

Acta Universitatis Lodziana

FOLIA IURIDICA

37

Teresa Augustyniak-Górna

REZERWY BUDŻETOWE
W PAŃSTWACH SOCJALISTYCZNYCH



WYDAWNICTWO UNIwersytetu ŁÓDZKIEGO
1988

FOLIA IURIDICA

37

Teresa Augustyniak-Górna

REZERWY BUDŻETOWE
W PAŃSTWACH SOCJALISTYCZNYCH

WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO
ŁÓDŹ 1988

Nr inu. 157197

REDAKCJA NACZELNA
WYDAWNICTW UNIWERSYTETU ŁÓDZKIEGO

*Andrzej Banasiak, Bohdan Baranowski, Jacek Matuszewski
Wacław Piotrowski (redaktor naczelny), Krystyna Urbanowicz*

REDAKCJA WYDAWNICTW
„FOLIA IURIDICA”

Witold Broniewicz, Stefan Leleńtal, Witold Brodziński

REDAKTOR NAUKOWY

Natalia Gajl

RECENZENT ZESZYTU

Jadwiga Jaśkiewiczowa

REDAKTOR WYDAWNICTWA UL

Anna Dziedziczak

REDAKTOR TECHNICZNY

Grażyna Kaniewska

KOREKTORZY

Joanna Balcerak, Sławomira Rozpara

A 304/37

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁ

Andrzej Frydel



Podr.

P.23271/37.1988

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

1988

Wydanie I. Nakład 265+15 egz. Ark. wyd. 7,2.

Ark. druk. 6,75. Papier kl. III, 70 g, 70 × 100.

Zam. 91/1579/88. H-9. Cena zł 324,—

Drukarnia Uniwersytetu Łódzkiego

Łódź, ul. Nowotki 143

ISSN 0208-6069

SPIS TREŚCI

Rozdział I — Przesłanki tworzenia rezerw budżetowych oraz pojęcie rezerwy budżetowej	5
1. Przesłanki tworzenia rezerw budżetowych	5
2. Ekonomiczna definicja rezerwy budżetowej	12
3. Prawna definicja rezerwy budżetowej	17
Rozdział II — Rezerwy ogólne budżetu	24
1. Wstępna charakterystyka rezerw ogólnych	24
2. Zakres występowania rezerw ogólnych oraz ich wysokość	27
3. Wykorzystywanie rezerw ogólnych	40
4. Kompetencje organów budżetowych w zakresie rezerw ogólnych	52
Rozdział III — Rezerwy szczególne budżetu	58
1. Wstępna charakterystyka rezerw szczególnych	58
2. Zakres występowania oraz rodzaje rezerw szczególnych	62
3. Wykorzystywanie rezerw szczególnych oraz kompetencje organów budżetowych w zakresie tych rezerw	68
Rozdział IV — Rezerwy budżetowe a inne rezerwy systemu finansowego państwa	74
1. Rezerwy budżetowe a rezerwy finansowe państwa	74
2. Rezerwy budżetowe a fundusze rezerwowe systemu budżetowego	78
3. Rezerwy budżetowe a rezerwa kasowa	87
Rozdział V — Kierunki zmian w zakresie rezerw budżetowych	94
Bibliografia	99
Les réserves budgétaires dans les pays socialistes (résumé)	106

Rozdział I

PRZESŁANKI TWORZENIA REZERW BUDŻETOWYCH ORAZ POJĘCIE REZERWY BUDŻETOWEJ

1. PRZESŁANKI TWORZENIA REZERW BUDŻETOWYCH

W literaturze budżetowej przesłanki tworzenia rezerw budżetowych wiąże się na ogół z tzw. elastycznością budżetu¹. Przez elastyczność budżetu rozumie się możliwość dostosowywania go do zmieniających się warunków przy pomocy różnych instytucji prawno-finansowych². Konieczność elastyczności uzasadnia się niemożnością dokładnego ustalenia dochodów i wydatków na cały okres budżetowy. Przyczyny tej niemożności poddano analizie w naukach ekonomicznych. Prowadzone tam rozważania mają jednakże najczęściej znacznie szerszy zakres; dotyczą wszelkich rezerw gospodarczych.

Wśród ekonomistów przeważa pogląd, że istnienie rezerw należy wiązać z ograniczonymi możliwościami przewidywania przyszłych zdarzeń³. Tylko nieliczni autorzy wskazują na inne jeszcze powody. Zwo-

¹ B. Ciał, *Elementy elastyczności w budżetach terenowych*, „Finanse” 1972, nr 8; Z. Fedorowicz, *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1972, s. 535; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 230; M. W. Rusenow, R. Angelow, G. Petrow, M. Christow, *Dyrżawnijat biudżet na Narodna Republika Bylgarija*, Warna 1974, s. 70; A. Slovinský, J. Girášek, *Ceskoslovenské finančné právo*, Bratislava 1974, s. 146; E. Tegler, *Elastyczność budżetów terenowych*, Szczecin 1978, s. 136 i n.; I. Văcărel, *Finantele Republicii Socialiste România*, București 1974, s. 296 i n.

² Ciał, *op. cit.*, s. 13; Z. Pirożyński, *Zagadnienie dyrektywności i elastyczności budżetu państwowego jako planu finansowego*, „Studia Finansowe” 1967, nr 4, s. 5 i n.; S. Sadowski, *Dyskusja nad projektem prawa budżetowego*, „Finanse” 1971, nr 1, s. 4; Tegler, *op. cit.*, s. 11; J. Wierzbicki, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Poznań 1967, s. 150.

³ H. Fiszal, *Wstęp do teorii gospodarowania*, Warszawa 1970, s. 259; W. Grzy-

lennicy pierwszego stanowiska podkreślają, że wszelkie działanie nie jest prowadzone w warunkach pewności. W literaturze radzieckiej podnosi się istnienie obiektywnych granic przewidywania, wyznaczonych przez osiągnięcia nauki i techniki, stopień opanowania przyrody itp., wskazuje na obiektywny charakter przypadkowych zdarzeń⁴. Nauka polska dla wyjaśnienia tych zjawisk posługuje się pojęciami ryzyka i niepewności, wykształconymi w teorii gospodarowania, a następnie przeniesionymi do teorii planowania i zarządzania⁵. Istota ryzyka i niepewności sprowadza się do tego, iż skutki podejmowanych działań i decyzji najczęściej wybiegają w przyszłość i nie można ich w pełni przewidzieć⁶. Ryzyko i niepewność występują w każdym systemie gospo-

bowski, *Niepewność i ryzyko w gospodarce planowej*, Lublin 1967, s. 25; tenże, *Teoria gospodarowania w warunkach niepewności*, Lublin 1974, s. 112; O. Lange, *Optymalne decyzje*, Warszawa 1964, s. 228—229; S. Łojewski, J. Okoński, *Planowanie produkcji rolnej w warunkach niepewności*, „Materiały dyskusyjne Instytutu Planowania” 1969, z. 19, s. 62 i n.; J. Oleński, *Optymalizacja systemu rezerw*, „Materiały dyskusyjne Instytutu Planowania” 1969, z. 19, s. 7; P. D. Połowinkin, *Riezierwnyje fondy w socyjalistycznym wosproizwodstwie. Woprosy teorii i mietodologii*, Moskwa 1979 s. 5 i n.; P. Sulmicki, *Planowanie i zarządzanie gospodarcze*, Warszawa 1973, s. 153; M. K. Szermieniew, *Finansowyje riezierwy w raszzyrienom wosproizwodstwie*, Moskwa 1973, s. 3.

⁴ Połowinkin, *op. cit.*, s. 5 i n.; Szermieniew, *op. cit.*, s. 3.

⁵ Z. Abramowicz, *Ryzyko w działalności przedsiębiorstwa handlowego*, Warszawa 1968, s. 15 i n.; B. Minc, *O ryzyku i niepewności*, „*Ekonomista*” 1969, nr 2, s. 480; L. Osiatyński, *Ryzyko w transakcjach handlu zagranicznego*, Warszawa 1973, s. 10 i n.; H. Popławski, *Dopuszczalne ryzyko gospodarcze w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1970, s. 7; W. Samecki, *Ryzyko i niepewność w działalności przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1967, s. 30.

⁶ Ustalając znaczenie pojęć „ryzyko” i „niepewność” autorzy na ogół powołują klasyczną już dzisiaj definicję F. Knighta. Według niego z ryzykiem mamy do czynienia wówczas, gdy wynik podjętego przez nas działania lub decyzji może być określony za pomocą jednego z trzech rodzajów prawdopodobieństwa, z których każde opiera się na obiektywnej wiedzy. Wiedza ta pozwala nie tylko ustalić prawdopodobieństwo wyniku, lecz także musi usprawiedliwić przekonanie, że to, co zaszło w przeszłości, powtórzy się również w przyszłości. Tak więc istotą ryzyka jest prawdopodobieństwo, które zakłada wiedzę, a ta z kolei wyklucza niepewność. Z niepewnością mamy natomiast do czynienia wówczas, gdy dla określenia wyniku danego działania lub decyzji nie można użyć żadnego rodzaju prawdopodobieństwa. Przewidywanie wyniku może być co najwyżej aktem kreatywnej wyobraźni. W tych warunkach nie można dokładnie ustalić konsekwencji podjętej decyzji czy działania. Chociaż można wymienić szereg zjawisk, które nie nastąpią, nie da się wykluczyć niespodzianki. Ryzyko jest zatem dającą się wymierzyć niepewnością, natomiast niepewność jest niemierzalna (F. H. Knight, *Risk, Uncertainty and Profit*, Boston and New York 1948, s. 233). Mimo rozróżnienia pojęć ryzyka i niepewności teoretycy podkreślają, że w praktyce trudno jest określić, kiedy mamy do czynienia z ryzykiem, a kiedy z niepewnością. To subtelne rozdzielenie ma

darczym, mają charakter obiektywny. Ich istnienie łączy się nierozdzielnie ze zmianami warunków wynikających z upływu czasu. Dla teorii polskiej charakterystyczne jest sformułowanie, że „kategorie ryzyka i rezerw są ze sobą ściśle związane, stanowią jak gdyby dwie strony tego samego zagadnienia”⁷.

Przyczyny, które powodują występowanie ryzyka i niepewności są różne⁸. Wśród zjawisk niezależnych od woli człowieka należy przede wszystkim wskazać na klęski żywiołowe: powodzie, gradobicia, susze, przymrozki itp. Rozwój nauki pozwala człowiekowi coraz lepiej opanowywać przyrodę i ograniczać jej żywiołowe oddziaływanie. Jednakże zawsze istnieją obiektywne granice poznania praw rządzących naturą. Dlatego, mimo postępu, znaczenie tego rodzaju zjawisk jest w dalszym ciągu duże.

Przyczyny zależne od woli człowieka mają charakter złożony. Postęp techniczny prowadzi do nowych odkryć. Ich wdrażanie niejednokrotnie powoduje mniejsze bądź większe zmiany w procesach gospodarowania. Pojawiają się nowe przedsięwzięcia, które muszą być pilnie podejmowane, zmieniają się procesy technologiczne, metody realizacji zadań, dokonuje się odkryć geologicznych, przekształcają się potrzeby ludzkie oraz sposoby ich zaspokajania itp. Niejednokrotnie w ciągu roku — pod presją różnorodnych zjawisk gospodarczych, społecznych czy politycznych — wprowadza się różnego rodzaju przeobrażenia w systemach zarządzania, strukturach organizacyjnych, zmiany cen, płac i wiele innych.

W miarę upływu czasu rośnie znaczenie czynnika związanego z sytuacją międzynarodową. Procesy integracji, wzrastające uzależnienie gospodarki poszczególnych państw powodują coraz silniejsze uwarunkowania rozwoju jednych państw od sytuacji panującej w innych państwach.

W wyliczeniach tych nie można pominąć zjawisk o charakterze subiektywnym. Wyrażają się one w tym, że z ludzkim działaniem zawsze wiąże się możliwość popełnienia błędu, pomyłki, dokonania wadliwych ocen itp. Nadto w grę może wchodzić nierzetelność, niestaranność, brak kwalifikacji itp.

niewątpliwie znaczenie z punktu widzenia potrzeb nauk i dokonania właściwej systematyki problemu ryzyka jako takiego. Praktyka gospodarcza może się jednak bez niego obejść. W pracach dotyczących zagadnień ryzyka i niepewności dość często używa się obydwu pojęć zamiennie, nie przywiązując do ich rozróżnienia większej wagi. Ogólnie chodzi o stwierdzenie, że wszelkie działanie nie jest prowadzone w warunkach pewności.

⁷ Fisz el, *op. cit.*, s. 259.

⁸ Zob. literaturę podaną w przypisach 3 i 5.

Jak wskazano, większość ekonomistów jest zdania, że kategoria rezerwy jest nierozdzielnie połączona z ograniczonymi możliwościami przewidywania przyszłych zdarzeń. Można jednak spotkać i odmienne poglądy. Według jednego z nich uzależnienie rezerw od ryzyka i niepewności nie we wszystkich przypadkach jest bezwzględne. Wśród rezerw gospodarczych i finansowych występują tzw. rezerwy pewne, o których w momencie tworzenia wiadomo, że będą wykorzystane⁹. Motywem funkcjonowania tych rezerw jest odsunięcie w czasie decyzji rozdziału zasobów. Takie działanie ma przede wszystkim zapewnić najbardziej racjonalne wykorzystanie środków. Samo ich użycie nie ulega wątpliwości. Argumenty te nie przekonują w pełni. I w przypadku rezerw pewnych ostateczną przyczyną ich tworzenia jest także ryzyko i niepewność. Gdyby bowiem w momencie kreowania rezerwy pewnej znane były wszystkie okoliczności niezbędne do podjęcia optymalnej decyzji, to tworzenie jej nie byłoby celowe; można by od razu rozdysponować środki. Właśnie niepewność dotycząca przyszłych okoliczności powoduje chęć zabezpieczenia się poprzez utworzenie rezerwy. Fakt, iż w przypadku niektórych rezerw można z dużą pewnością przewidzieć pełne ich rozdysponowanie nie stwarza, jak sądzą dostatecznej podstawy dla kreowania dodatkowej przesłanki tworzenia rezerw.

W innej motywacji tworzenia rezerw podkreślono, że obok rezerw związanych z ryzykiem i niepewnością, które nazwano rezerwami ubezpieczającymi, występują rezerwy na działalność w przyszłych okresach¹⁰. Są one tworzone w celu przygotowania podwalin pod przyszłą działalność, np. budowa w określonym czasie odpowiedniej ilości szkół w przewidywaniu, że za kilka lat nastąpi wyż demograficzny. W momencie tworzenia rezerwy znane są już dokładnie cele, na które będzie wykorzystana oraz okres, w którym to nastąpi. Tworzenie rezerwy jest wstępnym etapem realizacji założonych celów, polegającym na zgromadzeniu środków. W drugim okresie zasoby są wykorzystywane.

W tym przypadku nastąpiło chyba rozszerzenie pojęcia rezerwy na normalną działalność planową. W podanym przykładzie mamy do czynienia już od samego początku z definitywnym, szczegółowym określeniem kierunków i warunków wykorzystania środków. Rezerwy na działalność w przyszłych okresach reprezentują raczej — zgodnie z terminologią używaną przez Autora — zasoby wykorzystane, które od innych środków tego typu różnią się tylko odleglejszym w czasie termi-

⁹ I. Chodak, *Rezerwy w planie gospodarczym*, Warszawa 1967, s. 11.

¹⁰ Z. Pirożyński, *Rezerwy gospodarcze i rezerwy finansowe*, „Finanse” 1967, nr 6, s. 7.

nem faktycznego użycia. Kryterium czasu korzystania ze środków nie ma, w moim przekonaniu, decydującego znaczenia dla określenia rezerwy. Jest ono kłopotliwe do skwalifikowania. Trudno byłoby określić, jak długi powinien być okres faktycznego niekorzystania z zasobów (płynący od momentu określenia ich przeznaczenia) uzasadniający zaliczanie jednych środków do rezerw, innych zaś do środków wykorzystanych. Nie wszystkie zasoby rozdysponowane są używane natychmiast po sprecyzowaniu ich przeznaczenia.

Na różnorodne motywy kreowania rezerw powołuje się praktyka gospodarcza. Tworzeniu poszczególnych rezerw, a bogactwo form jest duże, przyswiecają rozmaite cele szczegółowe, jak przykładowo chęć centralizacji lub decentralizacji procesów zarządzania gospodarką, potrzeba racjonalizacji działania jednostek, dążenie do zwiększenia lub zmniejszenia zakresu samodzielności i odpowiedzialności określonych jednostek organizacyjnych i organów. Do motywów tych niekiedy nawiązuje też teoria, traktując je jako przesłanki tworzenia rezerw. Nie jest to jednak uzasadnione. Mają one bowiem zawsze charakter wtórny w stosunku do motywu podstawowego, jakim jest ryzyko i niepewność. Gdyby z działalności ludzkiej można było usunąć ryzyko i niepewność, to realizacja tych różnych celów szczegółowych z pewnością nie dokonywałaby się poprzez konstrukcje rezerw.

W sumie, stwierdzić należy, że pierwotną, podstawową przesłanką tworzenia wszelkich rezerw, w tym i rezerw budżetowych, jest obiektywna niemożność idealnego przewidzenia przyszłości — istniejące zawsze ryzyko i niepewność. Zgodzić się należy ze stwierdzeniem, że „tam gdzie nie ma ryzyka, gromadzenie rezerw staje się zbędne”¹¹. Motywy wtórne mogą być bardzo różne, niekiedy wręcz przeciwstawne, gdyż rezerwa jest wyjątkowo elastyczną konstrukcją, przy pomocy której można osiągnąć bardzo różnorodne cele¹².

Praktyka budżetowa dostarcza aż nadto dowodów na istnienie ryzyka i niepewności. Pomiędzy budżetami uchwalanymi i wykonywanymi istnieją regularnie mniejsze lub większe odchylenia¹³. W budżetach socjalistycznych zjawiska te mogą występować z większym nasileniem niż w budżetach państw kapitalistycznych, z racji gospodarczego charakteru tych budżetów, ich roli w planowaniu gospodarczym oraz rozwoju przepisów o wydatkach budżetowych. Ryzyko i niepewność w większym

¹¹ Fiszel, *op. cit.*, s. 260.

¹² N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 246.

¹³ *Finansy i kredit na socialistickeskata dyrżawa*, Warna 1975, s. 225; Szermieniew, *op. cit.*, s. 130; J. Roubal, *Aktuální otázky financí národních výboru ČSR*, „Finance a Uveř” 1970, nr 8—9.

stopniu dotyczą działalności gospodarczej niż działalności nieprodukcyjnej. W budżetach państw socjalistycznych najważniejszą pozycję stanowią właśnie wydatki na cele gospodarcze¹⁴. Rozwój planowania gospodarczego spowodował konieczność zachowania zgodności między planowaniem gospodarczym i finansowym. W wyniku tego zrodziła się instytucja zmiany budżetu z powodu zmiany planu gospodarczego. Określanie przez normodawców reguł ustalania wysokości wynagrodzeń, stypendiów, świadczeń społecznych, odszkodowań itp. w przepisach prawnych powoduje, że swoboda jednostek i organów budżetowych dokonujących wydatków budżetowych z tych tytułów ulega coraz poważniejszemu ograniczeniu. Przyznanie różnym podmiotom uprawnień do uzyskiwania świadczeń w określonej wysokości niekiedy zmusza do dokonywania wydatków bez względu na rozmiary kredytów budżetowych na dane cele. Wszystkie te przemiany stworzyły, obok innych powodów, podstawę do wysunięcia przez niektórych teoretyków postulatu zwiększenia elastyczności budżetu socjalistycznego¹⁵. Zaproponowano wprowadzenie takich zmian w regułach funkcjonowania budżetu, które umożliwiłyby łatwiejsze jego dostosowywanie do zmieniających się w ciągu roku warunków.

Rezerwy są jedną z wielu konstrukcji, którymi można się posłużyć w celu przeciwdziałania ryzyku i niepewności, a tym samym zwiększenia elastyczności budżetu. Rodzi to pytanie o rolę i znaczenie oraz zakres stosowania rezerw budżetowych w państwach socjalistycznych.

