kierownika urzędu centralnego lub wojewody.

Bardzo istotne znaczenie z formalnego punktu widzenia ma przepis ustawy, wykluczający kategorycznie możliwość przeznaczenia dochodów własnych na finansowanie wynagrodzeń osobowych (z wyjątkiem dwóch sytuacji przewidzianych ustawą). Rozumiejąc intencje ustawodawcy, należy jednak w oparciu o dotychczasowe doświadczenia i praktykę stwierdzić, że instrumenty o charakterze motywującym muszą być adresowane do ludzi, a nie do instytucji. Wprowadzenie bezwzględnego zakazu oznacza, że ustawodawca nie widząc innej możliwości oddziaływania zdecydował się na stanowienie nakazów i zakazów administracyjnych. Taka konstatacja nie jest, niestety, satysfakcjonująca.

W celu zapobieżenia negatywnym skutkom zauważonym bezpośrednio przed wprowadzeniem zmian w ustawie, ustalono także, że odrębne ustawy nie mogą określać innych niż wskazano w ustawie o finansach publicznych źródeł dochodów funduszy ani też innego przeznaczenia tych dochodów. Z punktu widzenia oceny zjawiska debudżetyzacji, rozwiązanie takie niewątpliwie ma charakter porządkujący i zasługuje na akceptację. Można w tym przypadku mieć jedynie zastrzeżenia z punktu widzenia techniczno-legislacyjnego co do poprawności rozwiązania, w którym jedna z ustaw mówi o tym, że inne ustawy mogą lub nie mogą regulować

określonej materii. W ocenach ogólnych unormowań problematyki dochodów własnych państwowych jednostek budżetowych dominują konkluzje pozytywne, w odróżnieniu od rozwiązań ustalonych dla jednostek samorządu terytorialnego, którym postawiono zarzuty popełnienia błędów legislacyjnych²⁰.

Innym rozwiązaniem są powołane w ramach reformy fundusze motywacyjne. Ich nazwa w sposób trafny oddaje ich sens. Powołano je bowiem w celu wypłaty nagród dla pracowników i funkcjonariuszy, którzy bezpośrednio przyczynili się do ujawnienia przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu państwowemu oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych. Uzyskana w ten sposób część dochodów budżetu państwa z tytułu przepadku mienia stanowiącego przedmiot przestępstwa, trafiać ma w ten sposób do tych, dzięki którym w ogóle trafiła do budżetu. Stosowne ustawy ustalałyby rozmiar tej części środków, przechowywanych przez państwowe jednostki budżetowe na odrębnych rachunkach bankowych. Z pełnym zrozumieniem i akceptacją dla intencji ustawodawcy stwierdzić należy, że fundusze motywacyjne charakteryzuje wspólna cecha ze środkami specjalnymi. Ich istota polega na wyodrębnieniu finansowym bez wyodrębnienia organizacyjnego. Posiadają one jednakże także wspólną cechę z państwowymi funduszami celowymi oraz funduszami funkcjonującymi w ramach planu finansowego Banku Gospodarstwa Krajowego (chodzi o sposób powiązania dochodów i wydatków i brak wyodrębnienia organizacyjnego).

Podobieństwo cech środków specjalnych czyniłoby fundusze motywacyjne instrumentami uelastyczniania gospodarki budżetowej państwa, jednak dominacja cech funduszu celowego powoduje, że **fundusze motywacyjne traktować należy raczej jako instrument debudżetyzacji**. Przemawiają za tym stanowiskiem kolejne argumenty. Fundusze motywacyjne nie funkcjonują w oparciu o plany finansowe, charakterystyczne dla budżetu państwa. Należy o nich więc mówić raczej jako o zasobie środków o określonym przeznaczeniu. Określenie przeznaczenia w sposób charakterystyczny dla planowych wydatków sfery budżetowej jest trudne, a może nawet niemożliwe, natomiast sposób wykorzystania środków nie mieści się w kryteriach jawności publicznej gospodarki finansowej ze względu na wyłączenie jawności sprawozdawczości finansowej spod obowiązków zasady jawności. Należy więc krytycznie ocenić przyjęte rozwiązania prawne. Są one wyrazem braku pomysłu na prawidłowo zbudowany system, motywujący podmioty przyczyniające się w sposób szczególny do wykrywania przestępstw przeciwko mieniu i przestępstw skarbowych. Za wykonywanie swoich „zwyczajnych” obowiązków pracownicy ci są wynagradzani w ramach systemu wynagrodzeń. Jeżeli z analiz wynagradzania tej grupy pracowników wynika, że ich wynagrodzenia nie odpowiadają odpowiedzial-

ności wiążącej się z ich charakterem pracy, reformie należy poddać system wynagradzania tych pracowników. Brak jest bowiem merytorycznego uzasadnienia dla tworzenia przyjętej konstrukcji i zależności między realizowanymi obowiązkami i systemem motywacji.

Podsumowując tę część rozważań podkreślić należy, że podejmując dotychczasowe próby reformy finansów publicznych, ustawodawcy nie udało się osiągnąć celów najważniejszych dla racjonalizacji zjawiska debudżetyzacji. Mimo deklarowanych zamiarów i podejmowanych prób, nie udało się w pełni uporządkować kwestii organizacyjnych i finansowych systemu ubezpieczeń społecznych oraz zahamować procesu tworzenia funduszy celowych w systemie finansów państwa, w największym stopniu wpływającego na zjawisko debudżetyzacji. W świetle zaprezentowanych zastrzeżeń, wynikających z porównania korzyści osiągniętych dzięki zahamowaniu niepożądanych zjawisk dotyczących tworzenia środków specjalnych i powołanych w ich miejsce nowych rozwiązań, sceptycznie ocenić należy także tę próbę reformy finansów publicznych. Bez uporządkowania kwestii związanych z debudżetyzacją, podejmowane próby reformy rozwiązań dotyczące racjonalizacji dochodów lub wydatków publicznych będą miały jedynie fragmentaryczny i wycinkowy charakter.

²⁰ Krytycznie o takim mechanizmie J. Kiszka, Przekształcenia środków specjalnych jednostek budżetowych a system środków w sektorze finansów publicznych. Próba oceny, w: Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych, pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno-Koguc, t. II, Lublin 2005, s. 299.

PODSUMOWANIE

Debudżetyzacja jest zjawiskiem o charakterze obiektywnym. Analiza historyczna i statystyczna potwierdzają, że na fakt występowania tego zjawiska nie mają bezpośredniego wpływu ani formacja ekonomiczna w której istnieje państwo, ani federacyjna lub unitarna budowa państwa. Zjawisko to występowało zarówno w II RP, jak i w PRL, zwłaszcza w latach bezpośrednio poprzedzających przemiany ustrojowe i ekonomiczne początku lat dziewięćdziesiątych. Czynniki warunkujące to zjawisko były jednak różne. Różny był także rozmiar tego zjawiska i jego konsekwencje. Debudżetyzacja jest więc zjawiskiem występującym w różnym rozmiarze w różnych państwach. Analiza form prawnych i finansowych, w których funkcjonowały w ostatnich latach jednostki organizacyjne gospodarki pozabudżetowej (rozd. III–V), wskazuje na znaczną dowolność tych rozwiązań, której konsekwencją jest niekontrolowany rozwój debudżetyzacji, pociągający za sobą negatywne skutki dla finansów państwa.

Występowanie tego zjawiska jest niewątpliwie powodowane czynnikami cywilizacyjnymi, ekonomicznymi i społecznymi, których konsekwencją jest podejmowanie określonych zadań o charakterze publicznym, w drodze decyzji suwerennych organów państwa, a także pod wpływem presji formułowanych przez sformalizowane grupy nacisku (partie polityczne, środowiska zawodowe). Są wśród tych zadań takie, które wykraczają poza tradycyjnie rozumiane administrowanie, dla których poszukuje się właściwej formy budżetowania. Jest nią zwykle forma budżetowania netto. Jednak forma organizacyjna i ustalone dla tych jednostek szczegółowe zasady gospodarki finansowej, rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i kontroli finansowej, różnią się czasem tak znacznie od zasad obowiązujących budżetowane netto jednostki organizacyjne gospodarki budżetowej, że sytuują te jednostki w sektorze gospodarki pozabudżetowej.

O wpływie na zjawisko debudżetyzacji możemy także mówić w kontekście zmian będących konsekwencją dokonanej transformacji ustrojowej i ekonomicznej. Powołanie odrębnych od państwa podmiotów publicznoprawnych (jednostek samorządu terytorialnego), na rzecz których dokonano decentralizacji zadań i środków, wywołało skutek w postaci zmiany zakresu pojęcia finansów publicznych. Wprawdzie zmiana ustroju terytorialnego państwa nie przyczyniła się bezpośrednio do wzrostu debudżetyzacji, gdyż realizacja przejętych przez samorząd zadań w zdecydowanej większości dokonała się w formach gospodarki budżetowej, jednak pośredni skutek z całą pewnością da się zauważyć wówczas, gdy uwzględnimy, że niektóre

z zadań państwa wcześniej realizowane przez jednostki posiadające status budżetowy, przekształcone zostały w jednostki pozabudżetowe, a nawet jednostki funkcjonujące na podstawie prawa handlowego nieposiadające statusu jednostek sektora finansów publicznych. Na występujące w tym zakresie prawidłowości w praktyce budżetowej wybranych państw, wskazywałem w rozdz. II.

