

Zakład Finansów, Instytut Zarządzania i Marketingu
Wydział Ekonomiczny UMCS

JOLANTA SZOŁNO-KOGUC

Zasady gospodarki budżetowej w ujęciu teoretycznym

Bugetary principles in theoretical approach

WPROWADZENIE

Nauka finansów od dawna wysuwała pod adresem praktyki postulaty nazywane zwyczajowo zasadami finansowymi. Najwcześniej i najszerzej objęły one system gromadzenia danin publicznych, tworząc katalog zasad podatkowych¹, oraz gospodarkę budżetową, tworząc właśnie katalog zasad budżetowych.

Na zasady budżetowe można spojrzeć z dwóch różnych punktów widzenia.² Z jednej strony, zasady te często traktowane są jako ustalone przez doktrynę „wzorcowe właściwości budżetu”³ czy też postulaty nauki formułowane pod adresem praktyki – tak legislacyjnej, jak i stosowania prawa – mające na celu optymalizację planowania i realizacji zadań budżetowych. Z drugiej strony, zasady budżetowe nierzadko traktowane są jako cechy (przymioty) budżetu, wynikające z jego istoty, cechy obiektywnie uwarunkowane.⁴ Zwolennikiem takiego ujęcia podstawowych zasad budżetowych był między innymi J. Lubowicki, podkreślając, iż wynikają one wprost z definicji budżetu, bez ich zachowania budżet przestałby istnieć jako określona instytucja prawna.⁵ Zgodnie bowiem z tradycyjną interpretacją, ustaloną jeszcze przez A. Smitha, pojęcie zasady odzwierciedla

¹ Zob. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001.

² A. Borodo, *Zupełność budżetu w Polsce Ludowej*, Toruń 1979, s. 22.

³ K. Ostrowski, *Prawo finansowe – zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 208.

⁴ T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932, s. 42.

⁵ J. Lubowicki, *Budżet i zasady budżetowe*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 8–9.

pewne szczególne właściwości i pożądane cechy, którym powinny odpowiadać określone instytucje.⁶

Tak jak nie ma jednolitości poglądów na temat istoty i charakteru zasad budżetowych, tak też nie ma jednoznaczności co do ich treści. Niejednokrotnie w doktrynie podkreśla się, iż względnie trwałe pozostają jedynie idee, z których zasady wypływają, natomiast konkretne ich rozwinięcie ulegało i ulega modyfikacjom w poszczególnych okresach rozwoju gospodarki budżetowej – treści zasad zmieniają się zależnie od warunków, miejsca i czasu, ale też poglądów poszczególnych autorów, piszących na temat budżetu i systemu budżetowego, reprezentujących przeciw różne kierunki myśli ekonomicznej i prawniczej.⁷

W literaturze przedmiotu znaleźć można zatem wiele, nierzadko niepokrywających się ze sobą katalogów zasad budżetowych. Katalogi są bardzo zróżnicowane tak pod względem liczby, jak i charakteru wyróżnianych walorów. Niektórzy autorzy wymieniają ich kilka, inni kilkanaście.⁸ Wiele postulowanych przy tym zasad można odnieść nie tylko do budżetu i gospodarki budżetowej, ale do całego systemu politycznego, społecznego czy gospodarczego państwa. Do nich należą bez wątpienia zasady praworządności, planowości, polityczności, zgodności z narodowym planem gospodarczym, wymieniane przez J. Zdzitowieckiego⁹, czy wskazane przez N. Gajl zasady decentralizacji, federalizmu, uspołecznienia, uprzedmiotowienia.¹⁰ Podobna sytuacja dotyczy pewnych zasad o charakterze normatywnym, socjologicznym czy prakseologicznym. Z pewnością w każdym działaniu należy bowiem przestrzegać normatywnych zasad legalności i rzetelności. Szersze zastosowanie w różnych przedsięwzięciach mają także zasady jasności, gospodarności, dokładności czy realności – powinny dotyczyć każdego efektywnego wysiłku.¹¹

⁶ A. Smith co prawda stosował wskazaną interpretację w odniesieniu do zasad budowy systemu podatkowego. Niemniej jednak w pełni można przyjąć, iż odnosi się ona także do zasad formułowanych dla budżetu. Za: N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 74.

⁷ *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego, E. Ruśkowskiego, Warszawa 2003, s. 305 i n.

⁸ Na przykład T. Gorodyński rozważał tylko cztery zasady budżetowe: przejrzystość, powszechność, jedność i prawdziwość (*Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Kraków 1932), natomiast Z. Pirożyński wymienił ich dwanaście (*System budżetowy Polski Ludowej*, Warszawa 1952). Por. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 59 i d.

⁹ J. Zdzitowiecki, *Zasady budżetowe w Konstytucji PRL*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1958, nr 2.

¹⁰ N. Gajl, *op. cit.*, s. 77.

¹¹ J. Lubowicki, *op. cit.*, s. 212. J. Harasimowicz z kolei podkreślał, iż trudno zasady ogólnoustrojowe i prakseologiczne uznać za zasady budżetowe, skoro obejmują szerszy kontekst zjawisk społeczno-ekonomicznych. Zob. J. Harasimowicz, *op. cit.*, s. 61.

Niewątpliwie do katalogu najczęściej formułowanych zasad *stricte* budżetowych należy zaliczyć:

- zasadę powszechności,
- zasadę jedności,
- zasadę szczegółowości (łącznie ze specjalizacją),
- zasadę roczności,
- zasadę równowagi,
- zasadę uprzedniości,
- zasadę jawności,
- zasadę przejrzystości oraz
- zasady rzetelności i realności.