Rezerwy budżetowe znane są od dawna. Długo odnoszono się do nich niechętnie. Normodawcy traktowali tę instytucję jako wyjątkową. Podobnie niechętnie stanowisko zajmowała teoria¹⁶. Uważano je za pewne zło konieczne. Widziano w nich przede wszystkim środki „łamiące” dyrektywne postanowienia parlamentu albo pozostające poza jego dyspozycją. Odpowiadało to panującym tendencjom, zgodnie z którymi poszczególne konstrukcje budżetowe były rozpatrywane przede wszystkim przez pryzmat ich funkcji politycznych. Rezerwy z zasady zwiększają kompetencje organów wykonujących budżet i stąd to mało przychyl-

¹⁴ Por. *Finansy SSSR*, Moskwa 1958, s. 31; *Gosudarstwiennyj biudżet*, pod red. E. C. Rusina i L. L. Ejdzianowej, Moskwa 1969, s. 387 i n.; *Gosudarstwiennyj biudżet SSSR*, Moskwa 1961, s. 423; W. Kalweit, *Das einheitlic Finanzsystem in der DDR*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1958, nr 8, s. 114; W. Łączkowski, *Kompetencje organów państwa w zakresie autoryzacji budżetu*, Poznań 1968, s. 153 i n.; M. J. Piskotin, *Sowietskoje biudżetnoje prawo*, Moskwa 1971, s. 211 i n.; M. Weralski, *Rola budżetu w planowaniu gospodarczym*, Warszawa 1963, s. 24 i n.

¹⁵ Pirożyński, *Zagadnienie dyrektywności...*; Weralski, *op. cit.*, s. 209 i n.

¹⁶ Zob. T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce*, Kraków 1932, s. 351—352; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 52.

ne ich traktowanie. Mimo to nie zrezygnowano całkowicie z ich stosowania. Posługiwano się nimi na tyle często, że stały się jedną z trwałszych, choć niechętnie widzianych, konstrukcji budżetowych.

Niewiele zmieniło się w tym tradycyjnym podejściu we współczesnych państwach kapitalistycznych. Rezerwy budżetowe tworzone są tam sporadycznie¹⁷. Jednakże w państwach tych występuje zjawisko tzw. debudżetyzacji, polegające na wyłączeniu części zasobów publicznych poza ramy budżetu. Zasoby te, w szeregu przypadków, pełnią funkcje zbliżone do rezerw.

Inaczej wygląda sytuacja w państwach socjalistycznych. Zasadnicze zmiany zaszły w teorii. Zostały one zdeterminowane poglądami ekonomistów w kwestii wszelkich rezerw gospodarczych. W socjalistycznej literaturze ekonomicznej mocno podkreśla się potrzebę ich tworzenia¹⁸. Wskazuje się, że w gospodarce planowej, dla której charakterystyczna jest tendencja do maksymalnego wykorzystywania wszelkich posiadanych na danym etapie rozwoju zasobów gospodarczych, utrzymywanie rezerw jest konieczne. Jeśli bowiem plan gospodarczy ich nie posiada (zostaną rozdysponowane wszystkie środki, jakimi się rozporządza w momencie jego tworzenia), to w wypadku nieprzewidzianej zmiany warunków w okresie objętym planem, nie będzie można dokonać odpowiednich manewrów zmierzających do przystosowania się do nowych okoliczności. W gospodarce kapitalistycznej istnieją naturalne bufory wynikające z niepełnego wykorzystywania posiadanych zasobów. W gospodarce socjalistycznej takich buforów nie ma. Dlatego trzeba kreować rezerwy w sposób planowy. Nie ma więc sprzeczności między dążeniem do pełnego wykorzystania posiadanych w danym okresie zasobów a tworzeniem rezerw. Wręcz odwrotnie, ta pierwsza tendencja zakłada kreowanie rezerw. Nauka radziecka podkreśla, nawiązując do klasyków marksizmu, obiektywny charakter rezerw tworzonych w celu zabezpieczenia ciągłości reprodukcji społecznej¹⁹.

W literaturze finansowej wysuwany jest postulat kreowania rezerw finansowych, w tym rezerw budżetowych²⁰. Towarzyszy temu przeko-

¹⁷ Zob. przykładowo, *Les budgets des etats en Europe*, Roma 1972, *passim*.

¹⁸ C. Bobrowski, *Planowanie gospodarcze*, Warszawa 1981, s. 141 i n.; Z. Madej, *Czy tworzyć rezerwy?* „Życie Gospodarcze” 1963, nr 14; N. W. Mironow, *Osnovy ekonomiceskogo i socyjalnogo planirowanija*, Mińsk 1976, s. 5 i n.; Połowinkin, *op. cit.*, s. 5 i in; Szermieniew, *op. cit.*, s. 3; także literatura podana w przypisie 3.

¹⁹ Połowinkin, *op. cit.*, s. 5 i n.; Szermieniew, *op. cit.*, s. 3 i n.

²⁰ D. A. Ałłachwierdnian, *Finansy socyjalisticeskogo gosudarstwa*, Moskwa 1961, s. 139; Z. Pirożyński, *Rezerwy i nadwyżki w gospodarce budżetowej (II)*, „Finanse” 1967, nr 12, s. 1; W. M. Rodionowa, *Gosudarstwiennyj*

nanie, że rola rezerw budżetowych powinna wzrosnąć. Jest to pewien ogólny postulat, wyznaczenie głównego kierunku przeobrażeń, którego realizacja może jednak wyglądać różnie. Niekiedy rezerwom przypisuje się zasadniczą rolę, traktuje je jako jedną z ważniejszych instytucji finansowych, jeden z najistotniejszych środków polityki finansowej²¹. O przywiązywanej do nich wadze świadczy formułowanie zasady tworzenia rezerw finansowych, którą traktuje się jako jedną z kilku podstawowych zasad publicznej działalności finansowej²².

Skodyfikowane prawa budżetowe państw socjalistycznych nie stanowią *expressis verbis* zasady tworzenia rezerw budżetowych²³. Zawierają natomiast szereg regulacji prawnych dotyczących poszczególnych rezerw. Analiza tych rozwiązań pozwoli odpowiedzieć na pytanie o faktyczną rolę i znaczenie rezerw budżetowych we współczesnych państwach socjalistycznych. Z drugiej strony, analiza teoretycznych możliwości różnych rezerw pozwoli wskazać na istniejące granice stosowania ich w gospodarce socjalistycznej. Analizy te należy poprzedzić rozważaniami na temat pojęcia rezerwy budżetowej.

2. EKONOMICZNA DEFINICJA REZERWY BUDŻETOWEJ

Termin „rezerwa” jest używany w języku potocznym i różnych dyscyplinach nauki. Wywodzi się z łacińskiego pojęcia „reservo”, które oznacza „odkładam”, „oszczędzam”, „zachowuję”.

Współcześnie na gruncie języka potocznego przez rezerwę rozumie się najczęściej zapas zrobiony w przewidywaniu zajścia jakiejś potrze-

biudżet SSSR i jego rol w sbalansirowannom razwitiu ekonomiki, Moskwa 1985, s. 129; Szermieniew, *op. cit.*, s. 128 i n.; Weralski, *op. cit.*, s. 205 i n.

²¹ Weralski, *op. cit.*, s. 205 i n.; tenże, *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971, s. 109 i n.; tenże, *Prawo budżetowe i kompetencje Ministra Finansów w świetle ustaw o planowaniu i prawie bankowym*, „Państwo i Prawo” 1982, nr 5—6, s. 27, 28.

²² M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 76 i n.; także inne wcześniejsze prace tego autora.

²³ Z odmiennym typem regulacji mamy do czynienia w przypadku niektórych aktów prawnych dotyczących planowania gospodarczego. We wszystkich trzech państwach socjalistycznych, w których dotychczas uchwalono ustawy o planowaniu społeczno-gospodarczym (CSSR, Węgry, Polska) ustawodawcy ustanowili obowiązek tworzenia rezerw w planach gospodarczych. Postanowienia te nie znajdują jednak normatywnego rozwinięcia w postaci szczegółowych regulacji prawnych dotyczących konkretnych rezerw planu gospodarczego. Wynika to po części z tego, że kwestie planowania społeczno-gospodarczego są mało prawnie zinstytucjonalizowane. Zob. H. Dzwonkowski, *Ewolucja form prawnych planowania gospodarczego i finansowego w PRL*, Łódź 1982 (maszynopis).

by²⁴, zasób nie wydany ze względu na zapobiegliwość²⁵, niewykorzystane w danym momencie możliwości, zapasy naturalne, finansowe i inne²⁶.

Rezerwy są przedmiotem zainteresowań wielu dyscyplin naukowych: prakseologii, organizacji i zarządzania, towaroznawstwa, prawa, ekonomii, rachunkowości. Każda z nich operuje mniej lub bardziej zdefiniowanym pojęciem rezerwy. Dla niniejszych rozważań najistotniejsze znaczenie mają ustalenia nauk ekonomicznych.

W literaturze ekonomicznej definicja rezerwy budżetowej jest budowana w oparciu o szerszą definicję rezerwy gospodarczej. Rezerwa gospodarcza jest to pewien zasób, utworzony świadomie, ze względu na potrzebę zabezpieczenia przed ryzykiem i niepewnością²⁷. Rezerwa to pewien zasób. Może występować w różnych postaciach²⁸. Rezerwą jest zarówno nierozdysponowana część zasobów ludzkich, naturalnych, materialnych, płatniczych, jak i nierozdysponowane w budżecie środki. Rodzaj zasobu jest jednym z czynników, który pozwala odróżnić poszczególne rodzaje rezerw. Właśnie na gruncie tego elementu definicji uściśla się pojęcie rezerwy budżetowej. Akcentuje się, że występuje ona zawsze w postaci określonej ilości pieniądza, ma charakter rezerwy pieniężnej oraz, że jest tworzona z zasobów budżetowych; wskazuje zatem źródło pochodzenia środków²⁹.

²⁴ Przykładowo: *Encyclopedia Britannica*, 1943—1974, t. VIII, s. 521; *Leksykon PWN*, Warszawa 1972, s. 996; *Průruční slovník naučný*, Praha 1966, t. III, s. 854; *Słownik języka polskiego*, pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1965, t. VII, s. 961.

²⁵ Przykładowo: *Dictionnaire encyclopédique guillet*, Paris 1970, t. VII, s. 5830; *Grand Larousse encyclopédique*, Paris 1964, t. XI, s. 189; *Meyers Neux Lexikon*, Leipzig 1975, t. XI, s. 489.

²⁶ Przykładowo: *Bolszaja sowietskaja encykłopedija*, Moskwa 1955, t. XXXVI, s. 262; *Der Grosse Brockhaus*, Wiesbaden 1956, t. IX, s. 689; *Wielka encyklopedia powszechna*, Warszawa 1967, t. IX, s. 823.

²⁷ C. Bobrowski, *Planowanie gospodarcze — problemy podstawowe*, Warszawa 1965, s. 107—109; T. Choliński, *Zapasy w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Warszawa 1964, s. 38; H. Fiszal, *Ryzyko i rezerwy w gospodarce planowej*, „*Ekonomista*” 1966, nr 5, s. 979; Lange, *op. cit.*, s. 228—229; Sulmicki, *op. cit.*, s. 153; Szermieniew, *op. cit.*, s. 59 i inni.

²⁸ Fiszal, *Wstęp do teorii...*, s. 263; Grzybowski, *Teoria gospodarowania...*, s. 145; S. Łojewski, J. Okoński, *Planowanie inwestycji i rezerw w warunkach niepewności*, Warszawa 1971, s. 215; Połowinkin, *op. cit.*, s. 46; Sulmicki, *op. cit.*, s. 153.

²⁹ Z. Pirożyński, *Rezerwy i nadwyżki w gospodarce budżetowej, (I)*, „*Finanse*” 1967, nr 11, s. 9 i n.; Rodionowa, *op. cit.*, s. 128; Szermieniew, *op. cit.*, s. 68 i n.

Zasób stanowiący rezerwę tworzony jest świadomie. Większość ekonomistów jest zdania, że pojęcie rezerwy należy łączyć ze świadomym działaniem³⁰. W związku z tym nie obejmuje tym terminem nadmiaru środków, mimo iż w praktyce gospodarczej i języku potocznym często stosuje się i w tym przypadku określenie „rezerwa”. Można jednak spotkać i odmienny pogląd. Nadaje się rezerwie szersze znaczenie i rozumie przez nią całość nierozdzielonych zasobów, rozróżniając następnie rezerwy celowe i rezerwy wolne. Rezerwy celowe oznaczają takie niewykorzystane środki, których funkcją jest „czekanie” na wystąpienie zdarzenia niepewnego lecz prawdopodobnego, którego zaistnienie uzasadni ich rozdysponowanie. Natomiast rezerwy wolne są to te zasoby niewykorzystane, co do których w danym momencie nie przewiduje się, z odpowiednim prawdopodobieństwem, aby w rozpatrywanym okresie wystąpiły okoliczności wymagające ich użycia³¹. Jest to nadmiar środków. Takie rozszerzanie pojęcia „rezerwa” nie znajduje uzasadnienia. Nadmiar środków powstaje w wyniku działania innych mechanizmów niż rezerwa. Często jest przejawem patologii planowania, zjawiskiem niepożądanym, na które w danym momencie nie można skutecznie oddziaływać. Z reguły pełni inne niż rezerwa funkcje. Fakt, że niekiedy w praktyce może być wykorzystywany podobnie — dla likwidacji skutków ryzyka i niepewności — nie może jeszcze uzasadniać traktowania tych kategorii w taki sam sposób, co częściowo wyrażałoby się w posługiwaniu się tym samym terminem.

Podobnie nie wydaje się właściwe stosowanie określenia „rezerwa” w odniesieniu do zasobów, które mogą być osiągnięte w związku z bardziej intensywnym wykorzystaniem zasobów już rozdzielonych. Wiąże się to z tzw. „giętkością” zasobów. Niekiedy jednak pojęcie „rezerwa” rozciąga się także i na tę kategorię³². Celowość takiego ujęcia podważono wskazując, że w socjalistycznym systemie gospodarczym jako założenie można przyjąć, że przy danej technice występuje możliwie maksymalne wykorzystanie środków³³. Nie można traktować jako rezerwy zasobów, których pierwotne przeznaczenie było określone w planie odmiennie. Prowadzi to bowiem do zamazywania różnic między rezerwami a pozostałymi środkami.

³⁰ Przykładowo: Chodak, *op. cit.*, s. 8; Pirożyński, *Rezerwy gospodarcze...*, s. 8; Połowinkin, *op. cit.*, s. 22 i n.

³¹ S. Falkowski, *Rezerwy w gospodarce socjalistycznej*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5, s. 54; tegoż, *Pojęcie i rola rezerw gospodarczych*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5, s. 54.

³² Falkowski, *Pojęcie i rola...*, s. 67.

³³ Pirożyński, *Rezerwy gospodarcze...*, s. 4; *Zebrań naukowych Instytutu Finansów, Dyskusja nad zagadnieniem rezerw gospodarczych*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5, s. 183; Połowinkin, *op. cit.*, s. 9; Szermieniew, *op. cit.*, s. 45.

Dla zasobów budżetowych powstających w ciągu roku w związku z bardziej intensywnym wykorzystaniem środków, niż planowano, właściwy jest termin „oszczędności”.

Nie stanowią też rezerw ponadplanowe dochody osiągnięte w ciągu roku, środki pochodzące z niewykorzystanych kredytów budżetowych, i powstająca z tych wszystkich źródeł nadwyżka budżetowa. Nadwyżka budżetowa może być niekiedy źródłem tworzenia rezerw. Zależy to jednak od określenia jej przeznaczenia. Nie jest także rezerwą planowana nadwyżka budżetowa, jeśli w momencie uchwalenia budżetu (lub ustalania układu wykonawczego) ma określone przeznaczenie — jest np. przewidziana na potrzeby akcji kredytowej³⁴. Z tych względów, jak się wydaje, posługiwanie się terminem „ponadplanowe rezerwy finansowe”³⁵ nie jest uzasadnione. Świadomość tworzenia rezerwy oznacza między innymi wyznaczenie jej wysokości.

Najsilniej akcentowanym elementem ekonomicznej definicji jest to, że rezerwa służy zabezpieczeniu przed ryzykiem i niepewnością. Zagadnienia te były już prezentowane.

Na koniec należy wskazać na czynione w naukach ekonomicznych rozróżnienie między zasobami rezerwowymi i obrotowymi. Te ostatnie nie są traktowane jako rezerwy. Różnica między nimi sprowadza się do tego, że zasoby obrotowe są wykorzystywane wtedy, gdy działalność gospodarcza jest realizowana w określonych wielkościach i warunkach. Natomiast do zasobów rezerwowych sięga się na skutek zdarzeń, co do których istnieje tylko prawdopodobieństwo wystąpienia. Zasoby obrotowe są tworzone i wykorzystywane dla zapewnienia sprawnego i prawidłowego funkcjonowania znanej działalności w znanych warunkach. Konieczność ich utrzymywania bierze się z potrzeby zapewnienia ciągłości działalności i niemożności dostosowania w czasie strumieni nagromadzenia środków ze strumieniami ich zużycia³⁶.

Podsumowując rozważania na temat definicji rezerwy budżetowej, budowanej w literaturze ekonomicznej, można stwierdzić, że rezerwa budżetowa to wydzielona świadomie część zasobów budżetu ze względu na potrzebę zabezpieczenia przed ryzykiem i niepewnością.

³⁴ M. Kucharski, *Ekonomiczne znaczenie nadwyżki budżetowej*, „Finanse” 1956, nr 6; tenże, *Ponownie o zagadnieniu nadwyżki budżetowej*, „Wiadomości NBP” 1960, nr 12. Wydaje się, że uzasadniona byłaby rezygnacja z niejednoznacznego terminu „planowana nadwyżka budżetowa”. W jego miejsce można by używać precyzyjniejszych określeń — „lokata na rzecz NBP” i „rezerwa”. Termin „nadwyżka budżetowa” odnosiłby się do środków pozostających po zamknięciu roku budżetowego.

³⁵ Terminu takiego używa Weralski, *Rola budżetu...*, s. 165 i n.

³⁶ P i r o ż y Ń s k i, *Rezerwy gospodarcze...*, s. 10.

W naukach ekonomicznych jako jeden z rodzajów rezerw finansowych traktuje się ubezpieczenia³⁷. Jednakże pomiędzy rezerwami a ubezpieczeniami zachodzą istotne różnice (choć wykazują one i pewne podobieństwa). Różnice sprowadzają się do odmiennego trybu tworzenia tych zasobów, różnego ich charakteru, zróżnicowanego przeznaczenia i innego sposobu ujęcia w systemie finansowym państwa. Zasoby ubezpieczeniowe powstają wyłącznie w drodze wnoszenia składek, podczas gdy rezerwy mogą być tworzone różnorodnymi metodami; mogą być wydzielane z zasobów centralizowanych lub zasobów określonych podmiotów, jak i mogą być choć ma to miejsce rzadko, gromadzone z odpisów wnoszonych przez różne jednostki. Ubezpieczenia przybierają zawsze postać zasobów scentralizowanych, natomiast rezerwy mogą występować zarówno w postaci scentralizowanej, jak i w postaci środków poszczególnych jednostek organizacyjnych. Ubezpieczenia zabezpieczają przed skutkami zjawisk losowych, zaś rezerwy mogą chronić przed bardzo różnorodnymi ryzykami, w tym niekiedy przed ryzykiem wynikającym ze zdarzeń losowych. Ubezpieczenia są często w państwach socjalistycznych traktowane jako odrębny, samostanny człon systemu finansowego państwa. Przesądzają o tym szczególne cechy działalności ubezpieczeniowej: specjalny charakter dochodów i wydatków, metoda redystrybucji środków, zasady gospodarowania funduszami. Całość form organizacyjnych, w których przebiega działalność finansowa ubezpieczeń oraz norm prawnych regulujących owe formy określa się w teorii jako system finansowy ubezpieczeń³⁸. Publiczne rezerwy finansowe występują w ramach poszczególnych czło-

³⁷ H. Bader, *Ein Beitrag zur Theorie der Versicherung*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1955, nr 17 i 18, s. 788; tenże, *Die Staatliche Versicherung im ökonomischen System*, „Sozialistische Finanzwirtschaft” 1970, nr 3, s. 50; D. Butkow, W. Sitnin, *Niekotoryje woprosy teorii strachowanija pri socyjalizmie*, „Finansy i Kriedit SSSR” 1952, s. 156 i n.; D. Csabay, *Doktryny klasyków marksistowskich a teoria ubezpieczeń*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 1973, nr 7, s. 18 i n.; Ł. A. Motyliew, *Gosudarstwiennoje strachowanije w SSSR i problemy jego razwitija*, Moskwa 1972; Połowinkin, *op. cit.*, s. 24 i n.; M. K. Szermieniew, *Finansowyje riezierwy kak faktor planowomiernogo razwitija socyjalistycznej ekonomiki*, Moskwa 1971.