Przekształcenia własnościowe w sektorze publicznym związane z transformacją są bezpośrednim skutkiem ograniczenia ze strony państwa zainteresowania prowadzeniem działalności przemysłowej i usługowej we wcześniej realizowanym zakresie. Konsekwencją tych procesów jest prywatyzacja przedsiębiorstw państwowych i ich infrastruktury. Zmianie tej towarzyszyła zmiana polityki w zakresie dotowania budżetowego, polegająca na niemal całkowitej rezygnacji z dotowania podmiotowego oraz bardzo znacznego ograniczenia dotowania przedmiotowego. W efekcie dokonanych zmian także jednostki organizacyjne sfery kultury, edukacji, ochrony zdrowia, opieki społecznej itd. objęte zostały w szerszym lub węższym zakresie mechanizmami gospodarki rynkowej, stając się jednostkami gospodarki pozabudżetowej, zwiększając tym samym zakres debudżetyzacji. Nie zauważono natomiast tendencji do pełnej komercjalizacji tych podmiotów. W tym czasie, w podstawowych jednostkach organizacyjnych gospodarki budżetowej sensu largo (zakładach budżetowych, gospodarstwach pomocniczych) nie zmieniły się reguły ich gospodarki finansowej w sposób na tyle istotny, by utrzymać zainteresowanie prowadzeniem działalności na dotychczasowych zasadach, w tych formach. Prowadzone analizy potwierdziły zarówno zmniejszenie rozmiaru finansowego prowadzonej przez nie działalności, jak i regularne, systematyczne zmniejszanie się ilości tych jednostek.

Zaprezentowane zmiany mechanizmów finansowych funkcjonowania państwa dokonywały się w warunkach braku regulacji prawnych o charakterze ogólnym, dotyczących instytucji, które wywierają bezpośredni wpływ na rozmiar debudżetyzacji. W tym zakresie więc rozwiązania prawne stosowane współcześnie, w niczym nie różnią się od poddanych słusznej krytyce rozwiązań końca lat osiemdziesiątych, które w sposób niemal nieograniczony pozwalały na tworzenie instytucji wpływających na rozmiar debudżetyzacji (rozd. 3, podr. 4), w szczególności państwowych funduszy celowych, agencji państwowych. Przyjęte na początku lat dziewięćdziesiątych działania akcentujące potrzebę uporządkowania rozbudowanej ponad miarę gospodarki pozabudżetowej, zawierały deklaracje polityczne racjonalizacji tej materii, które nigdy nie zostały zrealizowane. Ustawa z 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy, przewidująca włączenie do budżetu środków likwidowanych funduszy zawierała także alternatywę pozwalającą na zmianę ich formy na inne formy gospodarki pozabudżetowej. Z możliwości tej w szerokim zakresie skorzystano. W konsekwencji, środki ulokowane w ten sposób poza budżetem wielokrotnie przekroczyły łączną kwotę środków włączonych do budżetu (rozd. III). Na tej podsta-

wie można stwierdzić, że instrumenty prawne podjętych wówczas działań okazały się niewystarczające dla racjonalizacji gospodarki budżetowej państwa.

Niekontrolowana prawnie debudżetyzacja wywołuje wiele skutków negatywnych w płaszczyznach: ustrojowej, politycznej i ekonomicznej:

- ogranicza prawa budżetowe parlamentu, osłabia jego funkcję kontrolną, ogranicza jawność gospodarki publicznymi środkami finansowymi;
- upolitycznia finanse publiczne, czyniąc dostęp do stanowisk publicznych w zarządach i radach nadzorczych przedmiotem targów politycznych i rozgrywek międzypartyjnych;
- usztywnia finanse publiczne, zmniejsza elastyczność swobody możliwości podejmowania wyborów w ramach gospodarki budżetowej, ograniczając w ten sposób także możliwości absorpcji środków z budżetu Unii Europejskiej.

Z uwagi na rozmiar analizowanego zjawiska, mimo potencjalnych korzyści, które może nieść ze sobą debudżetyzacja (rozdz. I), sygnalizowane poważne negatywne skutki obligują do objęcia go przedmiotem kontroli prawnej.

W aspekcie szczegółowym, do poszczególnych form prawno-organizacyjnych debudżetyzacji finansów państwa, na podstawie analiz przeprowadzonych w niniejszej pracy, można zgłosić szereg postulatów. Debudżetyzacja finansów państwa realizowana jest w formach prawno-organizacyjnych przewidzianych przepisami prawa. Obecnie można wyróżnić trzy takie formy: państwowe fundusze celowe, agencje państwowe i inne państwowe jednostki organizacyjne o statusie określonym ustawą. Ustawa o finansach publicznych obszerniej odnosi się tylko do jednej z nich, do państwowych funduszy celowych. Odnośnie do pozostałych form można jedynie wskazać, że u.f.p. (w art. 19) stanowi wyłącznie wymóg tworzenia ich na podstawie odrębnych ustaw. Wobec braku innych wymogów przyjmuje się, że powinny one odpowiadać standardom ustalonym jednostkom sektora finansów publicznych. Jednak porównanie zasad organizacji i zasad gospodarki finansowej tych jednostek wskazuje, że nierzadko znacznie różnią się one między sobą (rozdz. III–V). Jedyną nazwą (państwowy fundusz celowy, agencja państwowa) to kategorie wspólne dla zróżnicowanych znacznie jednostek organizacyjnych.

Ustawy tworzące te podmioty zawierają zwykle upoważnienie do ustalenia w drodze rozporządzenia zasad szczegółowych ich gospodarki finansowej przez dysponenta części budżetu, w ramach której powołana jednostka funkcjonuje. Mimo że rozporządzenia takie wydawane są w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, z uwagi na znaczne oddalenie w czasie uchwalenia ustaw stanowiących podstawę działania tych podmiotów, ze względu na brak określenia pojęcia „szczegółowe zasady gospodarki finansowej”, zawartość tych regula-

cji jest bardzo zróżnicowana. Podmioty te zasilane są dochodami publicznymi, nierzadko korzystają z dotacji budżetowych w znacznym rozmiarze, a mimo to jedne z nich nie są zobowiązane do dołączania swoich planów finansowych w formie załączników do budżetu państwa, podczas gdy inne są do tego zobowiązane, lecz nie wywiązują się z tego obowiązku, nie ponosząc żadnych konsekwencji. Kontrole finansowe dokonywane ex post mogą jedynie stwierdzić, że gospodarka finansowa tych podmiotów daleka jest od standardów wyznaczonych dla dysponujących publicznymi środkami finansowymi, a przede wszystkim nie odpowiada wymogom jej jawności i przejrzystości. W przypadku niektórych spośród państwowych funduszy celowych, przeprowadzone analizy (rozdz. III) wskazują na całkowity brak istnienia racji ekonomicznych dla ich dalszego utrzymywania w systemie finansów państwa (PFRON, PFK).

Rozbieżności w zaliczaniu tworzonych funduszy do kategorii „państwowy fundusz celowy” (a także zmiana definicji funduszu celowego) powodują, że gospodarka jednych z nich jest poddana szczególnej uwadze i kontroli, podczas gdy inne nie są już przedmiotem takiego zainteresowania. Państwowe fundusze pozabudżetowe (NFOŚiGW, FGZGiK) różnią się faktycznie od funduszy systemu budżetowego tylko tym, że nie korzystają bezpośrednio z dotacji budżetowych, ponieważ w momencie ich utworzenia zostały wyposażone w tak zasobne źródła dochodów publicznych (opłaty publiczne, kary, grzywny) lub tak znaczący majątek (zasób geodezyjny i kartograficzny będący własnością Skarbu Państwa, stanowiący podstawę gospodarki finansowej zarówno funduszu państwowego, jak i funduszy samorządowych), że nie ma konieczności ich dodatkowego zasilania środkami dotacji. O ile więc w przypadku NFOŚiGW nie ma powodów, by nie obejmować go standardami państwowych funduszy celowych, o tyle w przypadku FGZGiK nie ma powodów, by nie poddać tej instytucji procesom komercjalizacji.

O jednostkach organizacyjnych sfery pozabudżetowej można by mówić, że są (z założenia) uzupełnieniem form stosowanych w ramach gospodarki budżetowej. Jednak znaczny rozmiar działalności prowadzonej w tych formach oraz negatywne konsekwencje, jakie niesie za sobą ich niekontrolowany rozwój, zobowiązują do uporządkowania ram prawnych instytucji tworzących zjawisko debudżetyzacji.

O debudżetyzacji można powiedzieć, że jej rozwój pozostaje w pewnym związku z atrakcyjnością (lub brakiem atrakcyjności) warunków prowadzenia działalności w formach gospodarki budżetowej. Ustawodawca, w ramach zmian u.f.p. z 1998 r., zmieniał po roku 2000. formułę środków specjalnych jednostek budżetowych. Kolejne zmiany spowodowały, że forma środków specjalnych stała się bardziej atrakcyjna niż inne formy gospodarki budżetowej. W ocenie NIK, forma ta była nadużywana w celu przeznaczania uzyskanych w ten sposób środków na wypłatę dodatkowych wynagrodzeń. Uruchomiony został instrument prawny, pozwa-

lający na wypłatę dodatkowych wynagrodzeń na zasadach innych, niż wynika to z zasad określonych przepisami o wynagradzaniu pracowników sfery budżetowej. Reakcją na tę niepożądaną sytuację była likwidacja środków specjalnych. Zastąpiło je (w odczuciu ustawodawcy) nowo utworzonymi formami eliminującymi istniejące mankamenty (dochodami własnymi jednostek budżetowych, funduszami motywacyjnymi jednostek budżetowych oraz powołanymi po 1 stycznia 2005 r. nowymi państwowymi funduszami celowymi). Przyjęte rozwiązania spotkały się z uzasadnioną krytyką. Wbrew sugestii wprowadzenia nowego rozwiązania i wynikającego stąd uzasadnienia dla wprowadzenia nowej terminologii, dochodów własnych jednostek budżetowych nie charakteryzują żadne nowe cechy, których nie miały zlikwidowane środki specjalne jednostek budżetowych. Ponadto, nowa nazwa sugeruje, że mamy tu do czynienia z kategorią dochodu (różnicą między przychodami i rozchodami). Jest to sugestia błędna, ponieważ cechą gospodarki budżetowej brutto jest to, że jednostki zorganizowane w tej formie nie porównują swoich przychodów i rozchodów (nie kończą swojej działalności wynikiem finansowym dodatnim, ujemnym ani zerowym). Jest to więc nazwa sprzeczna z istotą jednostek budżetowych. Brak jest także merytorycznego uzasadnienia dla istnienia funduszy motywacyjnych w systemie jednostek budżetowych w zaproponowanym kształcie (co nie wyklucza zasadności opracowania prawidłowego systemu motywacyjnego dla określonych kadr tych jednostek). Natomiast utworzenie kolejnych państwowych funduszy celowych przyczynia się w dalszym stopniu do zwiększenia rozmiaru debudżetyzacji publicznych środków finansowych. Konsekwencją takiej sytuacji jest usztywnienie państwowej gospodarki budżetowej. W moim przekonaniu, nie ma przeszkód, by wycofać się z tych błędnych posunięć oraz przywrócić wcześniej stosowaną (niebudzącą kontrowersji) terminologię.