Cztery pierwsze wymienione zasady pojawiły się historycznie najwcześniej, w literaturze przedmiotu przełomu XIX i XX wieku, dając początek teorii budżetu i prawa budżetowego. Do twórców tych zasad należą autorzy francuscy: L. Say, G. Jezé oraz R. Stourm. L. Say w swych wykładach głoszonych w latach 1884–1885 podkreślał, iż budżet powinien:

- a) być ujęty według reguły jedności (*unité*),
- b) odpowiadać zasadzie roczności,
- c) być uprzednim przewidywaniem (*préalable*), tzn. powinien zostać zatwierdzony przez parlament i dopiero wtedy wykonywany,
- d) odpowiadać zasadzie rachunkowości, reprezentując osobowość rachunkową (*personnalité comptable*).¹²

Z kolei R. Stourm wymienił jako najważniejszą zasadę powszechności, interpretując ją jako obowiązek włączenia do budżetu wszystkich dochodów i wydatków państwa. Do tak rozumianej zasady dodał konieczność dobrego oszacowania – zasadę specjalizacji. Cztery klasyczne zasady budżetowe stanowią podstawowy katalog i u współczesnych autorów, wciąż uzupełniane kolejnymi postulatami, odpowiadającymi nowym pojawiającym problemom gospodarki budżetowej. Warto zauważyć, iż obecnie w związku z wyraźną ewolucją poglądów doktryny finansów i prawa finansowego w kierunku globalnego i kompleksowego traktowania publicznej gospodarki finansowej coraz częściej podejmowane są próby rozwinięcia tradycyjnych zasad budżetowych w ogólne reguły dotyczące całości systemu finansów publicznych.¹³

¹² N. Gajl, *op. cit.*, s. 78.

¹³ A. Pomorska, *Zasady ogólne finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 6.

ZASADA POWSZECHNOŚCI

Zasada powszechności (zupełności) to zasada dotycząca treści budżetu, determinuje zakres budżetu, nadaje mu odpowiednie znaczenie ekonomiczne.¹⁴ Określona zupełność budżetu wyznacza jego miejsce i rolę w całym systemie finansowym.

Zgodnie z zasadą powszechności budżet powinien obejmować wszystkie operacje finansowe organów publicznych, całość dochodów i wydatków państwa, bez żadnych potrąceń czy wyłączeń. Żadna z dziedzin publicznej gospodarki finansowej nie powinna znajdować się poza budżetem.¹⁵

Realizacja zasady powszechności w założeniu ma ułatwiać racjonalne prowadzenie publicznej gospodarki finansowej. Jej rozproszenie prowadzi bowiem do trudności w efektywnej i operatywnej realizacji zadań, w szczególności ograniczenia społecznej kontroli procesu gromadzenia i wydatkowania środków publicznych.

Zasadzie powszechności zatem przypisuje się zarówno znaczenie finansowe, organizacyjne, jak i polityczne. Objęcie budżetem całej działalności finansowej sektora finansów publicznych zapewnia szeroki wgląd w tę działalność, umożliwiając realną ocenę sytuacji w zakresie finansów państwa oraz stosowne określanie zakresu i struktury zadań do realizacji w kolejnych okresach. Zasada ta stwarza lepsze warunki do formułowania polityki ekonomicznej dzięki skoncentrowaniu w budżecie środków ze wszystkich źródeł oraz przeznaczania ich według hierarchii potrzeb na różne cele.

Niestety zasada powszechności w żadnym okresie historycznym nie doczekała się pełnego urzeczywistnienia. W stosunkowo większym zakresie respektowana była do I wojny światowej. Trzeba jednak zaznaczyć, iż w XIX wieku państwo poprzez swój budżet realizowało niewiele zadań, ograniczając się zasadniczo do utrzymania administracji państwowej, obrony narodowej, bezpieczeństwa publicznego i wymiaru sprawiedliwości (choć w II połowie XIX wieku zaczęto w wielu krajach finansować ze środków publicznych także niektóre usługi socjalno-kulturalne). Specyfika działalności jednostek państwowych w tej sferze sprawiała, iż mogły one całość swoich dochodów (niewielkich zresztą) przekazać do budżetu, z niego też niezależnie od wpływów otrzymywać środki finansowe na pokrycie całości wydatków. I w tym okresie jednakże tworzone były fundusze celowe naruszające zasadę zupełności.

Na występujący w praktyce brak respektowania omawianej zasady złożyło się wiele przyczyn.

¹⁴ Zob. J. Jaśkiewicz, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 48; C. Kosikowski, *Zasady budżetowe*, „Finanse” 1967, nr 5.

¹⁵ J. Bień, *Kapitalistyczny system budżetowy*, Warszawa 1964, s. 86 i n.

Pierwsza grupa przyczyn ma charakter obiektywny i wymaga trwałego ograniczenia ważności tej zasady w pewnych dziedzinach gospodarki finansowej. Przyczyny te wiążą się z charakterem działalności jednostek sektora finansów publicznych, które osiągają wpływy pieniężne z tytułu wykonywanych usług niematerialnych. Z uwagi na funkcjonalne powiązanie wydatków tych jednostek z dochodami nie wydaje się zasadne przesuwanie owych dochodów do budżetu; bardziej właściwie jawi się natomiast przyznanie uprawnień do bezpośredniego dysponowania osiągniętymi wpływami pieniężnymi. Stąd w praktyce od dawna mamy do czynienia z równoległym występowaniem obok budżetu innych form gospodarki finansowej (tzn. gospodarki pozabudżetowej oraz parabudżetowej¹⁶). Prowadzenie jednakże pewnych transakcji finansowych w ramach odrębnych urzędzeń (funduszy) nie może powodować całkowitego rozproszenia organizacyjnego publicznej działalności finansowej w poszczególnych dziedzinach i wymaga stworzenia powiązań z budżetem. Istnienie takich powiązań jest istotne przede wszystkim dla zapewnienia wpływu organów prawodawczych na całość sektora finansów publicznych. Stąd zasada zupełności jest współcześnie realizowana w dwojaki sposób, a mianowicie albo przez pełne ujęcie transakcji finansowych danej jednostki w budżecie (budżetowanie brutto), albo przez ujmowanie w nim tylko pewnych operacji wynikowych (budżetowanie netto). Warto zatem zauważyć, iż przy tego rodzaju interpretacji zasada zupełności nie jest tożsama z zasadą budżetowania brutto, zupełność budżetu jest rozumiana szerzej.¹⁷ Budżet może być zupełny, choć nie jest budżetem brutto.¹⁸