³⁸ L. Adam, K. Jandy-Jendrośka, M. Mazurkiewicz, *Prawo finansowe*, Warszawa—Wrocław 1967, z. 3, s. 5 i n.; E. Drgas, J. Głuchowski, *Finanse i prawo finansowe (zarys wykładu)*, Toruń 1973, s. 53 i n.; *Finansy i kredit SSSR*, pod ruk. W. P. Diaczenko, Moskwa 1938; *Finansy SSSR*, pod ruk. I. D. Złobina, Moskwa 1971, s. 7, 27; W. Gawryjski, *Ikonomika na zastrochowaneło*, Cwiszczow 1972, s. 53, 54; W. Goronowski, *System finansowy Państwowego Zakładu Ubezpieczeń*, Toruń 1964, s. 159 i n.; E. W. Kołomin, *Strachowanije obszczestwiennogo imuszczstwa pri socyjalizmie*, Moskwa 1975, s. 61 i n.; S. Kuczew, *Finansowo prawo na Narodna Republika Bylgarija*, Sofia 1977, s. 293.

nów systemu finansowego państwa, także m. in. w systemie finansowym ubezpieczeń.

Jakkolwiek w literaturze ekonomicznej nie uściśla się definicji rezerwy, to szeroko omawia się szczególne cechy ubezpieczeń charakterystyczne tylko dla tej kategorii, co podkreśla jej odrębność³⁹.

3. PRAWNA DEFINICJA REZERWY BUDŻETOWEJ

W nauce prawa finansowego można także spotkać poglądy traktujące ubezpieczenia jako jedną z form rezerw finansowych⁴⁰. W szczególności wskazuje się, że „Jeśli [...] pojęcie rezerwy obejmuje wszystkie wyodrębnione wartości majątkowe (zasoby materialne lub środki pieniężne) nie przeznaczone do niezwłocznego zużycia, przy czym określenie ich przeznaczenia nie jest konieczne, to fundusz [ubezpieczeniowy w wąskim znaczeniu] jest szczególnym rodzajem rezerwy, mianowicie jest on rezerwą, której cel zużycia został z góry określony”⁴¹. Jednakże wydaje się, że to tylko składka ubezpieczeniowa, rozpatrywana z punktu widzenia ubezpieczającego się, nie jest przeznaczona do niezwłocznego użycia. Sam fundusz, analizowany z punktu widzenia ubezpieczyciela — organu gromadzącego go i rozdysponowującego — jest wykorzystywany w sposób ciągły; w tym samym czasie gdy jedne podmioty wnoszą składki inne uzyskują odszkodowania i inne świadczenia. Fundusz nie jest więc rezerwą. Dopiero wydzielone z jego zasobów środki, przeznaczone do użycia w przypadku zaistnienia w przyszłości szczególnych okoliczności, stanowią rezerwy. Przy ocenie charakteru poszczególnych konstrukcji należy, jak sądzę, kierować się kryterium podmiotu tworzącego środki i podmiotu rozdysponowującego je a nie podmiotu, który z nich ostatecznie korzysta.

Na odrębność rezerw i ubezpieczeń wskazuje zróżnicowanie praw i obowiązków podmiotów uczestniczących w stosunkach prawnych, powstających w związku z funkcjonowaniem tych instytucji prawnych. Dla instytucji ubezpieczenia podstawowe znaczenie ma stosunek ubezpieczeniowy. Stosunek ten jest zawiązywany na podstawie umowy lub z mocy prawa. Jego treść sprowadza się do tego, że ubezpieczający ma obowiązek wnieść składkę ubezpieczeniową, zaś ubezpie-

³⁹ Porównaj przykładowo: A. Banasiński, *Teoria ubezpieczeń w socjalizmie, ujęcie ekonomiczno-cybernetyczne*, Warszawa 1977; *Ubezpieczenia państwowe w krajach socjalistycznych*, pod red. E. W. Kołomina, Warszawa 1984.

⁴⁰ Goronowski, *op. cit.*, s. 16, A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 175; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 279.

⁴¹ Goronowski, *op. cit.*, s. 16.

czytel jest obowiązany, w razie wystąpienia określonego zdarzenia losowego, do wypłaty odszkodowania lub innego świadczenia⁴². W przypadku nieprzestrzegania obowiązujących reguł istnieje możliwość dochodzenia roszczeń na drodze sądowej lub arbitrażowej.

Tworzenie rezerwy i jej rozdysponowanie następuje w wyniku jednostronnego działania uprawnionego organu, na podstawie określonej normy prawnej. Organ rozporządzający rezerwą to gestor rezerwy. Wszelkie podmioty są zobowiązane respektować działania organów tworzących i rozdysponowujących rezerwy, postępujących zgodnie z przepisami. W przypadku wykorzystywania rezerw scentralizowanych brak prawnego zagwarantowania przydziału środków poszczególnym podmiotom nawet wówczas, gdy świadczyły na rzecz ich utworzenia. Nie mogą one występować z roszczeniem z tego tytułu. Przyznanie środków jest uzależnione od woli gestora.

Charakter instytucji prawnej nie zmienia się nigdy krańcowo w porównaniu z odpowiednią kategorią ekonomiczną⁴³. Dla określenia instytucji prawnej rezerwy istotne znaczenie zdają się mieć te ustalenia nauk ekonomicznych, które podkreślają, że rezerwa to zasób tworzony świadomie. O wiele mniej przydatne jest chyba kryterium zadań rezerwy. Zmienność i różnorodność celów, jakim mogą — zgodnie z intencją normodawcy — służyć rezerwy⁴⁴ oraz niemożność zsyntetyzowania zdarzeń uzasadniających ich użycie powodują, że ten element może mieć co najwyżej uzupełniający charakter. W niektórych przypadkach może być pomocny jako dodatkowe kryterium przy ocenie danych konstrukcji z punktu widzenia tego, czy są rezerwami, czy nie.

Co charakteryzuje rezerwę jako instytucję prawną? Czym różni się ona od innych instytucji prawno-finansowych? Sądzę, że punktem wyjścia dla jej określenia jest to, iż stanowi zasób przeznaczony do rozporządzenia w przyszłości⁴⁵. Reprezentuje środki, które nie mogą być rozdysponowane od razu, w momencie utworzenia. Z funkcjonowaniem rezerwy wiążą się dwa różne etapy. Pierwszy z nich to tworzenie re-

⁴² W. Górski, *Umowa ubezpieczeniowa w projekcie kodeksu cywilnego*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 1962, nr 4, s. 4—5; E. Montalbetti, *Uwagi o delimitacji prawnej umowy ubezpieczenia*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 1961, nr 10; Ostrowski, *op. cit.*, s. 309, W. Warkało, *Prawo ubezpieczeniowe*, Warszawa 1974, s. 26 i n.; por. też W. Rajcher, *Obszczestwienno-istoriczeskije tipy strachowanija*, Moskwa—Leningrad 1947, s. 34 i n.

⁴³ M. Weralski, *Instytucje prawno-finansowe a kategorie ekonomiczne*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Warszawa 1982.

⁴⁴ Normodawcy państw socjalistycznych różnie określają przeznaczenie rezerw finansowych. Akty prawne często używają takich terminów jak: wydatki nadzwyczajne, pokrywanie strat, wyrównywanie niedoborów, wydatki nieprzewidziane itp.

⁴⁵ L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 21 i 299; por. też Gajl, *op. cit.*, s. 2A7.

zerwy. Drugi — który może wystąpić lub nie — to jej rozdysponowanie. Etapy te są zawsze od siebie oddzielone w czasie i następują w podanej kolejności. Jeśli w odniesieniu do jakiegoś zasobu możemy jednocześnie zdecydować o jego utworzeniu i rozdysponowaniu, wówczas nie możemy mówić, w moim przekonaniu, o instytucji rezerwy. Podobnie rzecz się ma w przypadku, gdy najpierw dochodzi do określenia przeznaczenia środków, a dopiero później następuje tworzenie zasobów finansowych. Charakterystyczną funkcją rezerwy jest czekanie na jej rozdysponowanie.

Rezerwę tworzy uprawniony organ. Jest wydzielana w sposób jawny, tzn. przyjmuje postać jednej z konstrukcji prawnych rezerw. Działania organu kreującego rezerwę polegają na wyodrębnieniu jej z pozostałych zasobów. Określa on jej wysokość, a niekiedy wyznacza niektóre warunki wykorzystania.

Drugi etap funkcjonowania rezerwy nie zawsze występuje. Wszak rezerwa może pozostać niewykorzystana. Gestorem rezerwy jest ten sam organ, który ją tworzył lub inny, któremu uprawnienia te zostały prawnie przyznane. Jest on często wyposażony w szeroki zakres uznania⁴⁶. Kształtuje się ono różnie, w zależności od rodzaju rezerwy, a wynika z faktu, że przepisy nie zawsze szczegółowo regulują warunki rozdysponowania. Organ rozporządzający rezerwą decyduje o: wysokości środków rozdysponowywanych, czasie wykorzystania, jednostkach, które będą ze środków korzystały, rodzaju zadania, które będzie finansowane, dodatkowych warunkach, ze spełnieniem których można wiązać przydzielenie środków itp., przy czym w grę może wchodzić jeden z tych czynników bądź kilka jednocześnie.

Podsumowując dotychczasowe rozważania można stwierdzić, że publiczna rezerwa finansowa jest to wyodrębniona przez upoważniony organ część publicznych zasobów finansowych, której rozdysponowanie może nastąpić dopiero w przyszłości, w wyniku działania uprawnionego gestora.

Rezerwy budżetowe to jeden z rodzajów publicznych rezerw finansowych. Są wyodrębnione w budżecie w postaci podziałek klasyfikacji budżetowej. Stanowią rezerwy planu, w przeciwieństwie do rezerw zgromadzonych środków finansowych. Tworzone są corocznie bądź w momencie uchwalania budżetu, bądź ustalania układu wykonawczego (w zależności od kompetencji organów budżetowych do ich kreowania). Nierzadko są tworzone przez te same organy, które je rozdysponowują. Dlatego też prawną definicję rezerwy budżetowej można zbudować przede wszystkim na podstawie definicji publicznej rezerwy fi-

⁴⁶ Gajl, *op. cit.*, s. 247.

nansowej, precyzując głównie rodzaj zasobów, z których jest kreowana.

Rezerwa budżetowa jest to wyodrębniona w budżecie przez uprawniony organ część zasobów, które mogą być rozdysponowane dopiero w ciągu okresu budżetowego, w wyniku działania uprawnionego gestora.

Inną, o wiele bardziej tradycyjną, definicją można posłużyć się wówczas, gdy rezerwy budżetowe są tworzone przez organy władzy, a rozdysponowywane przez organy administracji. W literaturze polskiej wyrażono pogląd, iż rezerwy budżetowe są kredytami budżetowymi, które w odróżnieniu od innych kredytów nie są związane z konkretnym zadaniem⁴⁷. Zgodzić się jednak należy ze stwierdzeniem, że takie ujęcie powoduje rozszerzenie zakresu pojęciowego kredytu budżetowego, przez który tradycyjnie rozumiano upoważnienie rządu przez parlament do dokonania wydatku w określonej kwocie, na określony cel, w określonym okresie⁴⁸. Niemniej, pojawienie się rezerw budżetowych spowodowało, iż w uchwalanych przez organy władzy budżetach występują środki, które, mając określoną wysokość, nie mają szczegółowo określonego celu. Wydaje się, że dla ich określenia można zaproponować termin „kredyt rezerwowy”. Termin ten, poprzez nawiązanie do pojęcia „kredyt budżetowy”, akcentuje — z jednej strony — podobieństwa tych dwóch instytucji, z drugiej zaś, zachodzące pomiędzy nimi różnice.

Przy takich założeniach, rezerwę budżetową można określić jako kredyt rezerwowy. Jest to upoważnienie organu administracji przez organ władzy do ewentualnego dokonania, w ciągu okresu budżetowego, wydatków do określonej kwoty, na cele szczegółowo określone przez organ administracji.

W praktyce gospodarczej, a niejednokrotnie i w literaturze, spotykamy przypadki stosowania terminu „rezerwa” do konstrukcji, które rezerwami nie są⁴⁹. Jako rezerwy traktuje się oszczędności, niewykorzystane środki, ponadplanowe dochody, nadwyżki, a niekiedy wręcz wszelkie środki, z których można uzupełniająco korzystać w przypadku zachodzącej potrzeby (zasoby budżetowe, środki pochodzące z przeniesień kredytów itp.). Fakt, że w niektórych przypadkach mogą one

⁴⁷ Ostrowski, *op. cit.*, s. 230.

⁴⁸ A. Kostecki, *Kredyty budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982, s. 513 i n.

⁴⁹ Por. przykładowo: A. D. Gusakov, *Planowanie pieniężnego obraszczenia w SSSR*, Moskwa 1974; M. M. Jampolskij, *Riesursy krátkostrocznogo kredita*, Moskwa 1974; Z. Pirożyński, *Rezerwy gospodarcze...*, s. 13—14; Połowinkin, *op. cit.*, s. 70; Rodionowa, *op. cit.*, s. 131; J. Wierzbicki, J. Wolniak, *Finanse w socjalizmie, zarys teorii*, Warszawa 1979, s. 21 i n.

pełnić funkcje zbliżone do rezerw — umożliwić likwidację skutków ryzyka i niepewności, zwiększać elastyczność budżetu — nie uzasadnia jeszcze używania w stosunku do nich określenia „rezerwa”. Nie posiadają one bowiem wszystkich cech rezerwy.

Z problematyką tą wiąże się zagadnienie tzw. rezerw ukrytych, cichych. Są to środki celowo zatajone przez zainteresowane podmioty. „Schowane” pod formalną postacią innych konstrukcji faktycznie pełnią funkcje rezerw. Niekiedy traktuje się je na równi z rezerwami jawnymi. Są to jednak przejawy patologii planowania, nierzetelnego prowadzenia działalności i jako takie winny być rozpatrywane oddzielnie.

Rozciąganie terminu „rezerwa” na inne konstrukcje powoduje zacieranie granic pomiędzy nimi. Może też zmieniać sens formułowanych w literaturze zasad i wpływać na ocenę znaczenia i możliwości poszczególnych instytucji prawnych. Jeśli pod pojęciem „rezerwa” rozumiemy nie tylko rezerwy, ale także ponadplanowe dochody, oszczędności itp.⁵⁰, to wówczas zasada tworzenia rezerw oznacza raczej postulat tworzenia rezerw i wykorzystywania wszelkich dodatkowych środków ujawniających się w ciągu realizacji planu. Jest to więc postulat ograniczonej zmienności ustaleń planu. Nawiązuje on w pewnym stopniu do sformułowanej w polskiej literaturze budżetowej zasady elastyczności budżetu⁵¹.

Na koniec można wspomnieć o jeszcze jednym zagadnieniu. Rezerwy występują we wszystkich członach systemu finansowego państwa⁵².

⁵⁰ Por. Weralski, *Rola budżetu...*, s. 165, 176, 205.

⁵¹ Tegler, *op. cit.*, Szczecin 1978.

⁵² Przykładowo: D. Böttcher, *Finanzielle Sicherungsfonds in der volkseigenen Wirtschaft*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1965, nr 23, s. 8 i n.; K. D. Freitag, *Die Bildung und Verwendung der Rücklagenfonds*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1960, nr 19, s. 370 i n.; N. Gajl, *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołeczniionych*, Warszawa 1980, s. 247 i n.; też, *Modele zarządzania i finansowania przedsiębiorstw uspołeczniionych, Studium prawnoporównawcze*, t. II, Warszawa 1986, s. 545 i n.; Goronowski, *op. cit.*, s. 120; W. Jaworski, *Systemy kredytowe europejskich krajów socjalistycznych*, Warszawa 1962, s. 120, 157, 195; B. Mitelman, *Rieżierwy dla okazania finansowej pomocy*, „Finansy SSSR” 1961, nr 1, s. 64 i n.; P. D. Połowinkin, *Rieżierwnyje fondy i wosproizwodstwo w kolchozach*, Moskwa 1970; M. W. Rusenow, W. G. Stojanow, *Finansy na socyjalistyczeskata dyrżawa*, Warna 1973, s. 92; T. Sieliezniewa, *Rieżierwnyje fondy i otrasli w miechanizmie upravlieniya proizwodstwom*, „Finansy SSSR” 1975, nr 3; W. D. Sztundiuk, *Rieżierw wriemiennoj finansowej pomoszczii promyszlennych objedinenij*, „Finansy SSSR” 1981, nr 2, s. 28—32; J. Wesołowski, *Problem rezerw płatniczych w obrocie międzynarodowym*, „Studia Finansowe” 1967, nr 4; tenże, *Równowaga i wyrównywanie bilansu dewizowego*, Warszawa 1970 (rozdz. V).

W systemie budżetowym należy przede wszystkim wskazać na rezerwy budżetowe. Obok nich występują różne fundusze rezerwowe, rezerwy w postaci rachunków wyodrębnionych, a niekiedy także rezerwy poszczególnych jednostek organizacyjnych systemu budżetowego. Wiele rezerw funkcjonuje w systemie finansowym przedsiębiorstw. Dominują tutaj fundusze rezerwowe. Znacznie rzadziej spotykamy rezerwy wydzielone tylko rachunkowo, np. w kosztach. Rezerwy te są tworzone nie tylko w przedsiębiorstwach, ale i jednostkach nadrzędnych. W systemie finansowym ubezpieczeń rezerwy przybierają postać funduszy rezerwowych zakładów ubezpieczeniowych i tzw. rezerw technicznych. W systemie bankowo-kredytowym, obok funduszy rezerwowych poszczególnych banków, występują rezerwy planu kredytowego. Odrębny rodzaj publicznych rezerw finansowych stanowią rezerwy dewizowe. Są to rezerwy nagromadzonych środków dewizowych i rezerwy ujęte w planie obrotów płatniczych z zagranicą.

W polskiej nauce prawa finansowego toczy się dyskusja na temat możliwości wykształcenia ogólnych instytucji tej gałęzi prawa⁵³, dla której charakterystyczną cechą jest to, że składa się z czterech różnych systemów, regulowanych odrębnymi aktami prawnymi. W teorii dokonano już szeregu uogólnień⁵⁴ (opracowano nawet projekt kodeksu finansowego⁵⁵), choć trzeba się zgodzić z argumentem, że zdecydowana ich większość powstała bądź w wyniku nawiązania do ogólnych instytucji prawnych, bądź w drodze przejęcia ustaleń z teorii finansów.

Wydaje się, że zbudowany dotychczas katalog ogólnych instytucji prawno-finansowych można powiększyć o uogólnienia na temat publicznej rezerwy finansowej. Jest to możliwe dlatego, że publiczne rezerwy finansowe występują we wszystkich członach systemu finansowego państwa i wykazują pewne cechy wspólne, co znajduje odzwierciedlenie w możliwości objęcia ich łączną definicją oraz dokonania takich ich klasyfikacji, które wykraczają poza ramy poszczególnych członów systemu (rezerwy planów i rezerwy zgromadzonych środków, rezerwy scentralizowane i rezerwy zdecentralizowane i zdekoncentrowane, rezerwy własne i rezerwy redystrybucyjne). Dla publicznych rezerw finansowych charakterystyczne jest to, że zróżnicowanie kon-

⁵³ Zob. L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 35; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, cz. I, Warszawa 1978; E. Drgas, *Systematyka instytucji prawno-finansowych*, [w:] *System instytucji...*, t. I, s. 68 i n.