Wśród koncepcji reform finansów publicznych, które zaprezentowano wraz z projektem nowego Prawa finansów publicznych, na konferencji w dniu 7 kwietnia 2006 r. i opublikowano w materiałach Ministerstwa Finansów, znalazł się projekt likwidacji zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych. W analizie przedstawionej w rozdziale II rozprawy, wskazywałem, że wspomniane formy organizacyjne gospodarki budżetowej stały się mało atrakcyjne. Ograniczenie stopnia dotowania tych jednostek (dotacje nie mogą przekroczyć 50% kosztów działalności), obowiązek wpłaty do budżetu połowy osiągniętego zysku, wyłączenie z przychodów jednostki organizacyjnej dochodów uzyskanych z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa powodowały, że ilość jednostek organizacyjnych zajmujących się działalnością uboczną systematycznie zmniejszała się. W konsekwencji, przy znacznej stagnacji wyników tych jednostek organizacyjnych, głównym przedmiotem zainteresowania w ostatnich latach była zlikwidowana forma środków specjalnych jednostek budżetowych. Z aktywnych prac nad projektem wspomnianej ustawy wycofano się w końcu 2006 r., na-

tomiast jeszcze w grudniu Minister Finansów deklarowała zamiar likwidacji pozostałych form gospodarki budżetowej netto. O koncepcji likwidacji tych form trudno wypowiadać się całościowo, ponieważ Ministerstwo Finansów nie zadeklarowało w miejsce likwidowanych form żadnej konkretnej propozycji uelastycznienia gospodarki budżetowej. Niektóre z zakładów budżetowych świadczących usługi hotelarskie i gastronomiczne (domy wczasowe, ośrodki doskonalenia kadr, ośrodki wypoczynkowo-szkoleniowe wyposażone w bazę noclegową) być może będą musiały poddać się przekształceniom organizacyjnym (koncentracja) lub poddane zostaną komercjalizacji. Wariant przekształcenia niektórych form gospodarki budżetowej w formy skomercjalizowane był przeze mnie rozważany i analizowany w rozdziale II. Zaprezentowałem wówczas opinię, że w stosunku do działających w tych formach domów wczasowych czy ośrodków szkoleniowo-wypoczynkowych, możliwe są zmiany organizacyjne (np. organizacja gospodarstwa pomocniczego przy Kancelarii Premiera, które świadczyłoby usługi wszystkim działom administracji rządowej) albo komercjalizacja tych usług. Trzeba mieć jednak świadomość, że zmiany pociągną za sobą wymierny wzrost kosztów tego rodzaju usług. Szacunki skutków takich zmian nie były nigdy prezentowane.

O wiele trudniejszym problemem wydaje się sprawa przekształcenia form zakładów budżetowych, realizujących zadania o charakterze działalności ubocznej w działach administracji rządowej: zdrowie, rolnictwo, środowisko i sprawiedliwość. Likwidacja tych form działalności bez zaproponowania żadnego rozwiązania alternatywnego, wydaje się być rozwiązaniem pochopnym. W sytuacji, w której nie jest obecnie możliwa rezygnacja z zaspokajania potrzeb przez te jednostki i zaspokojenie ich poprzez zakup odpowiednich usług wytwarzanych przez inne podmioty istniejące na rynku, zapowiedzi likwidacji tych form gospodarki budżetowej wydają się mieć jedynie charakter polityczny, nastawiony na efekt propagandowy.

W polskim systemie finansów publicznych najpoważniejszym instrumentem debudżetyzacji są państwowe fundusze celowe. Ustawa o finansach publicznych nie zawiera jednak zdecydowanych instrumentów kontroli polityki państwa w materii debudżetyzacji, przyzwalając w ten sposób faktycznie na nieograniczone tworzenie pozabudżetowych instrumentów gospodarki finansowej. Trudno nazwać bowiem próbą kontroli umieszczenie w ustawie o finansach publicznych przepisu stanowiącego o tym, że dla utworzenia funduszu celowego niezbędne jest zachowanie wymogu ustawowej formy. Doświadczenia historyczne wskazują, że prace parlamentarne związane z uchwalaniem ustaw o powołaniu funduszy celowych były u nas prowadzone niemal równoległe z pracami mającymi na celu ograniczenie gospodarki funduszowej (rozd. III).

Ta forma gromadzenia i wydatkowania środków publicznych – z uwagi na jej rozmiar i konsekwencje – powinna być w sposób szczegółowy określona ustawą

o państwowych funduszach celowych, ustalając zamknięty katalog sytuacji w których może mieć zastosowanie. Ustawa zawęzałaby zakres tworzenia funduszy przez wskazanie, że mogą one być tworzone wyłącznie dla finansowania doraźnego lub długofalowego zadania społecznego o istotnym znaczeniu dla państwa, określałaby jego formę organizacyjną, zasady gromadzenia i wykorzystania jego środków, zasady planowania, rachunkowości i sprawozdawczości, ustalałaby reguły kontroli wykorzystania jego środków oraz zobowiązywałaby ministra właściwego do spraw finansów publicznych do przedkładania rządowi i Sejmowi analiz i informacji o rozmiarze i problemach funkcjonowania gospodarki finansowej zorganizowanej w tej formie, a przede wszystkim, czyniłaby ministra odpowiedzialnym za prawidłowość funkcjonowania tej gospodarki. Nie ma bowiem absolutnie żadnych uzasadnień prawnych i merytorycznych dla zwolnienia od odpowiedzialności ministra właściwego do spraw finansów publicznych za określenie szczegółowych zasad gospodarki finansowej poszczególnych państwowych funduszy celowych, w porozumieniu z dysponentami tych funduszy. Należy więc wrócić do formuły z powodzeniem stosowanej w ustawach Prawo budżetowe, z ostatnią obowiązującą w tej materii ustawą z 1991 r., która taki właśnie wariant rozwiązań przewidywała do 1995 r. To, że dla niektórych funduszy nie wydano wówczas stosownych przepisów nie wynika z zastrzeżeń teoretycznych lub prawnych w tej materii, tylko z niedoskonałej praktyki.

Wprawdzie ustawa o finansach publicznych nie ma w naszym systemie prawa charakteru ustawy organicznej, z tego względu nawet wówczas można by wyobrazić sobie odstępstwa od ogólnych kanonów tej ustawy, jednak te odstępstwa musiałyby być specjalnie uzasadnione, a hasło „fundusz celowy” miałoby czytelny, jednoznaczny i określony wymiar. Zasadniczy problem może jednak tkwić w tym, że ani rząd, ani Sejm zapewne nie chciałyby być związane tego rodzaju deklaracją nakazującą wstrzeźliwość w odstępowaniu od kanonów ustalonych ustawą o państwowych funduszach celowych. W tej sytuacji, mając na uwadze zakres gospodarki funduszowej i konsekwencje jej nadmiernego i niekontrolowanego wzrostu, jedynym skutecznym instrumentem, który w obowiązującym systemie prawa byłby w stanie te niekorzystne tendencje powstrzymać, byłoby zamieszczenie w tej materii gwarancji konstytucyjnych zasad organizacji systemu finansów publicznych wprowadzających czytelne, długofalowe reguły organizacji tego systemu, którym musiałoby być podporządkowane ustawodawstwo zwyczajne.

Z uwagi na swój odmienny charakter należy także wyróżnić formalnie, także poprzez zastosowanie odmiennego nazewnictwa, funkcjonujące obecnie fundusze utworzone w ramach planu finansowego Banku Gospodarstwa Krajowego. Fundusze te, swoimi cechami przypominają także francuskie *les comptes spéciaux*, posiadają de facto wszystkie cechy zniesionych niedawno środków specjalnych. Wzorując się na rozwiązaniach i doświadczeniach francuskich, należy utrzymać ścisłą

reglamentację zasad ich tworzenia oraz przyjąć zasadę, że wielkości definitywne wynikające z ich planów finansowych, wykazywane będą imiennie (lub tak jak ma obecnie miejsce w budżetach francuskich – w grupach rachunków specjalnych). Zasadność ich tworzenia, jak i zasady gospodarowania środkami winny podlegać takiemu samemu reżimowi jak gospodarowanie innymi grupami publicznych środków finansowych. Przyczyniłoby się to – w moim przekonaniu – do poprawy przejrzystości i jawności finansów publicznych.

Przeprowadzone analizy wskazują, że agencje rządowe są najmniej jednorodną grupą jednostek organizacyjnych realizujących zadania państwa. Praktycznie każda z nich prowadzi swą działalność w oparciu o indywidualne zasady gospodarki finansowej. Zasady te są zróżnicowane; agencje korzystają także w znacznym stopniu z dotacji budżetowych, w szczególności agencje rolnicze. Cele, dla których realizacji powołane zostały niektóre spośród agencji (prywatyzacja, restrukturyzacja) zostały już osiągnięte. Inne spośród realizowanych przez nie zadań (gospodarowanie rezerwami surowców, utrzymywanie zapasów obowiązkowych) mogłyby być bez problemów realizowane przez administrację państwową. Rozszerzanie zakresu zadań agencji ponad te zadania, dla których je utworzono, o nowe zadania pojawiające się współcześnie (np. wykonywanie funkcji agencji płatniczych) nie wydaje się być kierunkiem stwarzającym warunki dla ich likwidacji.