Druga grupa przyczyn ograniczania zasady zupełności ma charakter polityczny i wiąże się z pewnymi rozbieżnościami: z jednej strony deklarowanie konieczności istotnego minimalizowania wydatków publicznych przy jednoczesnym zmniejszeniu dochodów budżetowych pobieranych w formie podatków, z drugiej zaś dążenie (szczególnie organów wykonawczych) do rozszerzania działalności publicznej. Taka tendencja sprzyjała systematycznemu obchodzeniu zasady zupełności, a biorąc pod uwagę fakt, iż formy pozabudżetowe zapewniają warunki do bardziej elastycznego prowadzenia gospodarki finansowej niemal bez kontroli politycznej parlamentu, wręcz zachęcała i zachęca do rozwijania funduszy publicznych, często niepowiązanych z budżetem nawet transakcjami wynikowymi.

¹⁶ Zob. J. Szolno-Koguc, *Miejsce funduszy celowych w systemie finansów publicznych*, Annales UMCS, sec. H, Oeconomia, Lublin 2004, s. 101–102.

¹⁷ A. Borodo, *op. cit.*, s. 24 i n.; T. Grodyński, *op. cit.*, s. 112.

¹⁸ I. Czuma, *Równowaga budżetu na tle prawa budżetowego różnych państw*, Lublin 1924, s. 164.

ZASADA JEDNOŚCI

Do najważniejszych i najczęściej wymienianych w literaturze postulatów budżetowych należy także zasada jedności. Początkowo interpretacja tej zasady niemal nie różniła się od zasady powszechności – cytowany wyżej L. Say, posługując się terminem *jedność (l'unité)*, rozumiał całość dochodów i wydatków, podczas gdy R. Stourm używał pojęcia *powszechność (universalité)*. Wyraźne rozróżnienie treści obu terminów zostało ustalone w literaturze dopiero później. Jednakże ścisły związek i współzależność zasad powszechności i jedności nadal prowadzi do zacierania się granicy między nimi. Wielu autorów skłania się ku temu, by zasady te rozpatrywać łącznie.¹⁹

Zasada jedności mówi o tym, iż wszystkie dochody i wydatki państwa powinny być objęte jednym planem budżetowym. Postuluje, aby budżet stanowił niepodzielny system funkcjonujący zgodnie z dyrektywami ustalonymi centralnie przez parlament.²⁰ Budżet jako plan finansowy państwa powinien być ujmowany w jednym całościowym dokumencie prawnym, uwzględniającym całokształt dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów publicznych. Zasada ta neguje zatem możliwość ustalania budżetów dodatkowych, autonomicznych, kont poza budżetowych, funduszy specjalnego przeznaczenia.

Zgodnie zatem z klasyczną interpretacją w ujęciu L. Saya czy G. Jezé, zasada jedności zawiera się w trzech następujących postulatach:

po pierwsze – budżet powinien objąć całość dochodów i wydatków budżetowych,

po drugie – dochody nie powinny być bezpośrednio wykorzystywane na pokrycie określonych wydatków,

po trzecie – reguły powinny być takie same dla wszystkich rodzajów dochodów i wydatków.

Współczesne ujęcie rozpatruje zasadę jedności w dwóch płaszczyznach: formalnej oraz materialnej (merytorycznej). I tak, zgodnie z zasadą jedności formalnej, budżet to jeden całościowy akt prawny. Zasada ta uwzględnia również budowę skonsolidowanego bilansu systemu finansów publicznych, obejmującego budżet państwa, budżety samorządowe oraz plany finansowe innych zdecentralizowanych podmiotów i związków publicznoprawnych. Należyte jej przestrzeganie umożliwia, po pierwsze, zorientowanie się, czy gospodarka budżetowa jest faktycznie zrównoważona; zasada ta pozwala bowiem na pełne ustalenie całokształtu dochodów i wydatków publicznych przy utrzymaniu oczekiwanej równowagi między nimi. Po drugie, stwarza warunki do uniknięcia kont/rachunków pozabu-

¹⁹ Na przykład w literaturze włoskiej zasada zupełności (*intergrita*) wymieniana jest odrębnie, a nie jako synonim zasady powszechności. Stanowi w takim ujęciu pewne połączenie obu zasad – powszechności i jedności – w jedna całość. Por. N. Gajl, *op. cit.*, s. 79, 83 i 90.

²⁰ J. Bi e ń, *op. cit.*, s. 91 i n.

dżetowych, które niewątpliwie utrudniają prowadzenie kontroli gospodarki finansowej państwa. Po trzecie, przez ujęcie w jednym dokumencie możliwe jest jasne i w miarę proste pokazanie całości finansów państwa. W sposób jednoznaczny uwidacznia się globalna wielkość dochodów i wydatków publicznych, dając podstawę do analiz porównawczych z systemami finansowymi innych państw.²¹ Po czwarte, zasada jedności formalnej umożliwia analizę i pełne wyodrębnienie różnych zobowiązań m.in. z tytułu długu zagranicznego. Po piąte, zapewnia efektywną kontrolę gospodarki publicznej.