⁵⁴ Weralski, *Polskie prawo...*, cz. I, *System instytucji...*, t. I.

⁵⁵ C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983.

strukcji jest niekiedy większe w ramach danego członu systemu finansowego państwa (np. daleko idące różnice między rezerwą ogólną budżetu, funduszem zasobowym i rezerwą kasową) niż pomiędzy rezerwami różnych członów (np. podobieństwa między rezerwami budżetu a rezerwami planu kredytowego). Uogólnienia te nie są jednak w stanie umniejszyć różnic, jakie występują pomiędzy poszczególnymi instytucjami prawnymi rezerw, wywodzącymi swój rodowód z jakże różnych gałęzi prawa.

Rozdział II

REZERWY OGÓLNE BUDŻETU

1. WSTĘPNA CHARAKTERYSTYKA REZERW OGÓLNYCH

Termin „rezerwa ogólna budżetu” został wykształcony we współczesnej nauce polskiej¹. Ustawodawcy państw socjalistycznych, a w ślad za nimi literatura, posługują się na ogół innymi określeniami: „fundusz rezerwowy Rady Ministrów”, „fundusz wydatków nieprzewidzianych”, „fundusz rezerwowy”, „rządowa rezerwa budżetowa”, „rezerwa na nieprzewidziane wydatki”. Wyjątkowo niejednolitą terminologię stosuje normodawca polski. Używa on przykładowo takich pojęć: „rezerwa budżetowa na wydatki nieprzewidziane”, „rezerwa Rady Ministrów”, „rezerwa ogólna”². Najbardziej odpowiednie wydaje się określenie „rezerwa ogólna budżetu”. Podkreśla ono najistotniejszą cechę rezerwy — jej ogólny charakter.

Ogólny charakter rezerwy oznacza, że można ją przeznaczyć na jakiegokolwiek zadania w zakresie działalności budżetowej³, dokonywać

¹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 230; zob. też, N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 248.

² Por. J. Jaśkiewiczowa, *Ustawy budżetowe w PRL*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Warszawa 1982, s. 151.

³ Ostrowski, *op. cit.*, s. 230. Ogólny charakter rezerwy jest z reguły wyinterpretowany z treści przepisów prawnych dotyczących rezerw. Jedynie radzieckie prawo budżetowe stanowiąc, że rezerwy są „...przeznaczone na pokrycie [...] wydatków na cele gospodarki narodowej, socjalno-kulturalne i inne” (art. 14 ustawy z 30 X 1959 o prawie budżetowym Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich i republik związkowych, w: *Ustawy o prawie budżetowym i ustawy budżetowe na 1973 r. państw socjalistycznych*, Warszawa 1973 (dalej: radzieckie prawo budżetowe), a więc wydatków budżetowych wszelkiego rodzaju, dokonuje bardziej wyraźnego

z niej wszelkiego rodzaju wydatków budżetowych⁴. Rezerwa nie jest więc ukierunkowana przedmiotowo, choć mogą istnieć zakazy wykorzystywania jej na określone rodzaje wydatków. Nie jest chyba także ukierunkowana podmiotowo, jakkolwiek niekiedy wyznaczenie gestora rezerwy może zawężać jej funkcjonowanie do określonej grupy podmiotów. Silne rozbudowanie zakazów finansowania różnych typów wydatków ogranicza działanie rezerwy do niewielkiego obszaru, a przyznanie uprawnień do dysponowania ministrowi najczęściej sprowadza zasięg jej działania do zadań i jednostek danego resortu. Nie oznacza to jednak zmiany podstawowej cechy rezerwy, która — wobec braku powiązania z określonymi zadaniami budżetowymi — ma charakter ogólny.

Rezerwa ogólna jest ujmowana w budżetach państw socjalistycznych w różny sposób. W Polsce i na Węgrzech występuje po stronie wydatków budżetowych. W Rumunii traktuje się ją jako odrębny, oddzielny od strony dochodowej i wydatkowej element budżetu. Nadto w Bułgarii, Rumunii i ZSRR ustawodawcy używają dla jej oznaczenia pojęcia „fundusz rezerwowy”, nawiązującej do terminologii stosowanej przez klasyków marksizmu⁵. Pozwala to podkreślić szczególnie charakter rezerwy. Jednakże brak określenia źródeł dochodów, które byłyby przeznaczone na jej tworzenie powoduje, iż nie mamy do czynienia z funduszem w znaczeniu używanym powszechnie na gruncie prawa finansowego⁶. Mimo tych różnic w sposobie ujęcia rezerwa ogólna jest w istocie zawsze związana z wydatkową stroną budżetu⁷. Jej pokrycie stanowią ogólne dochody budżetowe. Jedynie z ekono-

normatywnego określenia tej rezerwy. Regulacje te mają ten walor, że pozwalają uniknąć wątpliwości co do zakresu działania rezerwy.

⁴ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 188.

⁵ K. Marks i F. Engels w swoich pracach — dla oznaczenia części globalnego produktu społecznego, środków służących zabezpieczeniu reprodukcji społecznej — posługiwali się terminami „fundusz rezerwowy” i „fundusz ubezpieczeniowy”, zob. przykładowo: K. Marks, *Krytyka programu gotajskiego*, Warszawa 1949, s. 19 i n.

⁶ Na temat pojęcia funduszu patrz: T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] *System instytucji*, t. II, s. 397—406; J. Jaśkie-wiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 50 i n.; W. Łączkowski *Majątek publiczny i środki finansowe*, [w:] *System instytucji...*, t. I, s. 186—197 oraz podana tam literatura.

⁷ Por. Ostrowski, *op. cit.*, s. 230; A. Slovinský, J. Girášek, *Československé finančné právo*, Bratislava 1974, s. 146; M. K. Szermieniew, *Finansowyje riezierwy w razszyrienom wosproizwodstwie*, Moskwa 1973; M. W. Rusenow, R. Angełow, G. Petrow, M. Christow, *Dyrżawnijat biudżet na Narodna Republika Bylgarija*, Warszawa 1974, s. 70.

micznego punktu widzenia można powiedzieć, że rezerwy budżetowe są częścią nadwyżki budżetowej⁸.

Pokrewieństwo rezerwy ogólnej i wydatków budżetowych wynika z podobieństwa ich charakteru prawnego. W momencie uchwalenia budżetu (ustalania układu wykonawczego) rezerwa ma wiążącą wyznaczoną wysokość. Brak jest oczywiście określenia przeznaczenia tych środków, które może być ustalane w ciągu roku przez gestora rezerwy.

Ogólna rezerwa budżetu stanowi tradycyjny typ rezerwy budżetowej. Ma stosunkowo długą historię. Kredyty na wydatki nieprzewidziane na szerszą skalę znane były już w XIX w. Występowały w budżetach niektórych państw Rzeszy Niemieckiej, w budżetach belgijskich⁹. W Polsce ich genezy można doszukiwać się już w pierwszym budżecie — na rok 1768, w którym przeznaczono stosunkowo dużo środków „na ekspensa extraordinaryjne i nieprzewidziane”¹⁰. W okresie międzywojennym kredyty na wydatki nieprzewidziane pojawiały się w budżetach polskich z dość dużą regularnością i to zarówno w budżecie państwa¹¹, jak i w budżetach samorządowych¹². Unormowanie zasad gospodarki finansowej samorządu spowodowało, że ich funkcjonowanie zostało wyznaczone przez przepisy prawne. Zgodnie z nimi, związek komunalny mógł prelimitować wydatki nieprzewidziane tylko wyjątkowo, w razie istotnej potrzeby i w minimalnych kwotach, przy czym wydatki takie należało zamieszczać dla każdego działu osobno¹³. Jak widać, normodawca polski traktował rezerwę jako instytucję wyjątkową, która z założenia miała być stosowana w rzadkich przypadkach.

⁸ Por. J. Jaśkiewiczowa, *Finanse i prawo finansowe*, cz. I, Gdańsk 1980, s. 136; Z. Pirożyński, *Rezerwy gospodarcze i rezerwy finansowe*, „Finanse” 1967, nr 6, s. 7.

⁹ N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Warszawa 1974, s. 100; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 52.

¹⁰ J. Biela, *Ogólna charakterystyka ustawy budżetowej z roku 1768*, „Finanse” 1968, nr 1, s. 28.

¹¹ T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce*, Kraków 1932, s. 351—352; A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 78.

¹² A. W. Zawadzki, *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918—1939*, Warszawa 1971, s. 64, 72, 116.

¹³ § 10 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych z 28 VI 1926 wydane w porozumieniu z Ministrem Skarbu w sprawie wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 VI 1924, o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne (Dz.U. nr 75, poz. 433).

2. ZAKRES WYSTĘPOWANIA REZERW OGÓLNYCH ORAZ ICH WYSOKOŚĆ

Z innym podejściem do rezerw spotykamy się we współczesnych państwach socjalistycznych. Rezerwy ogólne znane są we wszystkich europejskich krajach demokracji ludowej¹⁴. Co więcej, ustawodawcy najczęściej wprowadzają obligatoryjną formę ich tworzenia, nie pozostawiając tym samym swobody wyboru, czy stosowne organy utworzą rezerwę, czy nie. Tego typu przemiany świadczą niewątpliwie o nowym podejściu normodawców, którzy nie tylko zaakceptowali tę instytucję, ale dążą do szerszego, niż w tradycyjnej gospodarce budżetowej, jej stosowania.

Powszechność występowania rezerwy ogólnej nie oznacza jednak tworzenia jej w budżetach wszystkich stopni i pozostawiania w dyspozycji wszelkich organów budżetowych. Podstawowa właściwość tej rezerwy — jej ogólność — oraz uprawnienia organów władzy do uchwalania budżetów i rozliczania organów wykonawczych z ich wykonania, jak i zasady ustroju społeczno-gospodarczego i politycznego państw socjalistycznych — zasada planowania, zasada centralizmu demokratycznego — powodują, że zakres jej występowania nie powi-

¹⁴ Art. 14, 30, 37 radzieckiego prawa budżetowego; art. 12, 34, 45, 63 ustawy z 16 XII 1961 o prawie budżetowym Rosyjskiej Federacyjnej Socjalistycznej Republiki Radzieckiej, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: rosyjskie prawo budżetowe); art. 5 ustawy z 11 XI 1960 o sporządzaniu i wykonywaniu budżetu państwa Ludowej Republiki Bułgarii, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: bułgarskie prawo budżetowe); § 20 ustawy z 21 XII 1970 o systemie budżetowym federacji czechosłowackiej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetów federacji i republik, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: czechosłowackie prawo budżetowe); § 19 i 26 ust. 3 ustawy z 8 VII 1971 Czeskiego Zgromadzenia Narodowego o systemie budżetowym Czeskiej Republiki Socjalistycznej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetowymi, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: czeskie prawo budżetowe); § 17 ust. 2 lit. b. ustawa o finansach państwowych („Magyar Közlöny” 1979, nr 42 — tłumaczenie rosyjskie), w: *Więgierska Narodna Republika, Konstytucja i zakondatielnyje akty*, Moskwa 1982 (dalej: węgierska ustawa o finansach); § 12 rozporządzenia z 15 I 1971 w sprawie gospodarowania przez rady narodowe środkami budżetowymi oraz środkami funduszu rozwoju, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: węgierskie terenowe prawo budżetowe); art. 169, 176 ustawy z 28 XI 1972 o finansach państwa („Biuletinul Oficial” 1972, nr 36) — tłumaczenie polskie dokonane przez Instytut Finansów w Warszawie (dalej: rumuńska ustawa o finansach); art. 34 ust. 1, 42 ust. 1 ustawy z 3 XII 1984 (prawo budżetowe) Dz.U., nr 56, poz. 283 (dalej: polskie prawo budżetowe); § 11 ust. 2 ustawy z 13 XII 1968, o prawie budżetowym Niemieckiej Republiki Demokratycznej, [w:] *Ustawy o prawie...* (dalej: prawo budżetowe NRD). Prawo budżetowe NRD reguluje instytucję rezerw jedynie ogólnie nie przesądzając rodzaju tych rezerw. Jednakże w literaturze wskazuje się, że praktyka korzysta z rezerwy ogólnej. Zob. J. Potapczuk, *System budżetowy Niemieckiej Republiki Demokratycznej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. II, s. 45.

nien być kształtowany dowolnie. Rezerwa ta dzięki temu, że może być przeznaczona na jakiegokolwiek wydatki budżetowe, umożliwia zmianę w ciągu roku wszystkich zadań i proporcji wyznaczonych w momencie uchwalania budżetu. Tworzona i rozdysponowywana przez wiele podmiotów może przyczyniać się do istotnych przeobrażeń ustaleń organów przedstawicielskich, prowadzić do nadmiernego uelastycznienia budżetu. Planowanie rozwoju społeczno-gospodarczego państw socjalistycznych powoduje wzajemne powiązania budżetów i planów społeczno-gospodarczych. Zmiany dokonywane w budżetach niejednokrotnie oddziałują na zadania i proporcje ekonomiczne założone w planach gospodarczych. Przy tworzeniu rezerw ogólnych należy więc mieć na uwadze, że ich rozdysponowanie może prowadzić nie tylko do przekształceń w budżetach lecz także w planach gospodarczych. Nadto wykorzystaniu rezerw budżetowych musi niejednokrotnie towarzyszyć rozdysponowanie rezerw planu gospodarczego. Te natomiast mają często charakter scentralizowany. Wynika to w pewnym stopniu ze znacznie mniejszej substytucyjności (możliwości wykorzystywania do realizacji różnych celów) i mobilności (możliwości przesuwania między różnymi podmiotami) rezerw gospodarczych. Zdaniem niektórych teoretyków rezerwy finansowe, jako bardzo mobilne i substytucyjne, reprezentują w państwach socjalistycznych swoiste uprawnienia podmiotów je posiadających do wykorzystywania rezerw gospodarczych¹⁵.

Rezerwa ogólna może więc być tworzona przede wszystkim na szczeblu organów centralnych, o najszerszym zakresie działania, które mogą oceniać całokształt procesów w skali państwa. W krajach socjalistycznych regułą jest, że występuje w budżetach najwyższych szczebli (w federacjach zarówno w budżetach federacji jak i republik) i pozostaje w gestii rządów. Nie znaczy to jednak, że jest całkowicie bezużyteczna w przypadku innych podmiotów. Wydaje się, że może być stosowana także w odniesieniu do organów terenowych, choć pod pewnymi warunkami.

Wieloletnie doświadczenia państw socjalistycznych wykazują, że odchylenia kwot planowanych od wykonywanych dotyczą nie tylko budżetów najwyższych szczebli, które osiągają bardzo duże rozmiary i mają gospodarczy charakter¹⁶, lecz także budżetów terenowych, jak-

¹⁵ Firożyński, *op. cit.*, s. 8.

¹⁶ J. Brożek, *System budżetowy Węgierskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy...*, cz. II, s. 104; N. I. Chimiczewa, *Subiekty sowieckiego budżetno-go prawa*, Saratow 1979, s. 192; M. Gintowt-Jankowicz, *Wydatki budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław 1985; J. Piskotkin, *Sowieckoje budżetnoje prawo*, Moskwa 1971, s. 88; Potapczuk, *op. cit.*, s. 7; E. Sadowy, *System budżetowy Socjalistycznych Republik Radzieckich*, [w:]

kolwiek są o wiele mniejsze i mają charakter administracyjny i socjalno-kulturalny¹⁷. Pod wpływem rozwiązań stosowanych przez normodawców i niektórych poglądów głoszonych w teorii rodzi się istotne pytanie, czy elastyczność tych budżetów ma być zabezpieczana przez własne rezerwy, czy rezerwy występujące w budżetach wyższych stopni.

Argumenty podnoszone za tworzeniem rezerw jedynie w budżetach wyższych szczebli mają głównie ekonomiczny charakter. W szczególności wskazuje się, że centralizacji rezerw towarzyszy zawsze mniejsze zapotrzebowanie na środki i bardziej racjonalne ich wykorzystanie w skali makroekonomicznej¹⁸. Wydaje się, że ważniejsze są jednak względy polityczno-ustrojowe.

Organizacja systemu budżetowego państw socjalistycznych w oparciu o zasadę centralizmu demokratycznego powoduje, że organy terenowe winny posiadać pewien zakres uprawnień w ramach budżetów terenowych, choć równocześnie winno je obowiązywać szereg wyzna-

System budżetowy..., cz. II, s. 166; J. Tomaszewski, *System budżetowy Bułgarskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy...*, cz. I, s. 62 i n.; J. Văcărel, *Finantele Republicii Socialiste România*, Bucarești 1974, s. 292; A. W. Zawadzki, *System budżetowy Socjalistycznej Republiki Rumunii*, [w:] *System budżetowy...*, cz. II, s. 82 i n.; tenże, *System budżetowy Czechosłowackiej Republiki Socjalistycznej*, [w:] *System budżetowy...*, cz. I, s. 117.

¹⁷ J. Chorwath, *Načrt vyvinu štruktury štatnoho rozpoctu*, „*Financne Studie*” 1974, nr 4; N. Gajl, R. Ciałkowski, *Budżety miejskich rad narodowych w latach 1950—1970*, „*Problemy Rad Narodowych*” 1972, nr 24, s. 120; A. Kulig, K. Wiewióra, *Budżety terenowe w 35-leciu PRL*, „*Finanse*” 1979, nr 7—8, s. 46 i n.; J. Melc, *Rola komitetów narodowych w wypełnianiu funkcji socjalistycznego państwa na etapie budownictwa rozwiniętego społeczeństwa socjalistycznego*, [w:] *Rozwój terenowych organów władzy w państwie socjalistycznym*, Wrocław 1977, s. 73; *Miestnyje biudżety stran-czlenow SEW*, pod red. D. D. Butakowa, Moskwa 1980; H. Sochacka-Krysiak, *Niektóre problemy gospodarki budżetowej rad terenowych w europejskich krajach socjalistycznych*, „*Problemy Rad Narodowych*” 1976, nr 34, s. 76 i n.; por. też H. Szpiller, R. Cetcsze, *Finansy Giermanskoj Demokratszeskoj Respubliki*, Moskwa 1971, s. 34—39; L. Wieliczko, *Woprosy finansowo-biudżetnoj raboty w nowom zakonodatelstwie*, „*Finansy SSSR*” 1972, nr 2.

¹⁸ L. Petrik, *Doświadczenia w związku z regulacją wpływów budżetowych rad narodowych w województwie Csongrád*, [w:] *Przegląd zagranicznej literatury finansowej* (Instytut Finansów), Warszawa 1972, nr 6; P. D. Połowinkin, *Riezierunnyje fondy w socyalisticeskom wosproizwodstwie. Woprosy teorii i metodologii*, Moskwa 1979, s. 93—94.

¹⁹ L. Adam, *Zagadnienia ekonomiczne i prawne samodzielności rad narodowych*, „*Roczniki Ekonomiczne*” 1963, t. XV, s. 193; W. Besczeriwnych, *Demokratszeskij centralizm — princip organizacii biudżetnoj sistemy SSSR*, „*Wiestnik Moskowskogo Uniwersiteta*” 1962, nr 4; *Gosudarstwiennyj biudżet SSSR*, pod red. M. K. Szermieniewa, Moskwa 1978, s. 49; J. Harasimowicz, *Zagadnienia uchwalania budżetu socjalistycznego*, Warszawa 1965, s. 134; A. Komar, *Struktura bud-*

ną, dla której budżety terenowe są sytuowane jako odrębne ogniwa systemu budżetowego. Skoro tak, to tworzenie rezerw w tych budżetach, jak i wykorzystywanie rezerw budżetów wyższych stopni na potrzeby budżetów niższych stopni wydaje się uzasadnione. Nieprzyniesienie organom terenowym prawa kreowania rezerw, podobnie jak pozbawienie ich jakiegokolwiek samodzielności w zakresie gospodarki budżetowej stanowi, jak sądzę, odstępstwo od zasady centralizmu demokratycznego. Im większą samodzielnością dysponują one w zakresie budżetów terenowych, tym silniejsza jest potrzeba tworzenia rezerw w tych budżetach.