Jednostki, których status organizacyjny i finansowy określono odrębnymi ustawami, świadczą różnego rodzaju usługi, zwykle o charakterze niematerialnym. Niektóre z tych usług są częściowo lub całkowicie odpłatne, w związku z czym wszystkie te jednostki powiązane są z systemem budżetowym zgodnie z zasadą budżetowania netto. Mimo to, w niektórych z nich dotacje budżetowe stanowią główne źródło finansowania wydatków; w innych posiadają znaczący rozmiar. W literaturze prezentowane są opinie, że instytucje te dysponują dosyć znaczną samodzielnością finansową. Nie odnotowano mimo to przykładów pozwalających na mówienie o tendencji do komercjalizowania, chociażby indywidualnie wybranych jednostek. Różnorodne formy organizacyjne i zasady organizacyjne tych instytucji zachęciły do postawienia pytania o kierunek rozwiązań prawnych, kształtujących tendencje do uniformizacji lub indywidualizacji ich zasad organizacyjnych (rozdz. V). Brak wyraźnych sygnałów ze strony NIK, wskazujących na występowanie w tych jednostkach systemowych uchybień w gospodarowaniu środkami publicznymi, pozwala na opowiedzenie się za indywidualizacją rozwiązań systemowych dotyczących tych jednostek. Z pewnością jednak można także wskazywać na potrzebę ujednoczenia w stosunku do nich standardów dotyczących audytu ich sprawozdań finansowych oraz obowiązków ministrów nadzorujących ich działalność w zakresie przedstawiania Sejmowi sprawozdań o wywiązywaniu się z obowiązków nadzoru w stosunku do tych jednostek. Tego rodzaju działania będą sprzyjały jawności i przejrzystości

finansów publicznych, a przez to będą także tworzyły warunki dla poprawy ich racjonalności gospodarowania środkami.

Publiczny charakter środków finansowych, będących w dyspozycji jednostek sektora finansów publicznych, zobowiązuje do racjonalizacji gospodarowania nimi i uprawnia do publicznej kontroli ich wykorzystania. W związku z tym doskonalenie mechanizmów publicznej gospodarki finansowej jest procesem ciągłym. Mówiąc o potrzebie reformy tej gospodarki zwykle akcentuje się aspekty dochodowe (reformowanie systemu dochodów, doskonalenie instrumentów egzekwowania zobowiązań, usprawnianie mechanizmów przepływu środków między organami podatkowymi i głównym rachunkiem dochodów budżetu państwa) lub wydatkowe (doskonalenie mechanizmów wyborów, programowanie i budżetowanie zadaniowe). Wszystkie te instrumenty mają sprzyjać tworzeniu warunków dla dokonywania jak najlepszych wyborów decyzji wykorzystania tych środków. Reformowanie finansów publicznych nie jest możliwe bez określenia racjonalnych ram prawno-organizacyjnych tworzenia jednostek, mających wpływ na kształtowanie się zjawiska debudżetyzacji.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak J., Kołosowska B., Wpływ reformy systemu emerytalnego na racjonalizację wydatków budżetowych, w: Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków budżetowych, praca pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno-Koguc, t. II, Lublin 2005
- Augustyniak-Górna T., Podmiotowość finansowoprawną jednostek budżetowych, „Zeszyty Naukowe UŁ”, seria I, 1979, nr 65
- Bakeš M. (a kol.), Finanční právo, 4 vyd., Praha 2006
- Barilari A., Bouvier M., La nouvelle gouvernance financière de l'État, Paris 2004
- Bigaut Ch., Finances publiques. Droit budgétaire. Le budget de l'État, Paris 1995
- Bińczycka-Majewska T., Fundusz Rezerwy Demograficznej w systemie zabezpieczenia ryzyka starości, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2001, nr 10
- Borodo A., Gospodarka budżetowa państwa, Toruń 2004
- Borodo A., Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny, Toruń 2005
- Borodo A., Zupełność budżetu w Polsce Ludowej, Toruń 1979
- Bouvier M., Finanse lokalne we Francji, Warszawa 1999
- Bouvier M., Esclassan M.- Ch., Lassale J.P., Finances publiques, 4e éd., Paris 1998
- Brożek J., Gospodarka pozabudżetowa, „Studia Finansowe” 1971, nr 10
- Brożek J., Niektóre zagadnienia gospodarki funduszowej w teorii i w praktyce, „Finanse” 1974, nr 11
- Brożek J., System funduszy w gospodarce budżetowej PRL, Instytut Finansów, Warszawa 1972
- Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., Prawo finansowe, Warszawa 1997
- Buchanan J. M., Finanse publiczne w warunkach demokracji, Warszawa 1997
- Bugajna-Sporczyk D., Janson J., Zakładamy fundację, Warszawa 1996
- Chojna-Duch E., Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne, wyd. 4, Warszawa 2006
- Ciechanowicz-McLean J., Powałowski J., Prawo gospodarcze publiczne. Zarys wykładu, Warszawa 2001
- Czekaj J., Owsiak S., Finansowy mechanizm alokacji zasobów w gospodarce rynkowej, Warszawa 1992
- Czerny K., Granice ustawowe świadczeń drogowych w powiecie i gminie, Lwów 1931

- Dębowska–Romanowska T., Fundusze systemu budżetowego, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 2, pod red. M. Weralskiego, Wrocław 1982
- Dębowska–Romanowska T., Konstytucyjno–ustrojowe prawo finansowe – tendencje rozwojowe na przełomie wieków (wybrane zagadnienia), w: Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, praca zbiorowa pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000
- Dębowska–Romanowska T., Pojęcie zasad jedności i powszechności w literaturze i ich znaczenie dla ustalania granic podmiotowych i przedmiotowych ustawy budżetowej, „Studia Prawno–Ekonomiczne” 1979, t. XXI
- Dębowska–Romanowska T., Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej, Warszawa 1982
- Dębowska–Romanowska T., Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich, Łódź 1993
- Dietrich T., Zasady systemu finansowego Polski powojennej, Toruń 1947
- Doliwa A., Ustawowe powiernictwo wykonywania własności państwowej na przykładzie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, „Studia Prawnicze” 2003, Nr 1
- Duverger M., Finances publiques, 9e éd., Paris 1978
- Fedorowicz Z., Podstawy teorii finansów, Warszawa 1992
- Finanse publiczne i prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. nauk. E. Ruśkowskiego, t. 1 i 2, Warszawa 2000
- Finanse publiczne i prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003
- Finanse publiczne i prawo finansowe, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006
- Fundusze celowe w systemie budżetowym państwa, Warszawa 1996
- Gajl N., Budżet a Skarb Państwa, Warszawa 1974
- Gajl N., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1980
- Gajl N., Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego, Warszawa 1993
- Gajl N., Skarb Państwa, Warszawa 1996
- Gajl N., Zasady systemu finansowego skomercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych w Polsce międzywojennej, „Zeszyty Naukowe UE” 1958, z. 9
- Gaudemet P. M., Finanse publiczne, Warszawa 1990
- Gaudemet P. M., Molinier J., Finances publiques, t. 1, Paris 1996
- Gaudemet P. M., Molinier J., Finanse publiczne, Warszawa 2000
- Gliniecka J., Harasimowicz J., Zasady polskiego prawa budżetowego, Bydgoszcz 2001

- Glumińska–Pawlic J., Sawicka K., Budżet jednostki samorządu terytorialnego, Zielona Góra 2002
- Głuchowski J. Uchwalanie budżetu państwa, Warszawa 1997
- Głuchowski J., Wstęp do skarbowości, Poznań 1997
- Głuchowski J., Huterski R., Kołosowska B., Patyk J., Wiśniewski J., Finanse publiczne, Toruń 2005
- Goronowski W., Składki na ubezpieczenia społeczne, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. III, Wrocław 1985
- Goronowski W., Harasimowicz J., Kurowski L., Weralski M., Prawo finansowe, Warszawa 1961
- Goronowski W., Weralski M., Instytucja ubezpieczenia, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. V, Wrocław 1990
- Grodyński T., Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym, Kraków 1932
- GUS, Historia Polski w liczbach. Finanse, z. 7, Warszawa 1996
- Harasimowicz J., Podstawowe zagadnienia systemu finansowego przedsiębiorstw państwowych w PRL, Warszawa 1976
- Harasimowicz J., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1977
- Harasimowicz J., System funduszy w Polsce. Odbitka z t. 2, Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego, Toruń 1949
- Harasimowicz J., Zagadnienia uchwalania budżetu socjalistycznego, Warszawa 1965
- Hełczyński B., Komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych na tle polskich przepisów prawnych, Warszawa 1929
- Jaśkiewiczowa J., Jaśkiewicz Z., Polski system finansów publicznych, Warszawa 1966
- Jeziorski J., Agencja Budowy i Eksploatacji Autostrad, Informacje BSE Nr 385, w: Agencje rządowe, Materiały i dokumenty, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1996
- Jeziorski J., Działalność agencji rządowych w latach 1990 – 1996, Informacje BSE nr 380, w: Agencje rządowe. Materiały i dokumenty, Biuro Studiów i Ekspertyz Budżetowych Kancelarii Sejmu, Warszawa 2000
- Jończyk T., Prawo zabezpieczenia społecznego w Polsce, Kraków – Lublin 2001
- Kiszka J., Przekształcenia środków specjalnych jednostek budżetowych a system środków w sektorze finansów publicznych – Próba oceny, w: Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych, praca pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szolno–Koguc, t. II, Lublin 2005