Wskazane zalety zasady jedności formalnej wzmacnia ujęcie materialne. Zasada jedności materialnej, zwana też zasadą nefunduszowania, oznacza, iż budżet stanowi jedną pulę („worek”) środków: dochody budżetowe mają ogólne przeznaczenie i nie są z góry związane z określonymi zadaniami finansowanymi z budżetu. Realizacja wymienionej zasady umożliwia ustalanie wydatków zgodnie z bieżącymi potrzebami, czyni decyzje budżetowe bardziej elastycznymi i nieskrępowanymi.²²

Warto podkreślić, iż szczególnie zasada jedności formalnej była przestrzegana już w pierwszych polskich budżetach, w tym w budżecie z 1786 roku. Uchwalano je w jednym łącznym akcie prawnym.

Współcześnie jednakże bardzo trudne jest rygorystyczne przestrzeganie kazuistycznie pojętej zasady jedności formalnej, to jest, aby przy bardzo rozległej gospodarce finansów publicznej, obejmującej także formy zdecentralizowane, budżet był uchwalany w jednym akcie. Stąd też aktualnie obowiązujące w Polsce przepisy prawne uwzględniają przedmiotową zasadę, choć w niepełnym zakresie.

Wydaje się nie budzić wątpliwości odrębna w stosunku do budżetu państwa (ustawy budżetowej) procedura uchwalania dokumentów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego jako planów finansowych zdecentralizowanych i samodzielnych podmiotów władzy i administracji publicznej. Rysuje się jednakże istotny problem, które jeszcze jednostki ze względu na swój charakter i zachodzące procesy decentralizacji lub choćby tylko potrzeby technicznej dekoncentracji powinny być autonomiczne w sporządzaniu własnych planów finansowych i prowadzeniu własnej gospodarki finansowej.

Nieco inaczej przedstawia się realizacja zasady jedności w znaczeniu merytorycznym. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych: „środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej”.²³ Jak pokazuje praktyka budżetowa, takich przypadków stanowiących dopuszczalne odrębnymi ustawami wyjątki od zasady jedności jest wiele. Przybierają one

²¹ Zob. P. M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 250.

²² J. Harasimowicz, *op. cit.*, s. 63.

²³ *Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych* (tj. Dz.U.z 2003 nr 15 poz. 148), art. 24, ust. 2.

najczęściej formę funduszy celowych, a zatem zgodnie z legalną definicją, funduszy ustawowo powołanych, których przychody pochodzą ze środków publicznych, a wydatki przeznaczone są na realizację wyodrębnionych zadań.²⁴ Kilka innych wyjątków od zasady nieprzeznaczania dochodów z poszczególnych tytułów na imiennie określone wydatki wymienia wprost także sama ustawa o finansach publicznych. Należą do nich:

- wydatki finansowane z kredytów udzielonych przez międzynarodowe instytucje finansowe,
- wydatki finansowane ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi,
- wydatki jednostek prowadzących działalność gospodarczą.

Biorąc pod uwagę fakt, iż w praktyce także określone przychody osiągane przez zakłady budżetowe czy gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (a od 1 stycznia 2005 roku także jednostek budżetowych w zakresie ich tzw. dochodów własnych oraz funduszy motywacyjnych²⁵) mają nierzadko z góry określone przeznaczenie, odstępstwa od zasady niełączenia dochodów z wydatkami nabierają niemal powszechnego charakteru. Nasuwa się pytanie, czy prawnie usankcjonowane istnienie tych wyjątków nie stanowi na tyle poważnego ograniczenia elastyczności i efektywności gospodarowania środkami publicznymi, iż podważana zostaje podstawowa idea prawa o finansach publicznych, jaką jest racjonalność wykorzystania środków publicznych.

ZASADA SZCZEGÓŁOWOŚCI

Zasada szczegółowości polega na ujmowaniu dochodów i wydatków budżetowych nie tylko w kwotach globalnych, lecz także na wyspecyfikowaniu zgodnie z różnymi ich cechami. Pierwotną intencją, leżącą u podstaw zasady szczegółowości, było ograniczenie uprawnień organów wykonawczych do swobodnego i nieuzasadnionego określania globalnej wielkości dochodów i wydatków, a co za tym idzie ograniczenia zakresu działalności publicznej do niezbędnego minimum. Znalazło to wyraz w słynnym klasycznym sformułowaniu, iż najlepszy budżet to budżet najmniejszy.

Od początku postulat szczegółowości miał znacznie mniejszą wagę w zakresie strony dochodowej aniżeli wydatkowej. Dochody budżetowe występują bowiem w formach wynikających z ustaw uchwalanych przez parlament. Dochody

²⁴ *Ibid.*, art. 22 ust. 1.

²⁵ Ustawa z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz. U. nr 273, poz. 2703), która przyniosła likwidację dotychczas funkcjonujących środków specjalnych jako celowo wyodrębnionych rachunków bankowych jednostek budżetowych, w ich miejsce tworząc tzw. rachunki dochodów własnych, fundusze motywacyjne oraz 13 nowych funduszy celowych.

z podatków mogą być ujęte w budżecie tylko w kwotach prezentujących przejęcie części przewidywanych dochodów jednostek prywatnych zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi. Poziom innych wpływów może wynikać z odpowiednich kalkulacji, zawartych w aktach prawnych – ustawy bądź rozporządzenia wykonawczego właściwego resortu.