Różnorodność rodzajowa zadań finansowanych z budżetów terenowych²⁰ powoduje, że posługiwanie się w nich jedynie systemem rezerw szczególnych byłoby rozwiązaniem niewygodnym, gdyż nadmiernie krępującym swobodę działania. Tworzenie wielu rezerw szczególnych, w miejsce jednej ogólnej, stwarza dla gestora ograniczenia wynikające nie tylko z ukierunkowania rezerw szczególnych, lecz także z niemożności przelewania środków między rezerwami.

Do rozwiązania pozostaje kwestia zbudowania takich konstrukcji rezerw budżetów terenowych, aby odpowiadały zasadzie centralizmu demokratycznego i innym zasadom ustrojowym państw socjalistycznych, zwłaszcza zasadzie planowania. Sądzę, że można to osiągnąć przez różnego rodzaju ograniczenia w zakresie ich tworzenia i rozdysponowywania oraz dostosowywanie działań organów centralnych do działań organów terenowych, rozdysponowujących rezerwy.

Normodawcy państw socjalistycznych przyjmowali różne rozwiązania. Stosowali zarówno dwa modele krańcowe — model jednej ogólnej rezerwy, tworzonej w budżecie najwyższego szczebla, a zabezpieczającej realizację zadań całego systemu budżetowego oraz model przeciwny, polegający na wyposażeniu w kompetencje do kreowania rezerw ogólnych organów terenowych wszystkich szczebli — jak i modele pośrednie, charakteryzujące się nadawaniem tych uprawnień jedynie organom terenowym wyższych stopni. Procesom decen-

zetu PRL, Warszawa 1966, s. 54 i n.; tenże, *Finanse rad narodowych*, Warszawa 1970, s. 58 i n.; Slovinský, Girášek, *op. cit.*, s. 111 i n.; J. Starościak, *Decentralizacja administracji*, Warszawa 1960, s. 10—11; M. Weralski, *Pojęcie decentralizacji finansowej*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1962, nr 9, nr 28; J. Wierzbicki, *W sprawie rozszerzenia samodzielności finansowej rad narodowych*, „Finanse” 1961, nr 6, s. 32; Văcărel, *op. cit.* s. 290.

²⁰ Przykładowo: T. Augustyniak-Górna, W. Nykiel, *Les dépenses des budgets territoriaux*, [w:] *Problèmes et perspectives des finances locales*, „Acta Universitatis Lodziensis” 1985, Folia iuridica 20; A. Komar, *Budżety terenowe*, [w:] *System instytucji...*, t. II, s. 274 i n.; *Miastnyje biudżety...*

tralizacyjnym towarzyszyło przyznawanie kompetencji organom terenowym coraz niższych szczebli²¹, a tendencjom centralizacyjnym — ich ograniczanie.

W świetle aktualnych rozwiązań uprawnienia organów terenowych kształtują się w dalszym ciągu w sposób zróżnicowany. W większości państw prawa budżetowe przewidują tworzenie rezerw ogólnych w budżetach terenowych wszystkich szczebli. Jednakże inne rozwiązania przyjęto w ZSRR i Rumunii. W Związku Radzieckim sytuacja jest zróżnicowana w poszczególnych republikach. Jedne z nich przyznały niektórym organom terenowym kompetencje do tworzenia rezerw, inne nie. Przykładowo w Republice Rosyjskiej fundusze wydatków nieprzewidzianych występują w budżetach krajów i obwodów. Generalnie można powiedzieć, że we wszystkich republikach rezerwy nie są kreowane w budżetach niższych szczebli, rejonów i miast, z wyjątkiem największych miast²². W Rumunii rezerwa ogólna nie występuje w najniższych ogniwach systemu budżetowego (gminach)²³.

W literaturze wysuwane są postulaty decentralizacji zarządzania²⁴. Jednocześnie można zauważyć tendencję do zmniejszania liczby jednostek podziału administracyjnego z jednoczesnymi próbami umacniania gmin jako jednostek podstawowych²⁵. Pełna realizacja tych założeń winna prowadzić do kreowania rezerw ogólnych w budżetach terenowych wszystkich stopni. Przyznanie kompetencji tego typu odpowiadałoby w pełni ustrojowej roli organów terenowych.

O ile wyposażanie organów terenowych w kompetencje do tworzenia rezerw ogólnych ma w państwach socjalistycznych coraz bardziej powszechny charakter, to rzadko dopuszcza się możliwość kreowania takich rezerw, które pozostawałyby w gestii ministrów. W Republice Czeskiej organy centralne (ministerstwa, urzędy centralne i organy

²¹ T. Augustyniak-Górna, *Rezerwy budżetowe w polskim budżecie w latach 1950—1973*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1976, S. I, z. 108.

²² *Finansowe prawo*, Moskwa 1967, s. 140; *Finansy i kredyt SSSR*, pod red. N. W. Capkina, Moskwa 1972, s. 71; Szermieniew, *op. cit.*, s. 130.

²³ Art. 176 rumuńskiej ustawy o finansach.

²⁴ Przykładowo: J. Kaleta, *Rola finansów w procesie decentralizacji zarządzania*, „Problemy Rad Narodowych” 1977, nr 38; Z. Pirożyński, *Budżet a gospodarka terenowa*, „Finanse” 1981, nr 3; H. Sochacka-Krysiak, *O potrzebie zmian w systemie budżetowym*, „Finanse” 1981, nr 10—11; J. Wierzbicki, *Ekonomiczne i ustrojowe przesłanki decentralizacji gospodarki terenowej*, „Finanse” 1981, nr 6.

²⁵ W. Kowalec, *Systemy władz lokalnych w wybranych krajach europejskich*, Warszawa 1979, s. 526; Z. Leoński, *Terenowe organy przedstawicielskie i związany z nimi system organów administracji*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Wrocław 1975, s. 197; Sochacka-Krysiak, *Niektóre problemy...*, s. 91.

Czeskiej Republiki Socjalistycznej) mogą tworzyć rezerwę budżetową w dochodach i wydatkach budżetu²⁶. Na Węgrzech natomiast ministrowie sprawujący nadzór nad określonymi dziedzinami działalności państwowej są uprawnieni do tworzenia rezerwy z zatwierdzonych rachunków, współdziałając przy tym z ministrem branżowym²⁷. Występująca niekiedy w Polsce praktyka kreowania rezerw ogólnych, pozostających w gestii ministrów, nie znajduje oparcia w postanowieniach prawa budżetowego.

Funkcjonowanie tych rezerw — ze względu na ich ogólny charakter może rodzić, jak wskazywano, szereg problemów. Dodatkowo należy uwzględnić fakt, że są to rezerwy tworzone równoległe z rządowymi rezerwami ogólnymi. Obydwaj ustawodawcy starają się przeciwdziałać niekorzystnym skutkom ich funkcjonowania. Ustawodawca czeski ogranicza warunki wykorzystywania. Mogą one być rozdysponowane jedynie zgodnie z zadaniami i celami planu gospodarczego. Zadania budżetowe mają jednak w pewnym zakresie charakter samoistny²⁸, część z nich znajduje odbicie tylko w najbardziej ogólnych proporcjach planu gospodarczego. Formuła taka nie zabezpiecza więc przed zmianami zadań budżetowych przez ministrów o ile są one zgodne z zadaniami i celami planu gospodarczego. Mogą oni powodować obrażenia w uchwalanych przez organ władzy budżetach. Nadto jeśli nie są wyposażeni w kompetencje do rozdysponowywania rezerw planu gospodarczego to, przez wykorzystanie rezerw budżetowych, mogą przyczynić się do faktycznego ich wyczerpania. Inne rozwiązanie przyjął ustawodawca węgierski. Przewiduje on możliwość ograniczania uprawnień ministrów do tworzenia rezerw przez nieokreśloną bliżej normę prawną. Nie wyznacza więc w ustawie o finansach trwałych reguł ich funkcjonowania. Regulacje te nie tylko nie stwarzają ministrom dostatecznej pewności posiadania rezerw, lecz także zakładają kontrolę sytuacji ze strony odpowiednich organów i podejmowanie przez nie stosownych działań.

Jest rzeczą charakterystyczną, że pozycja ministrów finansów jest w zasadzie taka sama jak innych ministrów. W większości państw przepisy nie przewidują tworzenia rezerw ogólnych pozostających w ich gestii, choć propozycje takie były wysuwane w literaturze²⁹, a organy te posiadają szereg kompetencji w ramach gospodarki budżetowej.

²⁶ § 18 czeskiego prawa budżetowego.

²⁷ § 19 ust. 1 węgierskiej ustawy o finansach.

²⁸ Harasimowicz, *op. cit.*, s. 62; Wierzbicki, *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Poznań 1967, s. 28.

²⁹ M. Weralski, *Problemy reformy budżetu państwa*, „Finanse” 1972, nr 12, s. 57.

towej³⁰. Uprawnienia ich sprowadzają się najczęściej do tego, że mogą rozporządzać częścią rezerwy rządowej. Wynika to nie tylko z niezbyt mocnej pozycji tych organów, ale po części z tego, że ministrowie finansów nie posiadają dostatecznych informacji o przebiegu procesów gospodarczych w skali państwa, w tym także o faktycznym kształtowaniu się rezerw gospodarczych, a informacje takie są potrzebne dla prawidłowego rozdysponowywania rezerw ogólnych.

Trudności, na jakie w państwach socjalistycznych napotyka funkcjonowanie rezerw ogólnych ministrów, zdają się przesądzać o małej popularności konstrukcji tego rodzaju. W przypadku tych organów bardziej uzasadnione jest chyba posługiwanie się rezerwami szczególnymi, w ograniczonym, wyznaczonym zakresie. Łatwiej jest wówczas zachować zasadnicze proporcje między poszczególnymi zadaniami budżetowymi i zadaniami ujętymi w planach gospodarczych. Nadto rozwiązanie to bardziej odpowiada układowi kompetencji organów administracji, zgodnie z którym najwyższym organem administracji jest rząd, pełniący funkcje naczelnego organu wykonawczego i zarządzającego, mający pozycję nadrzędną w stosunku do ministrów³¹.

Wysokość rezerw ogólnych tworzonych w budżetach najwyższych szczebli nie jest określana przez prawa budżetowe. Ustawodawcy wszystkich państw przyjmują elastyczne rozwiązanie, umożliwiające swobodne jej kształtowanie przez organy kreujące. W literaturze wysunięto jednak propozycję normatywnego ustalania rozmiarów rezerw budżetowych³². Wydaje się, że postulat ten może mieć pewne znaczenie dla ewentualnej zmiany dotychczasowej, niezadowolającej praktyki planowania zbyt małych rezerw. Docelowo bardziej uzasadnione byłoby chyba utrzymanie rozwiązań obecnych, jako pozwalających lepiej dostosować wysokość rezerw do zmieniających się warunków.

Problematyka ta jest o wiele bardziej złożona w przypadku rezerw tworzonych w budżetach terenowych. Ich wysokość jest określana bądź w ustawach budżetowych i uchwałach budżetowych organów wyższych szczebli (Rumunia, polskie prawo budżetowe z 1970 r.), bądź w aktach prawnych organów ustalających układy wykonawcze budżetu (ZSRR), bądź w prawach budżetowych (polskie prawo budżetowe z 1958 r.). Wreszcie niekiedy ustawodawcy przyjmują rozwiązania pośrednie, po-

³⁰ C. Kosikowski, *Rola Ministra Finansów w systemie zarządzania finansami w państwach socjalistycznych*, Łódź 1976.

³¹ T. Szymczak, *Organy władzy i administracji europejskich państw socjalistycznych*, Warszawa 1970; E. Ochendowski, *Centralne organy administracji*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Wrocław 1973, s. 130.

³² Szermieniew, *op. cit.*, s. 135.

legające na częściowym wyznaczeniu wysokości rezerwy z jednoczesnym zapewnieniem organom terenowym pewnego wpływu na jej kształtowanie. Tak jest w NRD, gdzie planowana w budżetach okręgowych rezerwa wynosi 0,5⁰/₀ globalnej kwoty budżetu uchwalonego przez Izbę Ludową na rok poprzedni, ale może być uchwalona w wyższym procencie, jeśli pokryciem zwiększenia są zaplanowane wyższe dochody własne lub zmniejszone wydatki³³. Na Węgrzech zaś, do roku 1971, przepisy określały dolną i górną granicę rezerwy pozostawiając w tych ramach radom narodowym możliwość wyboru³⁴. Najszerze uprawnienia przyznają organom terenowym aktualnie obowiązujące polskie i węgierskie przepisy budżetowe, gdyż stanowią, że o wysokości rezerw ogólnych rady narodowe decydują samodzielnie³⁵.

Różne metody wiążącego oddziaływania na wysokość rezerw organów terenowych pozwalają wyznaczyć granice zmian, jakie mogą być wprowadzone przez te organy w ciągu roku. Jest to istotne dla organów centralnych, ustalających podstawowe proporcje i założenia planu gospodarczego i budżetu. Jednakże rozwiązania te nie wyzwalały u organów terenowych poczucia odpowiedzialności za właściwą wysokość rezerwy i służą utrwalaniu postaw roszczeniowych, gdy jej rozmiary okażą się niewystarczające. Nadto ustalane w ten sposób wielkości mogą nie odpowiadać w pełni istniejącym potrzebom.

Niebezpieczeństw tych można uniknąć pozostawiając organom terenowym pełną swobodę w określaniu wysokości. Wówczas jednak organy centralne tracą wygodny instrument bezpośredniego wyznaczania granic zmian, jakie mogą być wprowadzone w budżetach terenowych. Może on być zastąpiony przez oddziaływanie pośrednie — bieżące dostosowywanie działań organów centralnych do działań organów terenowych tworzących i rozdysponowujących swoje rezerwy. Jest to sposób trudniejszy w realizacji. Warunkiem koniecznym jego sprawnego funkcjonowania jest posiadanie przez organy centralne pełnej informacji o rozmiarach rezerw tworzonych w budżetach terenowych i sposobach ich wykorzystywania. W literaturze podkreśla się, że jest mało prawdopodobne, aby organy terenowe dążyły do uchwalania rezerw budżetowych w zbyt dużych, nie uzasadnionych ekonomicznie, rozmiarach³⁶. Nie dysponują one nadmiarem środków

³³ Potapczuk, *op. cit.*, s. 45.

³⁴ H. 22 a pénzügyminiszter 109/1968 (PK 4) PM szamu utasitása („Pénzügyi Közlöny” 1968, nr 4).

³⁵ Art. 42 ust. 1 polskiego prawa budżetowego; § 12 węgierskiego terenowego prawa budżetowego.

³⁶ E. Cias, *Elementy elastyczności w budżetach terenowych*, „Finanse” 1972, nr 8, s. 18; Z. Pirożyński, H. Sochacka-Krysiak, *Budżet państwa*, Warszawa 1970, s. 344; Wierzbicki, *Budżety terenowe...*, s. 154.

finansowych, a wręcz odwrotnie, chronicznie cierpią na ich niedobór w porównaniu z ciężącymi na nich zadaniami³⁷.

Rozwiązanie to nie może być stosowane w każdym warunkach. Aby uprawnienia rad narodowych do samodzielnego określania wysokości rezerw miały realny charakter, muszą im towarzyszyć zmiany w corocznym, uznaniowym przyznawaniu środków wyrównawczych, w nawiązaniu do wysokości wydatków budżetów terenowych. W przeciwnym wypadku, organy nadrzędne ustalając rozmiary tych środków będą *de facto* pośrednio oddziaływać na rozmiary rezerw organów terenowych. Nie byłoby to możliwe w warunkach realnego planowania dochodów wyrównawczych na okresy wieloletnie lub przyznawania ich w oparciu o zobiektywizowane zasady.

W obu państwach, w których organy terenowe zostały wyposażone w prawo swobodnego kształtowania wysokości rezerw ogólnych wprowadzono pięcioletnie planowanie dochodów wyrównawczych³⁸. Nadtó w Polsce ustawa o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego z 1983 r. stanowi, iż prawo budżetowe ma ustalać zasady określania wysokości dotacji ogólnych na okresy realizacji kolejnych planów pięcioletnich³⁹. Postanowienie to w literaturze niekiedy interpretuje się jako nałożony przez ustawę wymóg, aby prawo budżetowe ustaliło zobiektywizowane zasady przydziału dotacji ogólnych⁴⁰. Jednakże prawo budżetowe z 1984 r. — przyjmując, że dotacje ogólne ustala się na okres narodowego planu społeczno-gospodarczego, przy uwzględnieniu dochodów własnych rad narodowych, w celu uzupełnienia środków finansowych na realizację zadań planów społeczno-gospodarczych⁴¹ — upodobniło bardzo konstrukcję dotacji ogólnej do tradycyjnej dotacji wyrównawczej⁴². Jednocześnie akt ten szeroko zakreślił warunki dokonywania zmian w uchwalanych na okres pięcioletni dochodach zasilających rad narodowych i to zarówno na eta-

³⁷ Por. N. Gajl, W. Nykiel, H. Sochacka-Krysiak, *Gospodarka finansowa w systemie rad terenowych*, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław 1985, s. 298 i n.

³⁸ § 8, 17—26 węgierskiego terenowego prawa budżetowego; art. 39—43, 51, 52 ustawy z 20 VII 1983, o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego (Dz.U., nr 41, poz. 185) oraz rozdział 4 polskiego prawa budżetowego.

³⁹ Art. 52 ust. 2 ustawy z 20 VII 1983, o systemie rad...

⁴⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Dotacje dla rad narodowych w świetle ustaw o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego oraz nowego prawa budżetowego*, „Państwo i Prawo” 1986, nr 4, s. 68 i n.

⁴¹ Art. 23 ust. 2 polskiego prawa budżetowego.

⁴² Dębowska-Romanowska, *Dotacje dla...*, s. 69; N. Gajl, *Nowe prawo budżetowe (Niektóre zagadnienia metodologiczne)*, „Państwo i Prawo” 1985, nr 9, s. 431.

pie planowania rocznego, jak i w ciągu trwania roku budżetowego⁴³, co może przyczynić się do poważnego osłabienia znaczenia wieloletniego planowania tych dochodów w praktyce⁴⁴. Doświadczenia węgierskie wskazują na istnienie poważnych trudności realnego pięcioletniego planowania finansowego⁴⁵.

W państwach, w których nie dokonano zmian w tradycyjnych metodach równoważenia budżetów terenowych, najbardziej uzasadnione wydaje się ustalenie dolnej granicy rezerwy w prawach budżetowych i pozostawienie organom terenowym swobody jej zwiększania. Tego rodzaju rozwiązanie jest najczęściej proponowane w literaturze⁴⁶. W tych warunkach najlepiej chroni ono interesy organów terenowych, gdyż zapewnia względną stabilność dolnej granicy rezerwy i wyklucza uznaniowe działanie organów nadrzędnych, zwłaszcza organów administracji, które ustalając wysokość rezerwy dla budżetów niższych szczególnie ograniczają organy przedstawicielskie tychże szczebli. Oddziaływanie organów wyższych stopni może iść dość daleko w sytuacji, gdy organy te, związane globalną kwotą lub procentem ustalonym dla budżetu zbiorczego, mają możliwość dowolnego kształtowania wysokości rezerwy dla ogniw niższych. Istnieje wówczas potencjalne niebezpieczeństwo preferowania interesów własnego budżetu.

W federacjach odrębny problem stanowi ustalenie wysokości rezerw budżetów republik. W Czechosłowacji czynią to organy republik. W ZSRR natomiast jest ona wyznaczona w sposób wiążący w budżecie zbiorczym federacji. To ograniczenie praw republik radzieckich znajduje podstawę w mocno akcentowanej w tym państwie zasadzie jednolitości budżetu.