- Kiszka J., Sanacja polskiego systemu podatkowego wobec zagrożeń finansów publicznych, w: Sanacja finansów publicznych w Polsce. Problemy prawne i ekonomiczne, Szczecin 2005
- Komar A., Kierunki usprawnienia funkcjonowania budżetu, w: Przebudowa systemu budżetowego, praca zbiorowa, Warszawa 1974
- Kornberger-Sokołowska E., Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2001
- Komentarz do ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, pod red. C. Banasińskiego i P. Czechowskiego, Warszawa 1992
- Kosikowski C., Ruśkowski E., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1994
- Kosikowski C., Finanse publiczne. Komentarz, Warszawa 2003
- Kosikowski C., Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004
- Kosikowski C., Finanse publiczne. Komentarz, wyd. 2, Warszawa 2006
- Kosikowski C., Formy prawne budżetowania, w: System instytucji prawno-finansowych w PRL, t. 2, praca pod red. M. Weralskiego, Wrocław 1982
- Kosikowski C., Formy prawno-finansowe przedsiębiorstw państwowych w Polsce międzywojennej, „Zeszyty Naukowe UŁ” 1968, z. 57
- Kosikowski C., Głosa do orzeczenia TK z dn. 10. 01. 1995 r. sygn. K. 16/93, „Państwo i Prawo” 1995, z. 6
- Kosikowski C., Gospodarka i finanse publiczne w nowej Konstytucji, „Państwo i Prawo” 1997, nr 11–12
- Kosikowski C., Podmioty prawa budżetowego, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 2, praca pod red. M. Weralskiego, Wrocław 1982
- Kosikowski C., Polskie publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 1998
- Kosikowski C., Prawo działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2002
- Kosikowski C., Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce, Warszawa 2005
- Kosikowski C., Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego, „Folia Iuridica UE”, 1989, nr 40
- Kosikowski C., Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji, Wrocław 1983
- Kosikowski C., Propozycje ujęcia finansów publicznych w przyszłej Konstytucji RP, w: Księga pamiątkowa ku czci Profesora E. Teglera, Poznań 1997
- Kosikowski C., Sektor finansów publicznych w Polsce, Warszawa 2006

- Kosikowski C., System funduszy celowych i niektórych innych jednostek sektora finansów publicznych, w: Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003
- Kosikowski C., Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2005
- Kosikowski C., Zagadnienia zasad wybranych gałęzi prawa socjalistycznego (na przykładzie prawa finansowego PRL), „Zeszyty Naukowe UŁ” 1973, z. 99
- Kosikowski C., Zagadnienie finansów w konstytucjach państw kapitalistycznych, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1975, t. XIV
- König K., Les systèmes européens de formation en matière d'administration publiques, „Revue française d'administration publiques” 1977, nr 2
- Krauze K., Fundusze celowe w prawie budżetowym państwa, w: Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, praca zbiorowa pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000
- Krzyżanowski A., Nauka skarbowości, Poznań 1923
- Krzyżanowski W., Finansowanie wojny współczesnej, Lublin 1938
- Krzyżanowski W., Z zagadnień gospodarki wojennej, Lublin 1939
- Kubala W., Prawo działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2000
- Kucharski M., Finanse w gospodarce kapitalistycznej, Warszawa 1986
- Kucia B., Prawnofinansowy status Kas Chorych, w: Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków, pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000
- Kurowski K., Podział wydatków administracji państwowej w zwyczajnym budżecie polskim, Prace Zakładu Skarbowości i Statystyki Uniwersytetu Stefana Batorego w Wilnie, t. III, Wilno 1939
- Kurowski K., Wstęp do nauki prawa finansowego, Warszawa 1982
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000
- Kuzińska H., Fundusze celowe w Polsce, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu Warszawa 1995
- Lalumière P., Les finances publiques, Paris 1986
- Leksykon finansów, praca zbiorowa pod kier. J. Głuchowskiego Warszawa 2001
- Lipiński A., Ustawa o ochronie i kształtowaniu środowiska – po nowelizacji, „Państwo i Prawo” 1994, z. 2
- Lubowicki J., Budżet w gospodarce planowej, Warszawa 1948
- Lulek T., Etatyzm w Polsce, Kraków 1932

- Łączkowski W., Kryteria reformy finansów publicznych w Polsce, w: *Ius et Lex. Księga Jubileuszowa Prof. A. Kabata*, Olsztyn 2004
- Łączkowski W., Majątek publiczny i środki finansowe, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca pod red. M. Weralskiego, t. 1, Wrocław 1982
- Mackiewicz M., Malinowska E., Misiąg W., Niedzielski A., Tomalak M., *Finanse publiczne w Polsce 1989–2001. Studium transformacji*, Warszawa 2001
- Majkowski S., *Nowe ubezpieczenia społeczne*, Warszawa 1999
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000
- Malinowska E., *Niepoprawni grzesznicy*, „Rzeczpospolita” 2000, nr 178
- Malinowska–Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa – Rzeszów 2006
- Malinowska E., Misiąg W., *Kasa Rolniczego Zabezpieczenia Społecznego. Kierunki modyfikacji organizacji i systemu finansowego*, Warszawa 1999
- Malinowska E., Misiąg W., Niedzielski A., Pancewicz J., *Zakres sektora publicznego w Polsce*, Warszawa 1999
- Mekhantar J., *Finances publiques. Le budget de l'État*, 4e éd., Paris 2003
- Musgrave R. A., *The Theory of Public Finance*, New York – Toronto – London 1959
- Musgrave R. A., Musgrave P. B., *Public Finance in the Theory and Practice*, sec. ed., New York 1976
- Niczyporuk J., *Agencje rządowe*, w: *Prawo administracyjne ustrojowe. Podmioty administracji publicznej*, praca zbiorowa pod red. J. Stelmasiaka i J. Szreniawskiego Bydgoszcz – Lublin 2002
- Niczyporuk J., *Rządowe agencje gospodarcze*, w: *Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia*, Łódź 2000
- Nowacki J., Tabor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2000
- Nowak W. A., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje. Metody. Uwarunkowania*, Warszawa 1998
- Nowe ubezpieczenia społeczne z krótkim komentarzem*, praca zbiorowa pod red. K. Krauskiej–Kłós, Warszawa 1999
- O pieniądzu i budżecie*. Mowa P. Ministra Skarbu J. Zdziechowskiego..., Warszawa 1926
- Ochendowski E., *Fundacja prawa publicznego – Nowy podmiot administracji*, w: *Gospodarka – Administracja – Samorząd*. Praca poświęcona Prof. T. Rabskiej, pod red. H. Olszewskiego i B. Popowskiej, Poznań 1997
- Okulicz T., *Zasady gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych prowadzonych na zasadach rozrachunku gospodarczego przez jednostki budżetowe*, „Finanse” 1967, Nr 11

- Okulicz T., *Uproszczone zasady finansowania gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych*, „Finanse” 1967, nr 9
- Okulicz T., *Gospodarka środkami specjalnymi jednostek budżetowych*, „Finanse” 1968, nr 6
- Olczyk E., *Czy należy zlikwidować Fundusz Alimentacyjny*, „Rzeczpospolita” 1999, nr 184
- O naprawie Skarbu Rzeczypospolitej*, Kraków 1923
- Orłowski W., *Gruntowna reforma finansów publicznych niezbędna*, „Bank” 2003, marzec
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997
- Owsiak S., *Parabudżety w systemie planowania finansowego*, „Finanse” 1974, nr 5
- Owsiak S., *Podstawy nauki finansów*, Warszawa 2002
- Pawiński A., *Skarbowość w Polsce i jej dzieje za Stefana Batorego*, Warszawa 1881
- Pelc D., *Agencje państwowe jako organy administracji publicznej*, w: *Status i pozycja jednostki w prawie publicznym*, praca zbiorowa pod red. K. Nowackiego, Wrocław 1999
- Picard J. F., *Finances publiques*, Paris 1989
- Piechota K., *Gospodarka funduszami celowymi*, „Finanse” 1978, nr 12
- Piotrowska–Marczak K., *Analiza działania państwowych funduszy celowych oraz agencji*, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu, Warszawa 2000
- Pirożyński Z., *Budżet a fundusze celowe*, „Finanse” 1970, nr 10
- Pirożyński Z., *Ewolucja zakresu i struktury budżetu*, „Studia Finansowe” 1973, nr 16
- Pirożyński Z., *Redystrybucja budżetowa*, „Finanse” 1977, nr 12
- Pirożyński Z., *Założenia i rozwój budżetu państwowego*, w: *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964
- Pirożyński Z., Sochacka–Krysiak H., *Budżet państwa*, Warszawa 1970
- Popowska B., *Agencje – nowe formy realizacji zadań państwa*, w: *Kierunki rozwoju prawa administracyjnego*, praca zbiorowa pod red. H. Bauer, R. Hendler, M. Huber, B. Popowskiej, T. Rabskiej, M. Szewczyk, Poznań 1999
- Prawo administracyjne*, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2005
- Prawo administracyjne ustrojowe. Podmioty administracji publicznej*, praca zbiorowa pod red. J. Stelmasiaka i J. Szreniawskiego, Bydgoszcz – Lublin 2002
- Prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. L. Kurowskiego, Warszawa 1955
- Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, praca zbiorowa pod red. M. Wierzbowskiego i M. Wyrzykowskiego, wyd. 5, Warszawa 2005