Niewspółmiernie większe znaczenie ma szczegółowość strony wydatkowej budżetu. W szerokiej opinii publicznej od dawna występuje przekonanie, że organy publiczne prowadzą działalność gospodarczą i finansową w sposób rozrzutny, powodując w miarę upływu czasu stałe zwiększanie obciążeń fiskalnych gospodarki prywatnej oraz nieuzasadniony wzrost sektora publicznego. Dla poprawy gospodarności tych organów konieczne jest szczegółowe wyspecyfikowanie wydatków budżetowych oraz ograniczenie swobody decyzji organów wykonawczych w zakresie ustalonych dokumentem budżetu wielkości i struktury wydatków w układzie obowiązującej klasyfikacji budżetowej. Szczegółowe ujmowanie wydatków zarówno w projekcie, jak i w uchwalonym już budżecie umożliwia parlamentowi sprawdzenie zasadności poszczególnych kwot, na jakie opiewają wydatki, oraz udzielenie organowi wykonawczemu upoważnienia do wydatkowania środków jedynie na takie cele i zadania, które zostały wyznaczone w uchwalonym budżecie.

Pomimo istotnego znaczenia organizacyjno-finansowego i politycznego, zasada szczegółowości jest często podważana w praktyce. Stałe postulaty jej ograniczenia, przynajmniej na etapie planowania budżetowego, wysuwane są najczęściej przez organy wykonawcze. Pełne respektowanie tej zasady skutkuje bowiem poważnym usztywnieniem warunków prowadzenia działalności finansowej w każdym wyspecyfikowanym organie, w ramach realizacji każdego wyspecyfikowanego zadania. Wspomniane postulaty uzasadniane są rozwojem i skomplikowaniem działalności publicznej. Organy stanowiące, które przecież składają się z bardzo różnych ugrupowań politycznych, reprezentujących bardzo różne środowiska, nie są w stanie prawidłowo wyznaczać skomplikowanych procesów ekonomiczno-finansowych sektora publicznego, powinny ograniczać się zatem do rozpatrywania ogólnych kierunków polityki finansowej. Ponadto działalność w ramach wielu dziedzin życia publicznego, nawet tradycyjnych o charakterze administracyjnym, wymaga coraz większej elastyczności, umożliwiającej sprawne zarządzanie; zaczęła coraz bardziej zbliżać się do działalności firm w sektorze niepublicznym. Stąd pojawia się pytanie, jak dalece szczegółowo dochody i wydatki jednostek sektora finansów publicznych mogą i powinny być reglamentowane w planie budżetowym. Pewien stopień szczegółowości musi być zachowany dla zapewnienia kontroli społecznej wydatkowania środków publicznych. Równocześnie zarządzanie w różnych dziedzinach i na różnych szczeblach systemu budżetowego wymaga pozostawienia organom wykonawczym pewnego zakresu samodzielności.

Problem szczegółowości budżetu znajduje konkretne rozwiązanie w klasyfikacji budżetowej, określającej podziałki, w których ujmowane są transakcje pieniężne (dochody i wydatki, przychody i rozchody) systemu finansów publicznych. Obowiązujący układ klasyfikacji budżetowej oraz sposób jej zastosowania na różnych stadiach i szczeblach procesu budżetowego określa stopień realizowania zasady szczegółowości budżetu.

Zasada szczegółowości często łączona jest z zasadą specjalizacji, która postuluje odpowiednie uporządkowanie dochodów i wydatków. Specjalizacja budżetu obejmuje trzy aspekty: rzeczowy (rodzajowy), ilościowy i czasowy.²⁶ Tak więc specjalizacja rzeczowa polega na tym, iż dochody budżetowe ujmowane są według źródeł pochodzenia, natomiast wydatki według przeznaczenia. Ujęcie dochodów według źródeł ma na celu wskazanie granic fiskalnych dokonywania wydatków, niedopuszczenia do deficytu budżetowego. Ujęcie według zadań wydatków budżetowych służy ukazaniu zakresu finansowania przez państwo poszczególnych rodzajów działalności, profilu realizowanej przez budżet polityki społeczno-gospodarczej.

Specjalizacja ilościowa dotyczy ujmowania w budżecie dochodów i wydatków w określonych wielkościach. Kwota dochodów jest określonym minimum, mającym zapewnić pokrycie wydatków. Natomiast kwota wydatków stanowi nieprzekraczalny limit, dopuszczalną wielkość maksymalną. Na etapie realizacji zmiany wydatków mogą być zazwyczaj dokonywane jedynie w formie przeniesień (ang. *virement*) między poszczególnymi wykonawcami (dysponentami) budżetu lub zadaniami. Zmiany tego rodzaju nie mogą jednakże powodować zwiększenia globalnej kwoty przewidzianej w budżecie. Dodatkowe wydatki są możliwe pod warunkiem wskazania dodatkowych źródeł dochodów na ich finansowanie.

Wreszcie specjalizacja czasowa przesądza o tym, iż ujęte w budżecie dochody i wydatki mogą być wykonywane tylko w okresie obowiązywania ustawy budżetowej. Po tym okresie wygasa prawo dysponowania przewidzianymi w danym budżecie środkami. I od tej reguły w praktyce występują dopuszczalne prawem finansowym wyjątki – chodzi o instytucję tzw. wydatków niewygasających z końcem roku budżetowego.²⁷

ZASADA ROCZNOŚCI

Programowanie działalności finansowej w ramach systemu budżetowego wymaga ustalenia okresu, w którym powinny być dokonane przewidywane operacje finansowe. Konieczność określenia takiego okresu ma swoje uzasadnienie ekonomiczne, ponieważ dochody i wydatki budżetowe, jako strumienie pieniądza-

²⁶ A. Komar, *Finanse publiczne w gospodarce rynkowej*, Bydgoszcz 1996, s. 87 i n.