W oparciu o wycinkowe dane na temat wysokości rezerw ogólnych, jakie udało się zgromadzić, można powiedzieć, że kształtują się one w poszczególnych budżetach niejednolicie. W zakresie rezerw rządowych występują znaczne dysproporcje. W Polsce rezerwa na nieprzewidziane wydatki budżetu centralnego wynosi 1—2⁰/₀, wydatków budżetowych⁴⁷. Podobne wielkości osiągają rezerwy w ZSRR⁴⁸. Jednakże w Rumunii rezerwa zaplanowana na rok 1985 stanowiła 11,5⁰/₀ wydat-

⁴³ Art. 30 ust. 2, 70 polskiego prawa budżetowego.

⁴⁴ Już sam ustawodawca zdaje się potwierdzać obawy co do niewielkich możliwości realnego planowania dochodów zasilających na okresy pięcioletnie, na co wskazuje fakt, że w art. 33 ust. 2 prawa budżetowego dotyczącym corocznego opracowywania budżetu państwa używa terminu „skorygowane dochody zasilające dla budżetów terenowych”.

⁴⁵ Zob. J. Potapczuk, *Wieloletnie planowanie budżetowe na Węgrzech*, „Rada Narodowa, Gospodarka i Administracja” 1973, nr 3.

⁴⁶ Zob. literaturę powołaną w przypisie 36.

⁴⁷ Zob. Augustyniak - Górna, *op. cit.*, s. 57.

⁴⁸ Szermieniew, *op. cit.*, s. 135.

ków budżetowych⁴⁹, a więc była wielokrotnie większa, choć i w tym państwie bywały okresy, kiedy rezerwy budżetu republikańskiego miały małe, zbliżone do wielkości rezerw innych państw, rozmiary⁵⁰.

Względnie jednolite wysokości osiągają rezerwy budżetów terenowych. Są one z reguły mniejsze niż rezerwy budżetów najwyższych szczebli. W Polsce kształtują się obecnie w granicach 0,5% wydatków budżetów, chociaż w przeszłości wynosiły 1,5% wydatków⁵¹. W NRD i Rumunii osiągają zbliżone rozmiary⁵². W ZSRR stanowią około 1%, ale w niektórych budżetach zaledwie 0,2—0,3%⁵³.

Małe na ogół rezerwy budżetowe ocenia się w literaturze jako niewystarczające⁵⁴. Należy przychylić się do tych opinii. Dość powiedzieć, że już w tradycyjnych budżetach administracyjnych tworzone niekiedy rezerwy znacznie większe. Przykładowo w Polsce międzywojennej rezerwy budżetów samorządowych osiągały czasami 4% i więcej wydatków ogółem⁵⁵. Na obecny stan wpływa szereg czynników, wśród których na plan pierwszy wysuwa się dążenie do „napiętego” planowania, a więc rozdysponowania wszystkich posiadanych zasobów na etapie opracowywania planu i towarzyszące temu nadmierne rozbudowywanie różnorodnych zmian budżetowych, umożliwiającą wprowadzanie niezbędnych korekt przez organy wykonujące budżet w ciągu roku. Nie bez znaczenia jest także pewna tradycyjna niechęć organu władzy do pozostawiania w gestii organów administracji zbyt dużych rezerw.

Rezerwy ogólne winny ulec istotnemu zwiększeniu⁵⁶. Trudno jednak dać bliższe, precyzyjne wskazówki wyznaczające ich optymalną wysokość. Planowanie małych rezerw powoduje szereg niekorzystnych zjawisk, jak tworzenie rezerw ukrytych, wprowadzanie dużej ilości zmian w trakcie roku budżetowego, dążenie do ograniczania szczegółowości uchwalanego budżetu, aby dzięki temu móc w ciągu roku swobodniej wprowadzać niezbędne zmiany. Z drugiej strony należy pa-

⁴⁹ Art. 1 Legea Bugetului de Stat al Republicii Socialiste România pe anul 1986 („Buletinul Oficial al Republicii Socialiste România” 1985, nr 4, s. 71).

⁵⁰ Przykładowo rezerwa zaplanowana na rok 1976 stanowiła 1,3% wydatków budżetowych.

⁵¹ Zob. art. 21 ust. 2 ustawy z 1 VII 1958, o prawie budżetowym (Dz.U., nr 45, poz. 221).

⁵² Potapczuk, *System budżetowy...*, s. 45; art. 12 Legea Bugetului...

⁵³ Szermieniew, *op. cit.*, s. 135.

⁵⁴ Ciaś, *op. cit.* s. 18. S. C. Kończal, *Z prac nad doskonaleniem systemu budżetowego*, „Finanse” 1973, nr 1, s. 11; Petrik, *op. cit.* s. 64; Połowinkin, *op. cit.*, s. 111—112; Szermieniew, *op. cit.*, s. 135.

⁵⁵ Zawadzki, *Finanse samorządu...*, s. 64, 73.

⁵⁶ Por. Szermieniew, *op. cit.*, s. 52.

miętać o pewnych niebezpieczeństwach łączących się z rezerwami nadmiernymi. W świetle dotychczasowych doświadczeń państw socjalistycznych sytuacje tego typu mają niemal wyłącznie teoretyczny charakter. Niemniej podkreślić należy, że duże rezerwy oznaczają wzmocnienie pozycji organów administracji, które korzystając ze znacznego zakresu swobody mogą odchodzić od proporcji uchwalonych przez parlament, mogą zagrażać zasadzie planowania. Posiadanie rezerwy stanowi zawsze zachętę do jej wydatkowania. Nadto utrzymywanie zbyt dużych rezerw to obciążenie dla gospodarki, gdyż rezerwy reprezentują nierozdysponowaną część rozporządzanych zasobów, które mogą być wykorzystane na inne zadania⁵⁷.

Optymalna wysokość rezerw winna być ustalana w oparciu o bogaty materiał empiryczny, ze szczególnym uwzględnieniem odchyłeń między budżetami planowanymi i wykonywanymi (i to nie tylko w ujęciu globalnym, ale także i strukturalnym — zmiany wewnętrzne), przy zastosowaniu metod matematycznych. Z danych statystycznych gromadzonych w dłuższym okresie płyną informacje na temat dostatecznej lub niedostatecznej wysokości rezerw⁵⁸.

W szeregu państw socjalistycznych ustalone na początku roku rezerwy mogą w ciągu roku budżetowego być zwiększane. Najszersze zastosowanie reguła ta znajduje w Rumunii, gdzie zwiększeniu ulega przede wszystkim rezerwa budżetu republikańskiego. Źródłem zwiększenia jest część niewykorzystanych kredytów budżetowych na zadania o charakterze gospodarczym i na płace, pochodzących zarówno z budżetu republikańskiego, jak i budżetów terenowych⁵⁹. O wiele bardziej rygorystycznie ustalono warunki zwiększania rezerw budżetów wojewódzkich. Mogą one być zwiększone wówczas, gdy środki tych budżetów okażą się niewystarczające dla sfinansowania nowych zadań. Źródłem zwiększenia są oszczędności w wydatkach typu gospodarczego, które nie podlegają przekazaniu do budżetu republikańskiego. Na Węgrzech rezerwy budżetów terenowych zwiększa się o pozostałość środków, które nie mogą być przeniesione w instytucjach prowadzących samodzielną gospodarkę⁶⁰. Ustawodawca bułgarski przewidując możliwość zwiększania rezerwy budżetu republikańskiego pragnie jednocześnie przeciwdziałać tworzeniu się nadmiernych zapasów materiałowych w jednostkach budżetowych. Stanowi, że źródłem zwiększenia rezerwy są kwoty osiągnięte w wyniku zmniejszenia kredytów dla jednostek budżetowych budżetu republikańskiego i budżetów rad na-

⁵⁷ Połowinkin, *op. cit.*, s. 23.

⁵⁸ Rusenow, Angełow, Petrow, Christow, *op. cit.*, s. 70.

⁵⁹ Art. 194 rumuńskiej ustawy o finansach.

⁶⁰ § 63 węgierskiego terenowego prawa budżetowego.

rodowych o wartość ponadnormatywnych zapasów materiałowych i produktów żywnościowych z roku poprzedniego⁶¹. Polskie prawo budżetowe z 1970 r. wiązało zwiększenie rezerwy ogólnej budżetu centralnego i budżetów terenowych z sankcyjnym oddziaływaniem na jednostki nie wykonujące swoich zadań planowych. Zablokowane tym jednostkom kredyty były przenoszone na rachunki rezerw⁶². Z konstrukcji tej zrezygnowano w prawie budżetowym z 1984 r.

Nie wdając się w ocenę skuteczności rozwiązań stosowanych w poszczególnych państwach — z punktu widzenia możliwości osiągnięcia założonych pozarezerwowych celów — stwierdzić należy, że sama reguła zwiększania rezerw w ciągu roku budzi szereg zastrzeżeń. Środki, które są wykorzystywane w celu zwiększenia, powstają na ogół w wyniku niewykonania ustalonych wcześniej zadań lub wykonania ich w sposób odbiegający od założeń planu. Powiększanie o nie rezerwy, z której mogą być rozdysponowane, utrudnia rozeznanie w faktycznym przebiegu wykonania zadań planowych; umożliwia wprowadzanie zmian w tych zadaniach. Co więcej, środki te z istoty swej winny tworzyć nadwyżkę budżetową. Zaliczanie ich w poczet rezerwy wywołuje ten skutek, że doprowadza do zmiany gestora środków; nadwyżki budżetowe z zasady winny pozostawać w dyspozycji organów przedstawicielskich, a rezerwy — organów administracji. (Szerokie stosowanie reguły zwiększania rezerwy w ciągu roku w Rumunii powoduje, że nie jest tam znana instytucja nadwyżki budżetowej budżetów terenowych w kształcie spotykanym w większości państw socjalistycznych). Nadto rozwiązania przyjęte w Bułgarii i Rumunii powodują zmniejszenie środków pozostających w dyspozycji organów terenowych, ich centralizację w budżetach republikańskich. Wymaga to wnikliwej kontroli ze strony organów republikańskich, gdyż organy terenowe z natury rzeczy nie są zainteresowane przekazywaniem środków z własnych budżetów do budżetów wyższych szczebli.

W literaturze polskiej można spotkać dodatnią ocenę rozwiązań stosowanych w Rumunii i Bułgarii i towarzyszący temu postulat wprowadzenia ich w Polsce⁶³. Jednakże ze względu na podniesione argumenty uważam, że reguła zwiększania wysokości rezerw w ciągu roku nie znajduje dostatecznego uzasadnienia.

⁶¹ Art. 24 bułgarskiego prawa budżetowego.

⁶² Art. 54 ust. 4 i 65 ust. 3 ustawy z 25 XI 1970, prawo budżetowe (Dz.U., nr 29, poz. 244).

⁶³ A. W. Zawadzki, *Analiza porównawcza systemów budżetowych państw socjalistycznych*, [w:] *System budżetowy...*, cz. I, s. 31, 44.

3. WYKORZYSTYWANIE REZERW OGÓLNYCH

Rozdysponowanie rezerwy stanowi najważniejszy etap jej funkcjonowania. Tworzenie ma charakter służebny do wykorzystania, a kontrola jest zjawiskiem wtórnym. Dlatego też normodawcy poświęcają tej problematyce najwięcej uwagi.

Szczególnie istotne jest określenie warunków uzasadniających rozdysponowanie. Wyznaczają one zakres swobody gestora rezerwy. Możliwe są tu dwa rozwiązania: pierwsze — gdy przepisy prawa nie ustanawiają bliższych, konkretnych reguł, którymi należy się kierować (pozostawiają więc gestorowi pełną swobodę działania) i drugie — gdy kryteria takie są ustalone.

W państwach socjalistycznych stosowane są obecnie obydwie rozwiązania. Bardziej popularne jest pierwsze z nich. Występuje ono na Węgrzech, gdzie ustawa o finansach i terenowe prawo budżetowe nie określają żadnych warunków, od spełnienia których uzależniałyby wykorzystywanie rezerw oraz w Rumunii, gdzie rezerwa Rady Ministrów może być wykorzystana na uzupełnienie, w uzasadnionych wypadkach, poszczególnych kredytów uchwalonych w budżecie, w celu finansowania nowych zadań lub przedsięwzięć wynikających w ciągu roku⁶⁴ (jeśli zważyć, że organy państwowe zawsze winny działać tylko w przypadkach uzasadnionych). Do grupy tej należy zaliczyć i Polskę, gdyż używane przez naszego ustawodawcę określenie „rezerwa na wydatki nieprzewidziane” o wieloletniej historii, gdyż sięgającej pierwszego polskiego budżetu, stanowi bardziej nazwę rezerwy aniżeli wyznaczenie warunków jej wykorzystania. Nazwa ta nie jest zresztą zbyt ścisła⁶⁵, jeśli wziąć pod uwagę fakt, że pod pojęciem „wydatki nieprzewidziane” rozumie się nie tylko te wydatki, które nie były przewidziane w budżecie w ogóle, ale także te, które planowano w niedostatecznej wysokości⁶⁶.

Szczególny charakter mają rozwiązania dwóch następnych państw. W NRD bardzo ogólne sformułowania prawa budżetowego, charakterystyczne raczej dla języka teorii niż aktów prawnych, sprowadzają rolę rezerw do zabezpieczenia elastyczności planowania i wykonania budżetu. Towarzyszy temu wskazanie szczególnego przypadku wykorzystania rezerw — winny one zabezpieczać możliwość sfinansowania zadań wynikających z nowych doświadczeń naukowo-technicznych oraz

⁶⁴ Art. 169 rumuńskiej ustawy o finansach.

⁶⁵ Ostrowski, *op. cit.*, s. 230.

⁶⁶ Por. przykładowo: § 12 zarządzenia Ministra Finansów z 23 XII 1972 w sprawie zasad i trybu wykonywania budżetu państwa (Dz. Urz. Min. Fin. z 1973, nr 1, poz. 1).

ze zmienionych warunków rozwoju a równocześnie prowadzących do podniesienia efektywności społecznego procesu reprodukcji⁶⁷. Taka regulacja nie ogranicza istotnie swobody gestora. Podobnie rzecz się ma w Republice Czeskiej, gdzie rezerwa rządowa jest tworzona dla zabezpieczenia prawidłowej gospodarki budżetowej oraz dokonywania niezbędnych i nieprzewidzianych wydatków z budżetu republiki (wyznaczenia zawarte w drugim członie zdania doznają istotnego osłabienia z powodu ogólnego charakteru członu pierwszego).

W grupie drugiej występuje pewne zróżnicowanie ze względu na zakres i stopień związania gestorów rezerwy. Większą swobodę pozostawia organom rozporządzającym ustawodawca bułgarski, który przewiduje wykorzystywanie rezerwy na nieprzewidziane, niezbędne wydatki. Ze względu na podniesioną już uwagę co do znaczenia terminu „rezerwa na wydatki nieprzewidziane” jedynym kryterium jest tu właściwie niezbędny charakter wydatków. Węziej zakreślają warunki wykorzystania rezerw ustawodawcy czechoślowski i radziecki, którzy także przewidują rozdysponowywanie ich na wydatki niezbędne, ale dodatkowo wprowadzają warunek, aby wydatki te nie mogły być wcześniej przewidziane (zabezpieczone), a więc ograniczają zakres przyczyn, które spowodowały nieujęcie ich w budżecie. W Czechosłowacji nadto z rezerwy pokrywa się ubytki lub zmniejszenia dochodów. Jeszcze bardziej precyzyjnie wyznacza warunki funkcjonowania rezerw ogólnych ustawodawca rosyjski, który stanowi, że fundusze rezerwowe Rady Ministrów RFSRR i rad ministrów republik autonomicznych, jak również fundusze nieprzewidzianych wydatków komitetów wykonawczych rad krajów, obwodów i miast: Moskwy i Leningradu przeznaczają się na pokrycie nie cierpiących zwłoki wydatków, które nie mogły być przewidziane przy uchwalaniu budżetu⁶⁸. Wprowadza więc pojęcie „wydatki nie cierpiące zwłoki”.

Zupełnie wyjątkowy charakter mają postanowienia czeskiego prawa budżetowego odnoszące się do rezerw organów centralnych. Rezerwy te, jak już wskazywano, mogą być wykorzystywane zgodnie z zadaniami i celami planu gospodarczego. Jest to podejście nowatorskie, nawiązujące do podstawowej cechy gospodarki socjalistycznej — planowania gospodarczego. Jego założeniem jest zachowanie zgodności między budżetem i planem gospodarczym. Mimo to jego przydatność wydaje się stosunkowo mała, ze względu na możliwość wprowadzania dużych zmian w budżecie. Zadania budżetowe tylko częściowo znajdują bezpośrednie odbicie w postaci odpowiadających im zadań gospodar-

⁶⁷ § 11 ust. 2 prawa budżetowego NRD.

⁶⁸ Art. 12 rosyjskiego prawa budżetowego.

czych. Duża część z nich jest odzwierciedlona jedynie w ogólnych proporcjach planu gospodarczego⁶⁹. W świetle powyższej formuły zadania te mogą ulegać dość daleko idącym zmianom. Bogactwo rozwiązań stosowanych przez normodawców w zakresie warunków rozdyponowania rezerw jest, jak widać, duże.

W polskiej literaturze finansowej postulowano dotychczas jak najszersze wykorzystywanie rezerw finansowych, w tym zwłaszcza rezerw budżetowych⁷⁰. Znacznie bardziej zróżnicowane poglądy spotykamy na gruncie nauk ekonomicznych, wyrażane w odniesieniu do wszelkich rezerw gospodarczych. Część teoretyków proponuje używanie rezerw jedynie do pokrywania różnego rodzaju szkód, uszczerbków, a więc różnych negatywnych zmian zachodzących w okresie realizacji planu⁷¹. Inni podkreślają, że w gospodarce socjalistycznej, obok ryzyka realizacji zadań ujętych w planie istnieje ryzyko samego planu⁷². Jest ono traktowane jako niebezpieczeństwo niewłaściwego określenia ilości środków (tzw. plan „zawyżony, czy plan zaniżony”, a więc odbiegający od realnych możliwości jego realizacji), terminu realizacji, wyboru odpowiednich metod osiągnięcia zadań; mogą występować pomyłki w planowaniu, błędy i inne uchybienia. W związku z tym postulują oni, aby roli rezerw nie ograniczać do likwidowania ujemnych zmian, które powstały w okresie realizacji planu, ale wykorzystywać je także do korekty nieprawidłowości, które miały miejsce już w momencie planowania. Niekiedy podnosi się, że zmiany zachodzące w okresie realizacji planu mogą mieć nie tylko charakter negatywny, ale także i pozytywny. Polepszają one przewidywane warunki i efekty działania, powodują występowanie nowych zasobów, które mogą stanowić źródło poprawy rezultatów i wykonywania nowych zadań⁷³. Są one z natury rzeczy tak samo trudne do przewidzenia, jak zmiany o charakterze negatywnym, a ich zaistnienie powoduje, że przy braku rezerw nie można w pełni wykorzystać stworzonych, nowych możliwości, bez konieczności dokonania głębszych zmian planu. Rezerwy winny więc służyć zabezpieczeniu nie tylko przed zmianami niekorzystnymi, ale także winny umożliwiać wprowadzanie poprawek korzystnych. Wreszcie niektórzy teoretycy traktują rezerwy jako wygodny instrument, który pozwala na szybką zmianę dokonanych wcześniej ustaleń na inne, gdy

⁶⁹ Patrz literatura powołana w przypisie 28.

⁷⁰ Weralski, *Rola budżetu...*, s. 90—91, 165—166, 205—207.

⁷¹ H. Fiszel, *Wstęp do teorii gospodarowania*, Warszawa 1970, s. 260.

⁷² W. Grzybowski, *Teoria gospodarowania w warunkach niepewności*, Lublin 1974, s. 8, 75; S. Łojewski, J. Oleński, *Planowanie inwestycji i rezerw w warunkach niepewności*, Warszawa 1971, s. 89.