- Prutis S., *Gospodarowanie nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa*, Białystok 1997
- Rabska T., *Zadania administracji publicznej w działalności gospodarczej a problem zakresu obowiązywania prawa działalności gospodarczej*, RPEiS 2002, z. 2
- Radwański Z., *Nowa ustawa o Polskiej Akademii Nauk*, „Państwo i Prawo” 1998, z. 3
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1919
- Radziszewski H., *Skarb i organizacja władz skarbowych w Królestwie Polskim*, t. 1, Warszawa 1907
- Ruśkowski E., *Budżet państwa*, w: C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994
- Ruśkowski E., *Charakterystyka polskiego prawa finansowego ze szczególnym uwzględnieniem Konstytucji i wykładni sądowej*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. E. Ruśkowskiego, t. 1, Warszawa 2000
- Ruśkowski E., *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004
- Ruśkowski E., *Podstawowe uwarunkowania decentralizacji finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2006, nr specjalny 2
- Ruśkowski E., Ostrowska A., *Samorządowe fundusze celowe*, w: *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 r.*, pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2005
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935
- Samuelson P. A., Nordhaus W. D., *Ekonomia*, t. 1, Warszawa 1995
- Sawicka K., *Gospodarka finansowa niektórych jednostek sektora finansów publicznych*, w: *Finanse publiczne*, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003
- Schulze R., Wagner E., *Reichshaushaltsordnung*, Aufe. 3, Berlin 1934
- Sochacka-Krysiak H., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994
- Sochacka-Krysiak H., *Finanse publiczne*, Warszawa 1997
- Sochacka-Krysiak H., *Systemy finansów publicznych. Analiza porównawcza*, Warszawa 1992
- Stankiewicz J., *Dyscyplina finansów publicznych*, rozdz. IV, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. E. Ruśkowskiego, t. I, Warszawa 2000
- Stankiewicz J., *Geneza i ewolucja instytucji budżetu. Problem debudżetyzacji*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006
- Stankiewicz J., *Problem funduszy celowych w systemie finansów publicznych*, w: *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, praca zbiorowa pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000

- Stankiewicz J., *Problem funduszy celowych w systemie finansów państwa*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, t. XVI, 2006
- Stankiewicz J., *Sanacja finansów publicznych a problem funduszy celowych państwa*, w: *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005
- Stankiewicz J., *Wybrane zagadnienia władzy lokalnej i finansów lokalnych Wlk. Brytanii*, w: *Finanse komunalne w wybranych krajach europejskich*, praca zbiorowa pod red. E. Ruśkowskiego, Białystok 1997
- Stankiewicz J., *Związek zjawiska debudżetyzacji z powstawaniem deficytu budżetu państwa*, w: *Deficyt budżetowy i dług publiczny w wybranych krajach europejskich*, Białystok 2003
- Strasburger E., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1924
- Strasburger E., *Zagadnienia skarbowo-ekonomiczne na tle wojny*, Warszawa 1920
- Szołno-Koguc J., *Dotowanie funduszy celowych z budżetu państwa*, w: *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Problemy prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005
- Szołno-Koguc J., *Racjonalność wydatków publicznych a realizacja budżetowej zasady jednności*, w: *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych*, praca pod red. J. Głuchowskiego, A. Pomorskiej i J. Szołno-Koguc, t. I, Lublin 2005
- Szyszkowski St., *Zagadnienia komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych*, Warszawa 1930
- Tegler E., *Gospodarka finansowa gminnych rad narodowych*, Szczecin 1976
- Tymorek K., *System ubezpieczeń społecznych*, Łódź 1999
- Wagner A., *Finanzwissenschaft. Lehr und Handbuch der politischen Oekonomie*, 4 Hauptabteilung, Finanzwissenschaft. 4 Bände, 1877, 1899–1901
- Walasik A., *Warunki implementacji zasad budżetowych*, „Glosa” 1998, nr 11
- Walasik A., *Stosowanie doktrynalnych zasad budżetowych w polskim prawie budżetowym*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 1
- Weidenbaum M. L., *Business, Government and the Public*, New Jersey 1981
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Lwów 1926
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, wyd. 3, Warszawa 1931
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, wyd. 4, Warszawa 1935
- Wępięć W., *Plany finansowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, praca zbiorowa pod red. M. Weralskiego, t. I, Wrocław 1982
- Weralski M., *Budżet państwowy*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982

- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984
- Weralski M., *Niektóre aspekty reformy budżetu państwa*, w: *Przebudowa systemu budżetowego*, praca zbiorowa, Warszawa 1974
- Weralski M., *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971
- Weralski M., *Polskie prawo budżetowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982
- Weralski M., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1966
- Weralski M., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976
- Weralski M., *Rola budżetu w planowaniu gospodarczym*, Warszawa 1963
- Weralski M., *Socjalistyczne instytucje budżetowe*, Warszawa 1966
- Wernik A., *Wydatki do cięcia*, „Rzeczpospolita” 2003, Nr 135
- Wierzbiński J., *W sprawie przebudowy zasad gospodarki pozabudżetowej państwa*, RPEiS 1967, z. 1
- Wiszniewski J., *Budowa powszechnego planu finansowego w Z.S.R.R.*, w: *Prace Seminarium ze Skarbowości i Prawa Skarbowego oraz ze Statystyki Uniwersytetu Stefana Batorego w Wilnie*, pod red. M. Gutkowskiego, t. II, Wilno 1934
- Zagrożenia i szanse polityki społecznej w Polsce w okresie transformacji*, praca zbiorowa pod red. M. Książkowskiego i J. Supińskiej, Warszawa 1993
- Zalega K., *Agencje i fundacje Skarbu Państwa*, „Kontrola Państwowa” 2000, Nr 2
- Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 2003
- Zawadzki A.W., *Niektóre problemy gospodarki pozabudżetowej rad narodowych*, „Finanse” 1963, nr 5
- Zdyb M., *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz*, Kraków 2000
- Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998
- Zdzitowiecki J., *Zasady budżetowe w Konstytucji PRL*, RPEiS 1958, z. 2
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, wyd. 2, Poznań 2002
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, wyd. 3, Poznań 2005
- Zołoteńki P., *Informacja na temat agencji rządowych*, Biuro Studiów i Ekspertyz Sejmu, Informacja Nr 833, Warszawa 2001

Wykaz tablic

- Tablica 1. *Relacje wzajemne form organizacyjnych i jednostek organizacyjnych gospodarki budżetowej i pozabudżetowej* s. 21
- Tablica 2. *Graficzny obraz zjawiska debudżetyzacji* s. 26
- Tablica 3. *Udział dochodów i wydatków budżetu państwa i sektora państwowego w dochodach i wydatkach sektora finansów publicznych w Polsce, w wybranych latach (po wyeliminowaniu transferów wewnątrzbudżetowych)* s. 28
- Tablica 4. *Wskaźnik relacji wydatków samorządu terytorialnego w stosunku do PKB wybranych państw europejskich w latach 1995 i 2004* s. 30
- Tablica 5. *Udział zakładów budżetowych w dochodach form organizacyjnych gospodarki budżetowej netto ogółem oraz we wpłatach na rzecz budżetu państwa w latach 1999–2004* s. 75
- Tablica 6. *Przychody gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w latach 1999–2005* s. 81
- Tablica 7. *Dynamika przychodów środków specjalnych jednostek budżetowych w latach 2000–2004* s. 86
- Tablica 8. *Klasyfikacja funduszy państwowych powołanych do 2006 r.* s. 110
- Tablica 9. *Wydatki budżetu państwa z tytułu dotacji dla FUS i FER w latach 1991–2005* s. 121
- Tablica 10. *Przychody FUS i FER z tytułu składek w latach 1991–1998* s. 123
- Tablica 11. *Wydatki FUS i FER z tytułu emerytur i rent w latach 1991–1998* s. 123
- Tablica 12. *Struktura wydatków na świadczenia pieniężne z FUS w latach 2001–2005 wg funduszy wyodrębnionych w ramach FUS* s. 125
- Tablica 13. *Liczba funduszy celowych szczebla centralnego, szczebla centralnego i terenowego oraz szczebla terenowego i wielkość ich rozchodów w latach 1983–1989* s. 141
- Tablica 14. *Udział dotacji budżetowych w dochodach Funduszu Pracy w latach 1991–2005* s. 153
- Tablica 15. *Przychody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w latach 1991–2005* s. 156
- Tablica 16. *Udział dotacji w przychodach państwowego Funduszu Kombatantów w latach 1991–2005* s. 158
- Tablica 17. *Przychody Funduszu Promocji Twórczości w latach 1995–2005* s. 160
- Tablica 18. *Państwowe fundusze celowe powołane z dniem 1.01.2005 r.* s. 167
- Tablica 19. *Agencje państwowe powołane ustawami w latach 1990–2006* s. 200

- Tablica 20. Udział dotacji budżetowych w strukturze przychodów wybranych agencji państwowych w latach 2000–2005 s. 203
- Tablica 21. Kwoty dotacji dla agencji rolniczych ARiMR i ARR w latach 2000–2005 s. 204
- Tablica 22. Podział środków przyznawanych w formie dotacji z części 28 [Nauka] na badania własne szkół wyższych w latach 2001–2005 s. 216
- Tablica 23. Charakterystyka zasad organizacji fundacji prawa publicznego utworzonych ustawami do 2006 r. s. 241

ŹRÓDŁA PRAWA

Wykaz powoływanych w pracy źródeł prawa dotyczących zagadnień ogólnych

1. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).
2. Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. Nr 273, poz. 2703).
3. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 123, poz. 1291 z późn. zm.).
4. Ustawa z dnia 1 marca 2002 r. o zmianach w organizacji i funkcjonowaniu centralnych organów administracji rządowej i jednostek im podporządkowanych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 25, poz. 253 z późn. zm.).
5. Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych RP (Dz.U. Nr 76, poz. 804 z późn. zm.).
6. Ustawa z dnia 12 maja 2000 r. o zasadach wspierania rozwoju regionalnego (Dz.U. Nr 48, poz. 550).
7. Ustawa z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 110, poz. 1255 z późn. zm.).
8. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.).
9. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.), (uchylona).
10. Ustawa z dnia 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (Dz.U. Nr 160, poz. 1080 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 159, poz. 1548 z późn. zm.).
12. Ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 174, poz. 1689 z późn. zm.).
13. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 171, poz. 1397 z późn. zm.).
14. Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600), (uchylona).

15. Ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 4, poz. 27 z późn. zm.).
16. Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 4, poz. 18), (uchylona).
17. Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. (Dz.U. 89, poz. 518), (uchylona).
18. Ustawa z dnia 10 maja 1990 r. przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 32, poz. 191).
19. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 16, poz. 95).
20. Ustawa z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych rolników (t. jedn. Dz.U. z 1989 r., Nr 25, poz. 137 z późn. zm.), (uchylona).
21. Ustawa z dnia 3 grudnia 1984 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 56, poz. 283), (uchylona).
22. Ustawa z dnia 25 listopada 1970 r. Prawo budżetowe (Dz.U. Nr 29, poz. 244 z późn. zm.), (uchylona).
23. Ustawa z dnia 1 lipca 1958 r. o prawie budżetowym (Dz.U. Nr 45, poz. 221 z późn. zm.), (uchylona).
24. Ustawa z dnia 26 października 1950 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. Nr 49, poz. 439).
25. Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (Dz.U. Nr 94, poz. 747).
26. Ustawa z dnia 10 grudnia 1920 r. o budowie i utrzymaniu dróg publicznych w RP (Dz.U. RP z 1921 r., Nr 6, poz. 21).
27. Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 17 marca 1927 r. o wydzieleniu z administracji państwowej przedsiębiorstw państwowych przemysłowych, handlowych, górniczych oraz o ich komercjalizacji (Dz.U. Nr 25, poz. 95).
28. Dekret z dnia 17 grudnia 1952 r. o uchwalaniu i wykonywaniu budżetu państwa (Dz.U. Nr 50, poz. 334), (uchylona).
29. Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o obowiązku świadczeń w naturze na niektóre cele publiczne (Dz.U. Nr 38, poz. 284), (uchylona).
30. Dekret z dnia 28 sierpnia 1948 r. o najmie lokali (Dz.U. RP Nr 36, poz. 259).
31. Uchwała Rady Ministrów nr 432 z dnia 9 listopada 1957 r. w sprawie zakładów budżetowych (M.P. Nr 89, poz. 530).
32. Uchwała RM z dnia 17 kwietnia 1950 r. w sprawie wstępnych wytycznych do zasad budżetu państwa (M.P. Nr 55, poz. 631).
33. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych za-

- sad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 116, poz. 783).
34. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 23, poz. 190), (uchylone).
35. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 122, poz. 1333), (uchylone).
36. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1991 r. w sprawie zakładów budżetowych (Dz.U. Nr 42, poz. 183), (uchylone).
37. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 maja 1991 r. w sprawie gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych (Dz.U. Nr 42, poz. 185), (uchylone).
38. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 1991 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. Nr 76, poz. 333), (uchylone).
39. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 1971 r. w sprawie zakładów budżetowych (M. P. z 1972 r., Nr 1, poz. 5), (uchylone).
40. Zarządzenie z dnia 20 kwietnia 1967 r. w sprawie gospodarstw pomocniczych prowadzonych na zasadach rozrachunku gospodarczego przez jednostki budżetowe (M.P. Nr 25, poz. 117), (uchylone).
41. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 5 października 1965 r. w sprawie środków specjalnych jednostek budżetowych (M.P. Nr 57, poz. 295), (uchylone).
42. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 1965 r. w sprawie nadania państwowym jednostkom organizacyjnym formy zakładów budżetowych (M.P. Nr 34, poz. 189), (uchylone).
43. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 15 czerwca 1965 r. w sprawie gospodarki finansowej zakładów budżetowych (M.P. Nr 34, poz. 190), (uchylone).
44. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1952 r. w sprawie środków specjalnych i gospodarstw pomocniczych (M.P. Nr A-60, poz. 914), (uchylone).
45. Zarządzenie Przewodniczącego PKPG i Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 1952 r. w sprawie zasad organizacji i systemu finansowego gospodarstw pomocniczych prowadzonych przez jednostki budżetowe wg zasad rozrachunku gospodarczego (M.P. Nr A-37, poz. 545).

Wykaz powoływanych w pracy źródeł prawa dotyczących funduszy państwowych

1. Ustawa z dnia 22 września 2006 r. o likwidacji FKEN oraz o zmianie ustawy o systemie oświaty i ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji (Dz.U. Nr 208, poz. 1532).
2. Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (Dz.U. Nr 158, poz. 1121). [FGŚP]
3. Ustawa z dnia 23 marca 2006 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 75, poz. 519).
4. Ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r. o Funduszu Kolejowym (Dz.U. z 2006 r., Nr 12, poz. 61). [FK]
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 2005 r. o Funduszu im. Komisji Edukacji Narodowej (Dz.U. Nr 167, poz. 1400). [FKEN], (uchylona).
6. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.). [FKT]
7. Ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 169, poz. 1418 z późn. zm.). [FRek]
8. Ustawa z dnia 4 marca 2005 r. o Krajowym Funduszu Kapitałowym (Dz.U. Nr 57, poz. 491). [KFK]
9. Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 273, poz. 2703). [Ustawa powołuje z dniem 1. stycznia 2005 r. 13 państwowych funduszy celowych: Fundusz Zająć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów, Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej, Fundusz Promocji Kultury, Fundusz Wsparcia Policji, Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego, Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych, Fundusz Reprywatyzacji, Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców, Fundusz Skarbu Państwa, Fundusz Nauki i Technologii Polskiej, Fundusz Pomocy Postpenitencjarnej, Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Fundusz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy]
10. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. Nr 99, poz. 1001 z późn. zm.). [FPr]
11. Ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 91, poz. 873 z późn. zm.).
12. Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 r. o Funduszu Rozwoju Inwestycji Komunalnych (Dz.U. Nr 223, poz. 2218). [FRIK]
13. Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (t. jedn.: Dz.U. z 2006 r., Nr 139, poz. 992 z późn. zm.).

14. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o przejęciu przez Skarb Państwa zobowiązań ZUS z tytułu nieprzekazanych składek do otwartych funduszy emerytalnych (Dz.U. Nr 149, poz. 1450 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2003 r., Nr 7, poz. 79 z późn. zm.).
16. Ustawa z dnia 18 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 241, poz. 2074 z późn. zm.).
17. Ustawa z dnia 5 grudnia 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej (Dz.U. Nr 230, poz. 1922 z późn. zm.). [FD]
18. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t. jedn.: Dz.U. z 2006 r., Nr 129, poz. 902 z późn. zm.). [NFOŚiGW]
19. Ustawa z dnia 18 grudnia 1998 r. o wspieraniu przedsięwzięć termomodernizacyjnych (Dz.U. Nr 162, poz. 1121 z późn. zm.). [FT]
20. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.). [FUS]
21. Ustawa z dnia 17 lipca 1998 r. o pożyczkach i kredytach studenckich (Dz.U. Nr 108, poz. 685 z późn. zm.). [FPiKS]
22. Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.). [PFRON]
23. Ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t. jedn.: Dz.U. z 2003 r., Nr 174, poz. 1689 z późn. zm.). [KFPK]
24. Ustawa z dnia 12 września 1996 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. Nr 124, poz. 585 z późn. zm.). [Fmo]
25. Ustawa z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (t. jedn.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1070 z późn. zm.). [KFM]
26. Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 121, poz. 1266 z późn. zm.). [FOGR]
27. Ustawa z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t. jedn.: Dz.U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2571 z późn. zm.). [KFD]
28. Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t. jedn.: Dz.U. z 2006 r., Nr 90, poz. 631 z późn. zm.). [FPT]

29. Ustawa z dnia 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 9, poz. 85 z późn. zm.). [**FGŚP**], (uchylona).
30. Ustawa z dnia 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji (Dz.U. Nr 44, poz. 202 z późn. zm.). [**FP**]
31. Ustawa z dnia 3 kwietnia 1993 r. o zmianie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska i ustawy Prawo wodne (Dz.U. Nr 40, poz. 183). [powołanie funduszu celowego na szczeblu gminnym], (uchylona).
32. Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201), [**PFRON**], (uchylona).
33. Ustawa z dnia 24 stycznia 1991 r. o kombatantach oraz o niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego (t. jedn.: Dz.U. z 2002 r., Nr 42, poz. 371 z późn. zm.). [**PFK**]
34. Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 1991 r., Nr 7, poz. 24). [**FS, FER, FA, FR, FPIR**]
35. Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o zniesieniu i likwidacji niektórych funduszy (Dz.U. Nr 89, poz. 517).
36. Ustawa z dnia 29 grudnia 1989 r. o zatrudnieniu (Dz.U. Nr 75, poz. 446), (uchylona).
37. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.). [**FGZGiK**]
38. Ustawa z dnia 27 kwietnia 1989 r. o zmianie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska (z 1980 r.) oraz ustawy Prawo wodne (z 1974 r.), (Dz.U. Nr 26, poz. 139). [**NFOŚiGW**], (uchylona).
39. Ustawa z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 42, poz. 202). [**FUS**]
40. Ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin (Dz.U. Nr 40, poz. 268). [**FUSR**]
41. Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. Nr 11, poz. 79). [**FOGR**], (uchylona).
42. Ustawa z dnia 27 października 1977 r. o zaopatrzeniu emerytalnym oraz innych świadczeniach dla rolników i ich rodzin (Dz.U. Nr 32, poz. 140). [**FER**], (uchylona).
43. Ustawa z dnia 18 lipca 1974 r. o funduszu alimentacyjnym (t. jedn.: Dz.U. z 1991 r. Nr 45, poz. 200). [**FAL**]
44. Ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o przejściu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego (Dz.U. Nr 9, poz. 87 z późn. zm.).