²⁷ Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, art. 102.

ne, muszą być ujmowane w jakimś przedziale czasowym. Choć przyjęty okres budżetowy nie może być całkowicie dowolny, jego długość ma charakter umowy. Okres ten nie może być zbyt długi (z uwagi na zmienność uwarunkowań) ani też zbyt krótki, co mogłoby znamionować doraźność podejmowanych działań, a to z pewnością nie sprzyja ich racjonalności. Zarazem jednak warto podkreślić, iż w praktyce istotne wydaje się wychodzenie poza postulowane niniejszą zasadą ramy jednorocznego planowania budżetowego. Wiele zamierzeń finansowanych ze środków publicznych wymaga perspektywy wieloletniej, spojrzenia długofalowego. Dotyczy to nie tylko zadań inwestycyjnych, które ze swojej natury obejmują okresy dłuższe niż 1 rok. Oprócz programów inwestycyjnych, występują również liczne programy o innym charakterze, np. programy badań naukowych, ekspansji ekonomicznej.

W praktyce przyjęły się dwa warianty rozwiązań stanowiących próbę uwzględnienia perspektywy wieloletniej w rocznym – ze swojej istoty – tradycyjnym planowaniu budżetowym. Pierwsze rozwiązanie polega na ustalaniu oprócz budżetu rocznego odrębnych dokumentów prawnych przyjmowanych w formie aktu normatywnego przez parlament, obejmujących zarówno program w ujęciu rzeczowym, jak i jego stronę dochodowo-przychodową (wskazanie tak źródeł finansowania programu, jak i wykorzystania dochodów przewidywanych np. z realizowanej inwestycji). Bardzo różna może być przy tym relacja tych programów w stosunku do budżetu rocznego. Najbardziej uzasadnione wydaje się automatyczne włączanie do budżetu kwot wynikających z długofalowego programu finansowego. Nie wystąpi wówczas kolizja z zasadą zupełności, choć zarazem z pewnością ograniczeniu ulegnie rola parlamentu, jeśli chodzi o kształt bieżącego budżetu.

Drugie rozwiązanie polega na formułowaniu długofalowych programów jedynie w znaczeniu rzeczowym, przy pozostawieniu kwestii ich finansowania do rozstrzygnięcia w budżecie rocznym. Niezależnie zatem od założeń długofalowych, o zakresie ich realizacji *de facto* decyduje co roku parlament. Niewątpliwie system corocznego wyznaczania przez parlament środków finansowych dla wieloletnich programów nie jest dogodny dla ich wykonawców (jak bowiem zawierać transakcje finansowe wykraczające poza okres budżetowy), nie sprzyja gospodarności w wydatkowaniu pieniędzy publicznego.

Oprócz długości okresu budżetowego, nie mniej istotny wydaje się problem wyznaczenia punktów granicznych tego okresu, czyli początku i końca roku budżetowego. W praktyce budżetowej większości krajów rok budżetowy pokrywa się z przebiegiem roku kalendarzowego. Od tej zasady zdarzają się jednak wyjątki, np. w wielu krajach rok budżetowy zaczyna się w miesiącach kwiecień–lipiec lub też październik–listopad. Takie ujęcie początku okresu budżetowego wiązano pierwotnie z cyklem produkcji rolnej i zakładaną dogodnością poboru podatków. Choć dziś argumenty te straciły na swoim znaczeniu, silne tradycje przesądziły

o zachowaniu tego typu rozwiązań w systemach budżetowych i podatkowych wielu krajów (np. w Wielkiej Brytanii rok budżetowy rozpoczyna się 1 kwietnia i trwa do końca marca następnego roku kalendarzowego).

Warto zauważyć, iż zachowanie zasady roczności dotyczy nie tylko planowania budżetowego; odnosi się także do faktycznego prowadzenia operacji budżetowych, które powinny być wykonywane w ustalonym okresie, a zatem w granicach roku budżetowego. Niezrealizowane w ramach roku budżetowego dochody i wydatki wygasają. Ewentualna kontynuacja ich realizacji w kolejnych okresach jest warunkowana objęciem nowym budżetem.

ZASADA RÓWNOWAGI

Zasada równowagi od dawna stanowiła i nadal stanowi jedno z najczęściej postulowanych, ale jednocześnie najbardziej ogólnych zagadnień. W ujęciu merytorycznym zasada ta określa konieczność dostosowania ogólnej kwoty wydatków budżetowych do wielkości przewidywanych dochodów budżetowych. Jej restrykcyjne przestrzeganie wyklucza zatem występowanie deficytu budżetowego. Poglądy tego typu były charakterystyczne dla nurtu liberalnej teorii finansów, którego zwolennicy w kontekście głoszonej idei wolności gospodarczej podkreślali ujemne konsekwencje nierównowagi budżetu, a zwłaszcza finansowania niedoboru budżetowego poprzez zadłużenie państwa.²⁸ Przez wielu przedstawicieli doktryny finansowej okresu międzywojennego zasada równowagi uważana była wręcz za „naczelną zasadę całej skarbowości”²⁹ czy też element definicji budżetu³⁰, a zatem do niej sprowadzano jego istotę. Zasadę równowagi wyekspozował także Z. Stahl, stwierdzając, iż „przez ład w finansach należy rozumieć przede wszystkim równowagę pomiędzy dochodami i wydatkami, trwałe jej utrzymanie uznając za główny i pierwszoplanowy cel budżetu”.³¹

Zasada równowagi budżetowej stanowiła niepodważalny kanon do końca lat 30. XX wieku. Wielki kryzys gospodarczy wymusił zdecydowaną weryfikację poglądów co do budżetu i jego roli w stabilizowaniu gospodarki (teoria budżetu nie zrównoważonego J. M. Keynesa). Po II wojnie światowej – zarówno na gruncie teoretycznym, jak i praktycznym – zdecydowanie odstąpiono od zasady równowagi budżetu; budżet stał się aktywnym narzędziem polityki makroekono-

²⁸ A. Smith dostrzegał możliwości zadłużanie się przez państwo tylko w razie wojny (*Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 133).