⁷³ *Ibidem*.

zaistnieją nieprzewidziane okoliczności. Wskazują oni, że w momencie opracowywania i uchwalania planu nie zawsze są gotowe rozwiązania wszystkich problemów. W procesie jego realizacji nierzadko rodzą się nowe możliwości i pomysły, urzeczywistnienie których zapowiada duże korzyści. W związku z tym może być uzasadniona rewizja planu, przeprowadzenie częściowej zmiany kierunków lub podjęcie nowych, ponadplanowych przedsięwzięć. Posiadanie odpowiednich rezerw zapewni swobodę manewru, umożliwi wybór najlepszego wariantu⁷⁴.

Wydaje się, że gestor rezerwy budżetowej nie powinien posiadać nieograniczonej swobody. Rozdysponowanie rezerw ogólnych zawsze prowadzi do większych lub mniejszych zmian zadań ujętych w budżecie. Bardzo często powoduje zmianę ustaleń organów władzy. Rezerwy budżetowe z zasady pozostają w gestii organów administracji. Zbyt duża swoboda w ich wykorzystywaniu może stanowić zagrożenie dla konstytucyjnych uprawnień organów przedstawicielskich do uchwalania budżetów, a wprowadzanie wielu nowych zadań do realizacji może zagrażać zasadzie planowania. Oczywiście niejednokrotnie istnieje potrzeba stosownych, głębszych zmian w ciągu roku. Nie powinno się to jednak odbywać poprzez wykorzystywanie rezerw budżetowych. Zmian tych winny dokonywać organy przedstawicielskie w drodze uchwalania dodatkowych kredytów, przeniesień kredytów itp.

Planowanie budżetowe, mimo podnoszonych w literaturze postulatów i podejmowanych prób, ma w państwach socjalistycznych w dalszym ciągu w zasadzie charakter roczny. Planowanie na taki okres nastrocza mniej problemów i jest o wiele bardziej realne niż planowanie pięcioletnie. Zakładane w pięcioletnich planach gospodarczych rezerwy mogą w dużej części znajdować odbicie w corocznych kredytach budżetowych, w wyniku czego, w momencie uchwalania budżetów, następowaloby ich częściowe rozdysponowanie.

Postulaty jak najszerzego wykorzystywania rezerw sformułowane są na tle dotychczasowych doświadczeń, które wykazują, że między zadaniami planowanymi a wykonywanymi mogą zachodzić poważne różnice. Wydaje się, że rezerwy nie mogą być zasadniczym narzędziem korygowania nieprawidłowości tego typu. Niezbędne jest używanie innych instrumentów elastyczności, doskonalenie metod planowania, optymalizacja zakresu planowania oraz dostosowanie do tego form prawnych, w jakich planowanie przebiega. W sumie, nie wystarczy, jak sądzę, ograniczenie gestora jedynie wiążącym ustaleniem wysokości rezerwy, lecz potrzebne jest także takie określenie warunków wykorzystywania, aby dopuszczały możliwość rozdysponowywania rezerw tylko w określo-

⁷⁴ P. Sulmicki, *Planowanie i zarządzanie gospodarcze*, Warszawa 1973, s. 153.

nych wypadkach. Rozważając te zagadnienia należałoby wziąć pod uwagę trzy kwestie.

Po pierwsze, zasadniczym kryterium rozdysponowania winno być to, że sfinansowanie jakiegoś przedsięwzięcia ma charakter pilny, a mówiąc bardziej precyzyjnie — na wzór rosyjskiego prawa budżetowego — rezerwa winna być przeznaczona na pokrycie nie cierpiących zwłoki wydatków budżetowych⁷⁵. Powody, dla których dokonanie wydatków nie może podlegać zwłoce mogą być bardzo różne. Może to być zarówno konieczność natychmiastowej likwidacji skutków klęski żywiołowej, jak i potrzeba pokrycia nowych wydatków wynikających z wprowadzenia nowych świadczeń społecznych finansowanych z budżetu, na które nie przewidziano stosownych środków. Istotne jest to, że wydatki muszą być dokonane szybko. Nie powinno się z ich dokonaniem czekać do momentu uchwalenia nowego budżetu.

Po drugie, przepisy prawne winny abstrahować od przyczyn, które spowodują konieczność rozdysponowania rezerwy. Winny dopuszczać możliwość wykorzystywania jej zarówno w przypadku zaistnienia zjawisk obiektywnych, jak i tych, które wiążą się z błędami w planowaniu, nierzetelnym gromadzeniem informacji itp. O rozdysponowaniu rezerwy winna przesądzać sama potrzeba jej użycia, a nie przyczyny, które do tego doprowadziły, choć oczywiście analiza tychże jest konieczna — zwłaszcza w fazie kontroli — a towarzyszyć jej powinno wyciąganie odpowiednich wniosków (doskonalenie metod planowania, stosowanie odpowiedzialności służbowej itp.).

Wreszcie, po trzecie, wydaje się, że ogólna reguła wykorzystywania rezerwy winna być ograniczona jednym zakazem. Rezerwa nie powinna być przeznaczana na finansowanie nowych przedsięwzięć, których realizacja będzie wymagała wydatków w następnych okresach budżetowych. O przedsięwzięciach tego typu winien decydować organ przedstawicielski. Taki zakaz nie występuje w żadnym z praw budżetowych. W rumuńskiej ustawie o finansach spotykamy wręcz rozwiązania idące w odmiennym kierunku. Ustawodawca zezwala tam organom terenowym na finansowanie z rezerwy nowych przedsięwzięć lub zadań — pod warunkiem, aby były podobne do tych, które są włączone do terenowego funduszu rozwoju gospodarczego i społecznego — i w przypadku nieukończenia ich do końca roku zezwala na dalsze ich finansowanie z rezerwy roku przyszłego⁷⁶. Mimo to wydaje się, że postulowane ograniczenie jest zasadne. Dzięki niemu rezerwa nie mogłaby być wykorzystywana przez organy administracji do wprowadzania do

⁷⁵ Por. Szermieniew, *op. cit.*, s. 137 i n.

⁷⁶ Art. 197 rumuńskiej ustawy o finansach.

realizacji nowych, poważnych przedsięwzięć, które wymagałyby ponoszenia nakładów w dłuższych okresach.

Przyjęcie powyższych zasad rozdysponowywania rezerw ogólnych zapewniłoby, jak sądzę, niezbędną elastyczność w trakcie wykonywania budżetu nie podważając istotnie uprawnień organów przedstawicielskich do jego uchwalania. Rezerwy ogólne pełniłyby rolę instrumentu równowagi budżetowej nie naruszając zbytnio zasadniczych założeń planowych, a niekiedy wręcz służąc stabilizacji podstawowych zadań planu. Reguły te uczyniłyby z rezerwy, w powiązaniu z innymi elementami konstrukcji, instytucję o szczególnych cechach, różniących ją od innych instytucji budżetowych.

Rezerwa ogólna może być przeznaczona na wszelkie wydatki budżetowe. Zawężenie przez polską klasyfikację budżetową wykorzystania rezerwy na nieprzewidziane wydatki jedynie do wydatków bieżących⁷⁷ ma charakter wyjątkowy i nie odpowiada postanowieniom prawa budżetowego, które nie przewiduje ograniczeń tego rodzaju ani nie zawiera podstawy prawnej dla ich wprowadzenia. Wydatki budżetów socjalistycznych są bardzo rozległe. Obok wydatków typowo administracyjnych, niemałą grupę stanowią wydatki socjalno-kulturalne. Dominują jednak wydatki na cele gospodarcze. Wszystkie rodzaje wydatków mogą być powiększane z rezerwy ogólnej.

Mimo to w polskiej praktyce budżetowej zaznacza się tendencja do zawężania roli rezerwy na nieprzewidziane wydatki. Do roku 1985 rezerwa ta była wykorzystywana głównie na zadania socjalno-kulturalne i administracyjne. Przedsięwzięcia gospodarcze były dofinansowywane przede wszystkim z nadwyżek budżetowych, które podobnie jak rezerwa na nieprzewidziane wydatki, pozostawały w gestii Rady Ministrów. Dążenie do tworzenia dwóch oddzielnych źródeł finansowania tych różnych wydatków znalazło częściowe odbicie i w ustawach budżetowych. W ustawie budżetowej na rok 1980 w części dotyczącej środków rezerwowych, obok rezerwy RM, utworzono środki służące zabezpieczeniu realizacji zadań gospodarczych⁷⁸. Wydaje się, że działania te nie znajdują dostatecznego uzasadnienia. Tworzenie różnych źródeł dodatkowego finansowania w ciągu roku, pozostających w gestii tego samego organu a wykorzystywanych na tych samych zasadach, stanowi niepotrzebne ograniczenie swobody tego organu. Jedna rezerwa o większych rozmiarach zapewnia większą elastyczność działania.

⁷⁷ Zob. § 81 klasyfikacji wydatków zawarty w zarządzeniu Ministra Finansów z 29 XII 1984, w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetu centralnego i budżetów terenowych (MP, nr 31, poz. 214).

⁷⁸ Ustawa budżetowa na rok 1980 z 21 XII 1979 (Dz.U., nr 28, poz. 162).

Inną rzeczą jest zasadność szerokiego finansowania z budżetu zadań o charakterze gospodarczym, zwłaszcza zasilanie w środki finansowe przedsiębiorstw państwowych. Problem wykorzystywania rezerw budżetowych na wydatki tego typu ma charakter wtórny w stosunku do tego zagadnienia. Jeśli z budżetu dokonuje się wydatków na rzecz przedsiębiorstw, to uzasadnione jest rozdysponowywanie rezerw budżetowych na te cele w przypadku, gdy zaplanowane środki budżetowe okażą się zbyt małe. Rola tych rezerw jest jednak różna w zależności od obowiązujących reguł funkcjonowania przedsiębiorstw. W systemie, w którym nie ma możliwości przerzucania na skarb państwa odpowiedzialności za działanie przedsiębiorstw, rezerwy budżetowe, mimo wykorzystywania ich na potrzeby przedsiębiorstw, są tylko rezerwami organów władzy i administracji państwowej. W przypadku gdy możliwość taka istnieje mogą one stać się rezerwami systemu finansowego państwa, mogą przejmować funkcje rezerw przedsiębiorstw.

Doświadczenia państw socjalistycznych wskazują na potrzebę zasadniczych zmian w regułach działania przedsiębiorstw. Konieczność ta jest mocno akcentowana w literaturze. Nadto nastąpiła poważna zmiana poglądów na temat zasadności stosowania budżetowej metody pokrywania uszczerbków i strat w majątku przedsiębiorstw państwowych, spowodowanych zjawiskami losowymi. Dominują przekonania o wyższości ubezpieczeniowej formy ich kompensowania⁷⁹. Przeprowadzane ostatnio w Polsce i na Węgrzech reformy zmierzają do ograniczenia dawnego zakresu finansowania jednostek gospodarczych z budżetu. W Polsce jako jedną z naczelných zasad funkcjonowania przedsiębiorstw przyjęto zasadę samofinansowania. Pomyślne przeprowadzenie reform spowoduje ograniczenie funkcji rezerw budżetowych.

Oddzielnie należy rozpatrzyć zagadnienie wykorzystywania rezerwy ogólnej w celu zwiększenia w ciągu roku lokaty na rzecz banku. W Polsce od pewnego czasu, pod wpływem postulatów literatury, w budżetach wydziela się — w postaci odrębnego wydatku budżetowego — lokatę na rzecz NBP. W związku z tym z rezerwy na nieprzewidziane wydatki może być zwiększana i ta lokata, a więc środki przekazywane na rzecz innego członu systemu finansowego państwa. Rezerwa budżetowa nabiera wówczas charakteru rezerwy systemu finansowego państwa. Rozwiązanie takie odpowiada tym postulatom teorii, które zmierzają do nadania budżetowi charakteru podstawowego planu

⁷⁹ Przykładowo: *Die staatliche Versicherung in DDR*, Berlin 1971, s. 32; E. W. K o ł o m i n, *Strachowanie ubezpieczeniowe imuszcztwa pri socyjalizmie*, Moskwa 1975, s. 164 i n., *Ubezpieczenia majątkowe*, red. W. Warkalno, Warszawa 1971, s. 366—367.

finansowego państwa, a rezerwom budżetowym roli rezerw finansowych państwa⁸⁰. W literaturze polskiej wysunięto postulat rozdysponowania rezerw budżetowych nie tylko przy pomocy metody bezzwrotnej, ale także — poprzez zwiększenie lokaty na rzecz NBP — w postaci finansowania zwrotnego. Podkreślono, że zapewni to większą elastyczność w wykorzystywaniu i uczyni z rezerw budżetowych rezerwę finansową planu gospodarczego⁸¹. Rozwiązanie takie budzi jednak wątpliwości. Szczegółowe określenie celów finansowanych z rezerwy budżetowej, zwiększającej lokatę na rzecz NBP, następuje wszak poza budżetem, w ramach planu kredytowego. Dokonane ostatnio reformy, w szczególności uchwalanie planu kredytowego przez Sejm, zmiany w zakresie wzajemnych powiązań między budżetem i planem kredytowym oraz wzmocnienie pozycji prezesa NBP powodują, iż rezerwa budżetowa nie powinna, jak się wydaje, służyć celom nie ujętym w budżecie. O przepływie środków pomiędzy budżetem a planem kredytowym winien zawsze decydować organ władzy.

Niemal wszystkie prawa budżetowe państw socjalistycznych przewidują rozdysponowanie rezerw ogólnych jedynie w postaci wydatków budżetowych. Jest to podejście tradycyjne, nawiązujące do historii kredytów na wydatki nieprzewidziane. Odpowiada ono zróżnicowanemu charakterowi prawnemu strony dochodowej i wydatkowej budżetu, zgodnie z którym zmiany dochodów budżetowych w zasadzie nie wymagają specjalnych form prawnych. Jednakże rezerwa może być użyta nie tylko w celu zwiększenia wydatków, ale także wtedy, gdy dochody budżetowe są osiągnięte w mniejszej niż planowano wysokości. Jedynie czechosłowackie prawo budżetowe przewiduje szeroki zakres wykorzystywania rezerw ogólnych stanowiąc, że pokrywa się z nich również ubytki lub zmniejszenia dochodów. Zbliżone skutki powoduje stosowana w Rumunii reguła zmniejszania wysokości rezerw organów terenowych w przypadku niewykonania w całym województwie zaplanowanych dochodów własnych⁸². Jej działanie jest znacznie ograniczone, gdyż dotyczy tylko rezerw organów terenowych i dochodów własnych.

Wyraźne uregulowanie przez przepisy prawa budżetowego możliwości pokrywania z rezerwy ubytków i uszczerbków dochodów ma ten walor, że zmusza gestora do kontroli dochodów budżetowych. Przeciwdziała dokonywaniu wydatków z rezerwy bez względu na stan

⁸⁰ Z. Pirożyński, *Rezerwy i nadwyżki w gospodarce budżetowej* (I), „Finanse” 1967, nr 11, s. 18; Szermieniew, *op. cit.*, s. 78 i n.; Weralski, *Rola budżetu...*, s. 147 i n.

⁸¹ Weralski, *Rola budżetu...*, s. 206 i n.

⁸² Art. 197 rumuńskiej ustawy o finansach.

dochodów. Chroni więc dobrze równowagę budżetową w ciągu roku.

Rezerwy organów terenowych są wykorzystywane według tych samych reguł ogólnych, co rezerwy budżetów najwyższych szczebli, lecz często dodatkowo obowiązuje tu szereg szczegółowych zakazów i ograniczeń. Wynikają one bądź z ustaw o prawach budżetowych, bądź są wprowadzane aktami prawnymi organów administracji. Pierwsze z tych rozwiązań jest bardziej uzasadnione z punktu widzenia polityczno-ustrojowego, gdyż o ograniczeniach kompetencji organów terenowych decyduje organ władzy. Poza tym teoretycznie winno ono zapewnić większą stabilność reguł niż rozwiązanie drugie, z powodu bardziej trwałego charakteru ustaw niż aktów prawnych organów administracji. Niestety, nie potwierdza tego praktyka. W Polsce często mamy do czynienia ze zmianą postanowień prawa budżetowego przez coroczne ustawy budżetowe⁸³.

Zakazy i ograniczenia mają różnorodny charakter. Najczęściej są to zakazy wykorzystywania rezerw na określone rodzaje wydatków. Normodawca węgierski i polski wprowadzają zakaz zwiększania z rezerw wydatków na płace⁸⁴. Ustawodawca polski przewiduje nadto możliwość wprowadzania ograniczeń w stosunku do innych wydatków, których górną granicę określają odrębne przepisy oraz zezwala Radzie Ministrów na wprowadzenie dodatkowych zakazów w przeniesieniach kredytów ze względów oszczędnościowych⁸⁵. Przyznanie uprawnień do ustalania zakazów organom administracji zapewnia większą elastyczność ich wprowadzania, ale jednocześnie, jak dowodzi praktyka, stanowi poważniejsze zagrożenie dla samodzielności organów terenowych.

Szerokie ograniczenia przewiduje ustawodawca rumuński. Z rezerwy nie można pokrywać wydatków na przeróbki wykonanych w niezadowolający sposób robót budowlano-montażowych, na zwiększenie dotacji na zaplanowane straty, a także na dokonywanie wydatków na utrzymanie i funkcjonowanie władz państwowych, z wyjątkiem terminowych remontów kapitalnych budynków wykorzystywanych dla działalności administracyjnej oraz robót związanych z podłączeniem do sieci i innych urządzeń. Zakazy te zawężają szeroko ustaloną regułę wykorzystywania rezerwy przyjętą w tym państwie. We współczes-

⁸³ Zob. Jaśkiewiczowa, *Ustawy budżetowe...*, s. 142 i n.; W. Nykiel, *Ustawy budżetowe w latach 1971—1978 a prawo budżetowe*, „Finanse” 1978, nr 4.

⁸⁴ § 39 węgierskiego terenowego prawa budżetowego, art. 55 polskiego prawa budżetowego.

⁸⁵ Art 55 polskiego prawa budżetowego.

nych regulacjach innych państw nie spotykamy już ograniczeń występujących na taką skalę. Niemniej były one znane w historii⁸⁶.

Inne niż rodzajowe ograniczenia przewiduje obecnie jedynie rumuńska ustawa o finansach. Wprowadza ona zakaz rozdysponowywania rezerwy w pierwszym kwartale, z wyjątkiem wydatków związanych z odbudową poszczególnych robót zniszczonych lub utraconych na skutek klęsk żywiołowych występujących w pierwszym kwartale, a także wydatków na roboty nie ukończone⁸⁷. Ma to przeciwdziałać wydatkowaniu środków w okresie bezpośrednio po uchwaleniu budżetów, co często ma miejsce. Działania tego typu nie są jednak w stanie przynieść zadowalających rezultatów tak długo, dokąd organy terenowe będą odczuwały ciągły niedobór środków w porównaniu z zadaniami, jakie zostały na nie nałożone. Zdają się to potwierdzać doświadczenia polskie, gdzie podobne zakazy były stosowane w minionym okresie i z których — z powodu ich nieskuteczności — zrezygnowano⁸⁸.

Reguły wykorzystywania rezerw ogólnych organów terenowych nie są, jak sądzę, dostosowane do podstawowej zasady budowy systemu budżetowego państw socjalistycznych — zasady centralizmu demokratycznego. Zadania finansowane z budżetów terenowych można podzielić na trzy grupy: zadania decydowane w pełni samodzielnie przez organy terenowe, zadania decydowane przez organy terenowe, ale w ramach niektórych wiążących wyznaczeń ustalanych przez organy wyższych szczebli i zadania decydowane przez organy wyższych szczebli⁸⁹. W świetle obowiązujących reguł organy terenowe teoretycznie mogą wprowadzać zmiany we wszystkich tych grupach zadań. Istniejące zakazy obejmują tylko niektóre rodzaje wydatków i nie pokrywają się z powyższym podziałem zadań. Nie są stosowane we wszystkich państwach. W tej sytuacji, aby nie dopuścić do zbyt daleko idących zmian w budżetach terenowych, wprowadzanych w wyniku wykorzystywania rezerw tych budżetów w praktyce stosuje się szereg dodatkowych ograniczeń, nie wynikających z przepisów prawnych, co budzi jednak poważne zastrzeżenia.