45. Uchwała Nr 120 RM z dnia 12 lipca 2006 r. w sprawie zatwierdzenia Programu rzeczowo-finansowego wykorzystania środków Funduszu Kolejowego w 2006 r. (M.P. Nr 48, poz. 519).
46. Uchwała RM z dnia 16 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia niektórych funduszy celowych (M. P. Nr 33, poz. 261), (uchylona).
47. Uchwała RM Nr 149 z dnia 29 października 1983 r. w sprawie utworzenia Funduszu Literatury (M. P. Nr 36, poz. 204).
48. Uchwała RM z dnia 9 września 1972 r. w sprawie utworzenia Funduszu Rozwoju Twórczości Plastycznej (M. P. Nr 45, poz. 241).
49. Rozporządzenie RM z dnia 28 września 2004 r. w sprawie algorytmu ustalania kwot środków FPr na finansowanie zadań w województwie (Dz.U. Nr 224, poz. 2273 z późn. zm.).
50. Rozporządzenie RM z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie algorytmu przekazywania środków PFRON samorządom wojewódzkim i powiatowym (Dz.U. Nr 88, poz. 808).
51. Rozporządzenie RM z dnia 11 czerwca 1992 r. w sprawie zasad funkcjonowania oraz źródeł zasilania FRiOR (Dz.U. Nr 49, poz. 222), (uchylona).
52. Rozporządzenie Ministra Budownictwa z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz.U. Nr 142, poz. 1019).
53. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 20 grudnia 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Rekompensacyjnego (Dz.U. z 2006 r., Nr 3, poz. 23).
54. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dn. 26 października 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz.U. Nr 219, poz. 1865), (uchylone).
55. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej FGZGiK (Dz.U. Nr 207, poz. 1759), (uchylone).
56. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 20. 06. 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej środków FUS (Dz.U. Nr 67, poz. 711).
57. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 17 kwietnia 1998 r. w sprawie kryteriów, form i trybów przyznawania i udzielania pomocy pieniężnej z PFK (Dz.U. Nr 53, poz. 334).
58. Zarządzenie MF z dnia 27 grudnia 1984 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej funduszy celowych (M.P. Nr 30, poz. 207).
59. Zarządzenie MF z dnia 18 lutego 1978 r. w sprawie zasad gospodarowania funduszami celowymi (M.P. Nr 9, poz. 31).

Wykaz powoływanych w pracy źródeł prawa dotyczących agencji państwowych

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. Nr 42, poz. 386 z późn. zm.). [ARR]
2. Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o utworzeniu PARP (Dz.U. Nr 109, poz. 1158 z późn. zm.). [PARP]
3. Ustawa z dnia 31 lipca 1997 r. o Polskiej Agencji Prasowej (Dz.U. Nr 107, poz. 687).
4. Ustawa z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego (t. jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 163, poz. 1711 z późn. zm.). [AMW]
5. Ustawa z dnia 30 maja 1996 r. o rezerwach państwowych oraz zapasach obowiązkowych paliw (t. jedn. Dz.U. z 2003 r., Nr 24, poz. 197 z późn. zm.). [ARM]
6. Ustawa z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP (t. jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 41, poz. 398 z późn. zm.). [WAgM]
7. Ustawa z dnia 29 grudnia 1993 r. o utworzeniu Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, (t. jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 31, poz. 264 z późn. zm.). [ARiMR]
8. Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (t. jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 208, poz. 2128 z późn. zm.). [ANR]
9. Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. Nr 35, poz. 230 z późn. zm.).
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2006 r. r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ARiMR (Dz.U. Nr 161, poz. 1136).
11. Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 8 lutego 2005 r. w sprawie funduszy i gospodarki finansowej WAgM (Dz.U. Nr 30, poz. 255 z późn. zm.).
12. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej AMW (Dz.U. Nr 21, poz. 172).
13. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 20 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ANR oraz gospodarki finansowej Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 187, poz. 1942 z późn. zm.).
14. Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 12 marca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej ARM (Dz.U. Nr 49, poz. 413).
15. Rozporządzenie RM z dnia 19 grudnia 1994 r. w sprawie likwidacji Agencji do Spraw Prywatyzacji (Dz.U. Nr 134, poz. 698).
16. Rozporządzenie z dnia 5 października 1993 r. w sprawie utworzenia Agencji do Spraw Prywatyzacji i nadania jej statutu (Dz.U. Nr 97, poz. 442), (uchylone).

Wykaz powoływanych w pracy źródeł prawa dotyczących innych jednostek, których status określono ustawami

1. Ustawa z dnia 26 stycznia 2006 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 46, poz. 328).
2. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.).
3. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (Dz.U. Nr 79, poz. 1485 z późn. zm.).
4. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).
5. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii (Dz.U. Nr 132, poz. 1111 z późn. zm.).
6. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 78, poz. 684 z późn. zm.).
7. Ustawa z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. Nr 238, poz. 2390 z późn. zm.).
8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. Nr 210, poz. 2135 z późn. zm.).
9. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 123, poz. 1291).
10. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. Nr 162, poz. 1568 z późn. zm.).
11. Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia (Dz.U. Nr 45, poz. 391 z późn. zm.), (uchylona).
12. Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz.U. Nr 85, poz. 539 z późn. zm.).
13. Ustawa z dnia 26 czerwca 1997 r. o wyższych szkołach zawodowych (Dz.U. Nr 96, poz. 590 z późn. zm.), (uchylona).
14. Ustawa z dnia 25 kwietnia 1997 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 75, poz. 469 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz.U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.).
16. Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 1997 r. Nr 5, poz. 24 z późn. zm.).
17. Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (Dz.U. Nr 111, poz. 535 z późn. zm.).
18. Ustawa z dnia 10 czerwca 1994 r. o uregulowaniu niektórych praw majątkowych Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 86, poz. 395).

19. Ustawa z dn. 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 13, poz. 123 z późn. zm.).
20. Ustawa z dn. 28 września 1991 r. o lasach (t. jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 45, poz. 435 z późn. zm.).
21. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.).
22. Ustawa z dnia 14 czerwca 1991 r. o Krajowej Szkole Administracji Publicznej (Dz.U. Nr 63, poz. 266 z późn. zm.).
23. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o utworzeniu Komitetu Badań Naukowych (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 33, poz. 389 z późn. zm.), (uchylona).
24. Ustawa z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 65, poz. 385 z późn. zm.), (uchylona).
25. Ustawa z dn. 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (t. jedn.: Dz.U. z 2001 r., Nr 33, poz. 388 z późn. zm.).
26. Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (t. jedn. Dz.U. z 1991 r., Nr 46, poz. 203 z późn. zm.).
27. Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. Nr 35, poz. 230 z późn. zm.).
28. Ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (t. jedn.: Dz.U. z 1992 r., Nr 4, poz. 16 z późn. zm.).
29. Ustawa z dnia 31 marca 1965 r. o wyższym szkolnictwie wojskowym (t. jedn.: Dz.U. z 1992 r., Nr 10, poz. 40 z późn. zm.), (uchylona).
30. Rozporządzenie RM z dnia 15.10.2002 r. w sprawie dopuszczalności pomocy publicznej udzielanej na prace badawczo-rozwojowe (Dz.U. Nr 186, poz. 1546), (uchylone).
31. Rozporządzenie RM z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad finansowania Polskiej Akademii Nauk oraz gospodarki finansowej jej placówek naukowych (Dz.U. Nr 162, poz. 1140).
32. Rozporządzenie RM z dnia 15 września 1998 r. w sprawie rejestru instytutów Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. Nr 124, poz. 811).
33. Rozporządzenie RM z dnia 17.08.1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni (Dz.U. Nr 84, poz. 380 z późn. zm.).
34. Rozporządzenie RM z dn. 6.12.1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w PGL Lasy Państwowe (Dz.U. Nr 134, poz. 692).
35. Rozporządzenie Prezesa RM z dnia 8.12.1998 r. w sprawie wykazu instytucji kultury wpisanych do rejestrów prowadzonych przez ministrów i kierowników urzędów centralnych, niepodlegających przekazaniu jednostkom samorządu teryto-

- rialnego ze względu na ogólnonarodowy charakter zadań przez nie wykonywanych (Dz.U. Nr 148, poz. 970).
36. Rozporządzenie Ministra Nauki i Informatyzacji z dnia 4 sierpnia 2005 r. w sprawie kryteriów i trybu przyznawania i rozliczania środków finansowych na naukę (Dz.U. Nr 161, poz. 1359).
37. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 1 lipca 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków przekazywania samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej środków publicznych na realizację programów zdrowotnych i programu Zintegrowane Ratownictwo Medyczne (Dz.U. Nr 131, poz. 1099).
38. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej Narodowego Funduszu Zdrowia (Dz.U. Nr 104, poz. 875 z późn. zm.).
39. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 17 lutego 2004 r. w sprawie sposobu i trybu finansowania z budżetu państwa świadczeń zdrowotnych udzielanych osobom nieposiadającym uprawnień z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego (Dz.U. Nr 31, poz. 274).
40. Rozporządzenie Ministra Nauki z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu gospodarki finansowej jednostek badawczo-rozwojowych (Dz.U. Nr 153, poz. 1764).
41. Rozporządzenie MSWiA z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej Szkoły Głównej Służby Pożarniczej (Dz.U. Nr 111, poz. 1312), (uchylone).
42. Rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 23.04.1999 r. w sprawie zasad wynagradzania pracowników zatrudnionych w instytucjach kultury prowadzących w szczególności działalność w zakresie upowszechniania kultury (Dz.U. Nr 45, poz. 446 z późn. zm.).
43. Rozporządzenie MON z dnia 22 października 1993 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej akademii wojskowych (Dz.U. Nr 103, poz. 475 z późn. zm.), (uchylone).
44. Rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 31.03.1992 r. w sprawie wynagrodzenia pracowników niektórych instytucji kultury (Dz.U. Nr 35, poz. 151 z późn. zm.).
45. Rozporządzenie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 17.02.1992 r. w sprawie sposobu prowadzenia rejestru instytucji kultury (Dz.U. Nr 20, poz. 80).
46. Obwieszczenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 16.05.2006 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowanych (M.P. Nr 35, poz. 382).
47. Obwieszczenie Ministra Zdrowia z dnia 28. 11. 2005 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Zdrowia (M.P. Nr 80, poz. 1145).