²⁹ S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 147–148.

³⁰ T. Grodyński, *op. cit.*, s. 9.

³¹ Z. Stahl, *Istota budżetu na tle rozwoju historycznego i współczesnych tendencji konstytucyjnych*, Lwów 1934, s. 83 [za:] J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Zasady polskiego prawa budżetowego*, Bydgoszcz 2001, s. 59.

micznej. Szeroko rozwijano koncepcje dotyczące wręcz możliwości i celowości systematycznego deficytu budżetowego. Z czasem jednakże i te poglądy poddano ostrej krytyce, wskazując na ryzyko nadmiernego obciążenia gospodarki kosztami długu publicznego, powstającego w związku z permanentnym niedoborem budżetowym.

Zatem, jak to wyraźnie podkreślił M. Weralski, współcześnie równowaga budżetowa przestała być postulatem dobrej gospodarki budżetowej. Przeciwnie, niejednokrotnie celowo uchwała się budżety deficytowe, mając na uwadze określone skutki gospodarcze.³² Nierównowaga budżetowa może być bowiem wykorzystywana w polityce gospodarczej i finansowej państwa, aby przeciwdziałać niekorzystnym zmianom wynikającym z cyklu koniunkturalnego. Uznając jednakże dopuszczalność nierównowagi w budżecie, nie należy lekceważyć potrzeby czy wręcz konieczności jej kontrolowania, tj. utrzymywania w określonych granicach (teoria impasu).³³

Jednocześnie warto zauważyć, iż zasada równowagi ma dziś zdecydowanie większe znaczenie w odniesieniu do całości sektora finansów publicznych niż do poszczególnych jego ogniw. Jeśli zrównoważony jest cały system finansów publicznych, to problem pokrycia wszystkich wydatków przewidywanych w budżecie państwa, budżetach jednostek samorządu terytorialnego czy funduszy celowych sprowadza się zasadniczo do wewnętrznych przesunięć środków. Pozostaje przy tym szczególna rola redystrybucyjna budżetu państwa jako źródła dofinansowania tych ogniw systemu finansów publicznych, które nie mogą i nie są zrównoważone samodzielnie.

ZASADA UPREDNIOSCI

Logika nakazuje, iż zanim organy wykonawcze rozpoczną proces gromadzenia dochodów i ich wydatkowania, powinien być ustalony i przyjęty przez parlament plan budżetowy. Budżet zatem powinien być uchwalony przed rozpoczęciem roku budżetowego. Upředniość wynika bowiem z faktu, iż budżet obejmuje przyszłe dochody i wydatki.

Prawo finansów publicznych zazwyczaj przewiduje możliwość prowadzenia gospodarki budżetowej w okresie przejściowym, to jest do czasu uchwalenia budżetu, na podstawie jego projektu.³⁴ Poza tym istnieje instytucja prowizorium budżetowego, polegająca na ustaleniu przez parlament tymczasowego, skróczone-

³² M. Weralski, *Budżet państwowy [w:] System instytucji prawno-finansowych*, t. 2: *Instytucje budżetowe*, Ossolineum, Wrocław 1982, s. 28.

³³ M.in. do unikania nadmiernego deficytu budżetowego i długu publicznego zobowiązuje państwa członkowskie Unii Europejskiej traktat z Maastricht.

³⁴ *Ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych*, art. 85.

go dokumentu budżetowego, obowiązującego do momentu zatwierdzenia właściwego budżetu. Warto wspomnieć, iż instytucja prowizorium budżetowego jest różnie kształtowana w różnych krajach. Generalnie występują dwa podstawowe typy prowizorium: pierwszy powstaje niejako automatycznie na podstawie przepisów ogólnych, np. konstytucyjnych, drugi zaś każdorazowo wymaga odrębnej decyzji organu ustawodawczego.³⁵ Tak więc pierwszy typ prowizorium zakłada, iż w przypadku nieuchwalenia budżetu w ustawowym terminie rząd upoważniony jest, na podstawie przepisów ogólnych, do pobierania dochodów oraz dokonywania wydatków na podstawie rządowego projektu budżetu lub przewidywanego wykonania budżetu z roku poprzedniego. W pewnym stopniu podobne skutki niesie instytucja prerogacji budżetu, a zatem przedłużenia ważności budżetu ubiegłorocznego (gospodarka budżetowa prowadzona jest na podstawie budżetu z poprzedniego roku).³⁶ Drugi typ prowizorium wymaga przygotowania przez rząd odrębnego projektu, który następnie rozpatruje i zatwierdza parlament.

Zasada uprzedniości, oprócz niewątpliwego znaczenia politycznego, porządkuje i dyscyplinuje prace nad budżetem, wymusza przygotowanie projektów budżetowych we właściwym terminie oraz terminowe ich uchwalanie. I choćby wspomniane zatwierdzenie przez parlament następowało już w trakcie realizacji budżetu danego okresu, możliwość prowadzenia gospodarki budżetowej na podstawie projektu budżetu bądź prowizorium budżetowego nie paraliżuje działań organu wykonawczego.

ZASADY JAWNOŚCI I PRZEJRZYŚĆ

Zasada jawności wymaga, aby pełna treść budżetu co najmniej w szczególności uchwalanej przez parlament była podawana do publicznej wiadomości.

Z zasadą jawności ściśle powiązana jest zasada przejrzystości. Bez przejrzystości, jasności, czytelności informacji budżetowej nie jest możliwa jej jawność. Zasada przejrzystości polega zatem na takim ujmowaniu treści budżetu, aby przede wszystkim parlament jako organ rozpatrujący oraz zatwierdzający budżet mógł łatwo zorientować się co do zamierzeń rządowych i prawidłowo ocenić je. Zasada ta wymaga dokładnego i usystematyzowanego sformułowania opisowego i liczbowego gospodarki finansowej państwa na kolejny okres budżetowy. Sposób prezentacji informacji o dochodach i wydatkach budżetowych powinien być wyczerpujący, ale i zwięzły. Nadmierne bowiem przeładowanie szczegółami o charakterze techniczno-organizacyjnym zaciemnia istotne treści budżetu. Zbyt duża natomiast ogólnikowość nie pozwala na dokładne zrozumienie in-

³⁵ J. Bień, *op. cit.*, s. 106.

³⁶ Zob. A. Komar, *op. cit.*, s. 84.

tencji organu wykonawczego, a zatem i wyrażenie dostatecznego poparcia dla kierunków jego polityki budżetowej.

Stosowanie zasady przejrzystości ma swoje uzasadnienie nie tylko z punktu widzenia kształtowania się stosunków między rządem a parlamentem. Przejrzystość budżetu jest ważna także w procesie kierowania wykonywaniem budżetu. Chodzi o to, aby sporządzane przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych plany odcinkowe oraz sprawozdania pokazywały faktyczny stan ich gospodarek finansowych, uwypuklały istotne dla nich problemy, umożliwiając podejmowanie prawidłowych decyzji.

ZASADA RZETELNOŚCI I REALNOŚCI

Zasada rzetelności i realności wymaga programowania operacji budżetowych zgodnie z ich charakterem oraz w sposób najbardziej możliwy do realizacji. Obie zasady są ściśle ze sobą powiązane, niejako uzupełniają się nawzajem. O ile zasada rzetelności dotyczy właściwej pod względem jakościowym charakterystyki operacji budżetowych, o tyle zasada realności skupia uwagę na prawidłowym przewidywaniu rozmiarów tych operacji, a zatem aspekcie ilościowym.

Przestrzeganie wymienionych zasad wywiera istotny wpływ na prawidłowe ukształtowanie całego systemu budżetowego, w szczególności sprawne kierowanie gospodarką budżetową. Często bowiem bieżące, partykularne interesy polityczne sprzyjają ich omijaniu; ekipy rządzące nie są zainteresowane w przedstawianiu parlamentowi, jak i społeczeństwu, przyszłej gospodarki budżetowej zgodnie z rzeczywistymi intencjami; obawiając się utraty władzy, zdają się ignorować przy preliminowaniu dochodów i wydatków budżetowych rzeczywiste przewidywania co do przyszłej sytuacji ekonomicznej. W praktyce nierzadko zauważalne jest dążenie organów wykonawczych do stworzenia najbardziej dogodnych warunków realizacji budżetu. Stąd strona dochodowa jest zazwyczaj określana w niższej wysokości, niż wynika to z przewidywanego przez organy finansowe rozwoju sytuacji ekonomicznej. W ten sposób możliwe staje się wywarcie – przy danym, uznanym za niezbędny poziomie wydatków – presji na parlament w kierunku zwiększenia obciążeń podatkowych lub też dopuszczalnego pułapu zadłużenia ze względu na niemożność pokrycia przewidywanych koniecznych wydatków dochodami zwyczajnymi. Strona wydatkowa z kolei jest ustalana w wysokości większej aniżeli rzeczywiste potrzeby; osiąga się to przez wprowadzanie różnych ukrytych rezerw. Dezinformując w ten sposób na etapie planowania budżetowego opinię publiczną, ale i nierzadko parlament, organy wykonawcze mogą przez realizację takich „naciągniętych” budżetów wykazać się oszczędnym prowadzeniem gospodarki budżetowej, zyskując niezасłużone, ale jakże ważne w okresie przedwyborczym, uznanie społeczne i polityczne.

PODSUMOWANIE

Przedstawione w niniejszym opracowaniu zasady gospodarowania środkami budżetowymi mają charakter ogólnych postulatów teoretycznych, względnie niezależnych od obowiązującego w konkretnym miejscu i czasie prawa finansów publicznych. Chodzi jednak o postulaty, które niezmiennie (choć ewoluując co do szczegółowej formy i treści) nadają kierunek działaniom tak tworzenia prawa finansowego, jak jego stosowania w praktyce, perspektywę racjonalizowania całego procesu gromadzenia i wydatkowania funduszy publicznych, a zatem nadawania mu koniecznej racjonalności. Racjonalny system finansów publicznych to między innymi system oparty na wiedzy, rozsądnie pomyślany, uzasadniony przesłankami wypracowanymi na bazie doświadczeń praktycznych, a sformułowanymi w postaci teoretycznych zaleceń. Szkoda, iż bieżące problemy sprostania zapotrzebowaniu na wydatki publiczne przy niedostatku środków na ich finansowanie, zdają się skłaniać polityków i gremia decyzyjne do obchodzenia klasycznych zasad budżetowych, tworzenia wyjątków, które zgodnie z logiką wcale nie potwierdzają naruszonej reguły.

SUMMARY

The subject of the article is focused on the essence, scope and contents of classic principles of public budget management: universality, unity, particularity and specialization, annuallity, balancing of the budget, previouslity, publicity and transparency, reliability and reality.

The analysis of particular rules includes first of all the theoretical aspect. But the Authoress has tried to present also some examples of either respecting these rules or non in budgetary practice.