O wiele właściwsze byłoby rozwiązanie, zgodnie z którym organy terenowe mogłyby rozdysponowywać rezerwy na te wydatki, o których decydują samodzielnie. Tę zasadę można by ewentualnie uzupełnić o zakaz powiększania wydatków na płace i na inwestycje. Rozwiązanie to miałyby na celu ochronę podstawowych proporcji podziału docho-

⁸⁶ Zob. ewolucję rozwiązań polskich, Augustyniak-Górna, *op. cit.*

⁸⁷ Art. 197 rumuńskiej ustawy o finansach.

⁸⁸ Zob. Augustyniak-Górna, *op. cit.*

⁸⁹ Por. Starościk, *Decentralizacja administracji...*, s. 153; Weralski, *Pojęcie decentralizacji...*

du narodowego, zakładanych przez centralnego planistę, do których w państwach socjalistycznych przywiązuje się tak dużą wagę. Współcześnie ograniczenia wykorzystywania rezerw na cele inwestycyjne nie są już stosowane, choć nie były obce polskiemu normodawstwu⁹⁰. Powrót do nich można uzasadniać tym, iż niebezpieczeństwo dokonania nadmiernych wydatków na cele inwestycyjne jest zawsze realne. Proponowane zakazy poważnie ograniczyłyby możliwości oddziaływania organów terenowych na przebieg wykonania budżetu i planu społeczno-gospodarczego. Szczególnie mocno krępowałyby zakaz rozdysponowywania rezerwy ogólnej na płace. Realizacja niemal wszelkich przedsięwzięć i zadań wymaga bowiem mniejszych lub większych wydatków na te cele. Dlatego też warunkiem niezbędnym takiego rozwiązania jest zezwolenie organom terenowym na równoległe tworzenie rezerw na płace i na inwestycje. Rezerwy te mogłyby być wykorzystywane łącznie z rezerwą ogólną.

Z istoty i rodzajów zadań finansowanych z budżetów terenowych wynika konieczność rozdysponowywania rezerw budżetowych wyższych stopni także na potrzeby budżetów niższych szczebli. Prawa budżetowe państw socjalistycznych kwestii tych w zasadzie nie regulują. Jedynie polskie prawo budżetowe stanowi, że budżet centralny obejmuje rezerwy środków finansowych dla budżetów terenowych⁹¹. Wykorzystanie rezerw tworzonych w budżetach wyższych stopni na potrzeby budżetów niższych szczebli odbywa się poprzez zmianę wysokości środków wyrównawczych. Zgodnie z obowiązującymi w polskim prawie budżetowym regułami Minister Finansów może w toku wykonywania budżetu zmniejszać lub zwiększać dotacje ogólne, udziały w dochodach budżetu centralnego oraz dotacje celowe w wypadkach zmian w narodowym planie społeczno-gospodarczym, przyznania radom narodowym nowych źródeł dochodów, zwiększenia lub zmniejszenia albo zniesienia istniejących źródeł na podstawie ustaw lub przepisów wydanych na podstawie upoważnień ustawowych, zmian zasad opodatkowania, zmian cen urzędowych, taryf, opłat, kursów walut i wynagrodzeń, wprowadzanych przez Sejm lub Radę Ministrów, zmian organizacyjnych, przeniesienia zadań pomiędzy budżetem centralnym a budżetami terenowymi, powierzenia radom narodowym nowych lub dodatkowych zadań uprzednio nie podlegających sfinansowaniu z budżetów terenowych⁹². Zasady te, jak widać, zostały zakreślone bardzo szeroko i mało precyzyjnie. Przepisy nie stawiają nawet warunku, aby zmiany

⁹⁰ Zob. Augustyniak-Górna, *op. cit.*

⁹¹ Art. 25 ust. 2 polskiego prawa budżetowego.

⁹² Art. 70 ust. 1 polskiego prawa budżetowego.

w dochodach wyrównawczych były odpowiednie w stosunku do wprowadzanych zmian.

Praktyka polska wykazuje, że rezerwy ogólne budżetów wyższych szczebli, a zwłaszcza rezerwy budżetu centralnego, są w zdecydowanej większości wykorzystywane na potrzeby budżetów terenowych. Dlatego też uregulowanie przez prawo reguł rozdysponowywania tych rezerw na potrzeby organów niższych szczebli wydaje się konieczne. Sądę, że rezerwy winny być wykorzystywane na potrzeby budżetów niższych szczebli wówczas, gdy organy wyższych szczebli dokonują zmian wyznaczeń ustalanych dla organów terenowych w sposób wiążący, jak i w przypadkach wprowadzania zmian w zadaniach decydowanych przez organy wyższych szczebli, a finansowanych z budżetów niższych szczebli. Przyjęcie takiego rozwiązania nie tylko stworzyłoby organom terenowym gwarancje posiadania środków w przypadku zmian podejmowanych przez organy nadrzędne, ale także — w powiązaniu ze zmodyfikowanymi zasadami ustalania wysokości rezerw — uwolniłoby organy wyższych szczebli od odpowiedzialności za dofinansowywanie budżetów terenowych w każdej sytuacji.

Zasady rozdysponowywania rezerw budżetów terenowych winny być zsynchronizowane z zasadami wykorzystywania rezerw tworzonych na wyższych szczeblach systemu budżetowego. W przeciwnym wypadku organy wyższych stopni podejmują niekiedy próby oddziaływania na organy terenowe nie tylko poprzez swoje rezerwy, ale także starają się wpływać na rozdysponowanie rezerw przez organy terenowe⁹³, a organy terenowe chętnie i często występują o dofinansowanie z budżetów wyższych szczebli, bez względu na stan swoich rezerw i rodzaje zadań, które chcą finansować.

Założeniem proponowanego wyżej modelu funkcjonowania rezerw ogólnych na różnych szczeblach organów państwowych jest dość duży zakres swobody organów terenowych, precyzyjnie wyznaczony i o względnie stabilnym charakterze. Postulaty tego rodzaju od dawna są formułowane w literaturze. W warunkach znacznego ograniczenia samodzielności organów terenowych rezerwy tych organów pełnią inne funkcje. Umożliwiają one wprowadzanie przez nie niewielkich korekt w zadaniach finansowanych z budżetów terenowych, na które organy wyższych szczebli wyrażają niejako wstępną zgodę ustalając rozmiary tychże rezerw.

⁹³ Przykładowo w Polsce w roku 1978 w związku z akcją tworzenia na większą skalę prywatnych mini-żłobków i przedszkoli Ministerstwo Finansów zalecało, aby wydatki te były pokrywane z rezerw na nieprzewidziane wydatki budżetów terenowych. Zob. *Placówki z rezerw*, „Życie Gospodarcze” 1979, nr 5, s. 5.

4. KOMPETENCJE ORGANÓW BUDŻETOWYCH W ZAKRESIE REZERW OGÓLNYCH

Ustawodawcy państw socjalistycznych określają głównie kompetencje organów do rozporządzania rezerwami. Niemal powszechnie obowiązuje reguła, że rezerwy ogólne pozostają w gestii organów administracji. Wyjątki dotyczą rezerw budżetów terenowych. Na Węgrzech rezerwy pozostają w gestii rad narodowych, choć stołeczna oraz wojewódzkie rady narodowe mogą przekazać uprawnienia do rozporządzania nimi prezydiom rad⁹⁴. Zbliżone regulacje zawiera polska ustawa o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego z 1983 r., która stanowi, że rada narodowa może upoważnić terenowy organ o właściwości ogólnej do dysponowania rezerwą budżetową⁹⁵.

Zasada, iż rezerwy pozostają w gestii organów administracji jest, jak sądzę, w pełni uzasadniona i to w budżetach wszystkich szczebli. Rezerwy tworzone są z myślą o ich ewentualnym, dość realnym użyciu w ciągu roku budżetowego. Wydzielenie specjalnych środków w okresie uchwalania budżetu ma umożliwić szybkie, operatywne podjęcie działań, gdy tylko zaistnieje taka potrzeba. Jeśli reguły wykorzystywania rezerw są określone tak, że umożliwiają wprowadzanie jedynie zmian niezbędnych i pilnych, to wydaje się, że trudno znaleźć argumenty przemawiające za przekazaniem uprawnień do rozporządzania nimi organom przedstawicielskim, nawet w najniższych ogniwach terenowych. Rezerwa ogólna winna być operatywnym instrumentem organów administracji, umożliwiającym szybkie oddziaływanie w niezbędnym zakresie, w przypadku pojawienia się w ciągu roku nowych, nie przewidywanych wcześniej okoliczności. Występującą niewątpliwie potrzebę wzmocnienia pozycji terenowych organów przedstawicielskich należy realizować poprzez inne instytucje budżetowe.

Z tych samych powodów nie wydaje się konieczne tworzenie specjalnych konstrukcji mających zapewnić terenowym organom przedstawicielskim wpływ na proces rozdysponowywania rezerw przez organy administracji. Temu celowi może służyć przewidziane przez prawo budżetowe NRD uprawnienie rad narodowych do ustalania uprawnień i obowiązków swoich prezydiów w zakresie dysponowania rezerwami. Choć rozwiązanie to znajduje uzasadnienie ze względu na bardzo szeroko określone warunki wykorzystywania rezerw w tym państwie, to jednakże w przypadku zawężenia tych reguł do postulowanych wcześniej granic traci na znaczeniu. Nieco inaczej należy ocenić znane prawu

⁹⁴ § 40 węgierskiego terenowego prawa budżetowego.

⁹⁵ Art. 56 ustawy z 20 VII 1983, o systemie rad...

polskiemu (prawo budżetowe z 1970 r.) uprawnienie rad narodowych do ustalania, w jakim zakresie rozdysponowanie rezerwy wymaga zaopiniowania przez właściwe komisje rady⁹⁶. I w tym przypadku przy wąsko określonych regułach wykorzystania wprowadzanie regulacji tego typu nie wydaje się konieczne. Pożądane byłoby natomiast wykształcenie w praktyce takiej reguły, i to zarówno na szczeblu terenowym, jak i centralnym, iż organy administracji zasięgają wstępnej opinii komisji organów przedstawicielskich zawsze wówczas, gdy mają wątpliwości co do ewentualnej, późniejszej akceptacji sposobu rozdysponowania rezerw.

Rezerwy ogólne najczęściej pozostają w gestii rządów i terenowych organów administracji (prezydiów); w Republice Czeskiej i na Węgrzech także w gestii ministrów. W niektórych państwach dochodzi do podziału kompetencji w zakresie dysponowania nimi. Najczęściej ma to miejsce w przypadku rezerwy rządowej. W Czechosłowacji, Republice Czeskiej, Polsce i na Węgrzech przepisy przewidują możliwość przekazania przez rząd części uprawnień ministrom finansów. Jest to uzasadnione rolą i zadaniami, jakie organ ten pełni w ramach całej gospodarki budżetowej⁹⁷ (Ministrowie finansów posiadają także pewien pośredni wpływ na wykorzystanie rezerw ogólnych. Przepisy prawne nakładają bowiem na organy państwowe obowiązek przedstawiania im do zaopiniowania projektów aktów prawnych, które wywołują skutki finansowe dla budżetu). Wyjątkowy charakter mają regulacje polskie, które przewidują nadto możliwość scedowania części uprawnień na Prezydium Rządu i Prezesa Rady Ministrów. Koresponduje to wprawdzie z ogólniejszym trendem wzmocnienia pozycji Prezesa Rady Ministrów, z jakim mamy w Polsce do czynienia od dłuższego już czasu⁹⁸ i tendencją do rozszerzania kompetencji Prezydium Rządu (organ ten uzyskał m. in. uprawnienia do dysponowania centralnymi rezerwami planu gospodarczego⁹⁹), jednak prowadzi do sytuacji, w której uprawnienia Prezydium Rządu i Prezesa Rady Ministrów do rozdysponowywania rezerwy są szersze niż Ministra Finansów¹⁰⁰, choć to na tym ostatnim spoczywa odpowiedzialność

⁹⁶ Art. 69 ust. 3 ustawy z 25 XI 1970, prawo budżetowe...

⁹⁷ Por. Kosikowski, *op. cit.*

⁹⁸ Por. A. Burda, *Polskie prawo państwowe*, Warszawa 1977, s. 304—305.

⁹⁹ Por. § 18 uchwały Rady Ministrów z 30 VI 1969, w sprawie trybu działania Rady Ministrów i Prezydium Rządu (MP, nr 30, poz. 223).

¹⁰⁰ Prezydium Rządu może zwiększać z rezerwy budżetu centralnego kredyty odpowiednich części tego budżetu o kwotę do 100 mln zł w poszczególnych przypadkach, Prezes Rady Ministrów — o kwotę do 50 mln zł, zaś Minister Finansów jedynie o kwotę do 20 mln zł i to w granicach 10% rezerwy; § 1, 2 uchwały Rady Ministrów z 17 XI 1984, w sprawie dysponowania rezerwą budżetu centralnego (MP, nr 30, poz. 202).

za zachowanie prawidłowych proporcji między dochodami i wydatkami budżetu. Posiadanie przez Ministra Finansów kompetencji opiniodawczych, w przypadku rozdysponowywania rezerw przez te organy, tylko częściowo łądodzi wiążące się z tym konsekwencje.

Charakterystyczne jest, że o podziale uprawnień w zakresie rezerwy rządowej nie przesądzają same prawa budżetowe lecz rządy, które wykorzystując upoważnienie ustawowe mogą przekazać część swoich uprawnień określonym w ustawach podmiotom, według własnego uznania.

W przypadku rezerw ogólnych budżetów terenowych podział uprawnień ma miejsce jedynie w Bułgarii, gdzie w razie klęsk społecznych (epidemii, pożarów, powodzi itp.) kredyty z rezerwy mogą być uruchamiane przez przewodniczącego prezydium¹⁰¹. Jest to oczywiście uzasadnione potrzebą szybkiego, operatywnego podejmowania decyzji w tych wyjątkowych sytuacjach.

Prawa budżetowe najczęściej pomijają milczeniem kwestie uprawnień do tworzenia rezerw oraz kontroli ich wykorzystania. Kompetencje w zakresie kreowania rezerw ogólnych uregulowane zostały w czechosłowackim prawie budżetowym, zgodnie z którym wysokość rządowej rezerwy budżetowej uchwała Zgromadzenie Federalne w ramach budżetu federacji oraz w węgierskim rozporządzeniu Ministra Finansów — rezerwę tworzy rada narodowa¹⁰². W pozostałych państwach praktyka jest różna. W Polsce i Rumunii rezerwy ogólne kreowane są przez organy władzy w chwili uchwalania budżetów. W ZSRR, Bułgarii, Republice Czeskiej i NRD są natomiast tworzone w momencie ustalania układu wykonawczego, a więc kreują je organy administracji.

Prawidłowym rozwiązaniem wydaje się posiadanie kompetencji w tym zakresie przez organy władzy. Tworząc rezerwę ogólną zakreślają one granice działania dla organów administracji. Z góry określają i akceptują rozmiary odstępstw od kwot uchwalonych w budżecie. Jest to istotne dodatkowo ze względu na fakt znacznego ograniczenia szczegółowości uchwalanego budżetu w państwach socjalistycznych¹⁰³. Im mniejszy jest zakres szczegółowości budżetu uchwalanego przez organy władzy, tym bardziej pożądane jest, aby organy te przesądzały o rozmiarach możliwych odchyień. Rozwiązanie takie winno być stosowane także w budżetach terenowych, choć tam

¹⁰¹ Art. 27 bułgarskiego prawa budżetowego.

¹⁰² § 12 węgierskiego terenowego prawa budżetowego.

¹⁰³ Zob. przykładowo: M. B a k e š, *Československé finanční právo*, Praha 1976, s. 69; W. G o r o n o w s k i, *Klasyfikacja wydatków w budżecie socjalistycznym*, Warszawa 1972, s. 176; W. N y k i e l, *Ustawa budżetowa „Acta Universitatis Lodzensis”* 1987, Folia iuridica 28, s. 40.

wysokość rezerw tak często jest wyznaczana w sposób mniej lub bardziej ograniczający organy terenowe.

Prawa budżetowe winny konsekwentnie regulować ostatni etap funkcjonowania rezerw — kontrolę ich wykorzystania. Obecnie dzieje się tak wyjątkowo. Jedynie czeskosłowackie i czeskie prawa budżetowe nakładają na organy administracji obowiązek informowania w sprawozdaniu z wykonania budżetu o sposobie gospodarowania rządową rezerwą budżetową. Polskie prawo budżetowe zawiera ogólne sformułowanie, takie samo dla budżetu centralnego i budżetów terenowych, iż w sprawozdaniu z wykonania budżetu należy uwzględnić różnice między budżetem uchwalonym a wykonanym¹⁰⁴.

Oczywiście brak regulacji prawnych nakładających na organy administracji obowiązek zawarcia w sprawozdaniu z wykonania budżetu informacji o wykorzystaniu rezerw nie oznacza jeszcze, że informacje (takie nie są organom przedstawicielskim przedkładane. Praktyka może być jednak różna. W Bułgarii, jedynym państwie socjalistycznym, w którym publikuje się zatwierdzone przez Zgromadzenie Ludowe sprawozdania z wykonania budżetu państwa, brak jest informacji na temat rezerw budżetowych:

Przyznanie organom przedstawicielskim uprawnień do kontroli wykorzystania rezerw stanowi uzupełnienie ich uprawnień do tworzenia tychże rezerw. Dopiero tak ukształtowane kompetencje organów budżetowych stanowią jednolitą, zwartą całość, odpowiadającą ściśle wykształconemu w ciągu długiej historii budżetu układowi kompetencji tych organów, zgodnie z którym organy przedstawicielskie uchwalają budżety oraz kontrolują ich wykonanie, zaś organy administracji pełnią funkcje wykonawcze¹⁰⁵. Rezerwy budżetowe nie powinny być jedynie instytucją wykonywania budżetu. Choć jest to najważniejszy etap ich funkcjonowania, to jednak trzeba doceniać wagę i znaczenie ich tworzenia i kontroli wykorzystania.

Kończąc rozważania na temat rezerw ogólnych wskazać należy, że aktualnie w państwach socjalistycznych mamy do czynienia z dość dużą mozaiką rozwiązań w tym zakresie. Zaznacza się jednak kilka cech wspólnych, różnych od rozwiązań tradycyjnych. Przede wszystkim zwraca uwagę powszechność występowania rezerw ogólnych, jak i ich z reguły scentralizowany charakter. Znaczne zwiększenie wydatków budżetów socjalistycznych spowodowało rozszerzenie zakresu działania tych

¹⁰⁴ Art. 76 ust. 2, 77 ust. 1 polskiego prawa budżetowego.

¹⁰⁵ Harasimowicz, *Zagadnienia uchwalania...*, W. Łączkowski, *Kompetencje organów państwa w zakresie autoryzacji budżetu*, Poznań 1968; tenże, *Autoryzacja budżetu*, [w:] *System instytucji...*, t. II, s. 456 i n.

rezerw, które mogą pełnić nawet rolę rezerw systemu finansowego państwa. Wreszcie rezerwy tworzone w różnych ogniwach systemu budżetowego stanowią w rzeczywistości elementy składowe jednolitego systemu budżetowego, co wyraża się w tym, że są wykorzystywane nie tylko na zadania budżetu, w którym są kreowane, lecz także na potrzeby budżetów niższych szczebli.

Rozwiązania stosowane obecnie w ZSRR, Bułgarii i Polsce mają, pomijając podniesione wyżej kwestie, tradycyjny charakter. Rezerwy tworzone w tych państwach są wykorzystywane jedynie w celu zwiększenia wydatków, przy czym w Bułgarii i ZSRR przepisy, określając dość precyzyjnie warunki rozdysponowania, istotnie ograniczają swobodę gestorów. Ustawodawca polski używa natomiast terminologii nawiązującej do tej, którą posługiwał się już w pierwszym polskim budżecie. Wpływ tradycji budżetowej na współczesne konstrukcje rezerw ogólnych jest w dalszym ciągu istotny.

Najbardziej nowatorskie są rozwiązania czeskosłowackie. Przewiduje się tam wykorzystywanie rezerw nie tylko w celu zwiększenia wydatków, lecz także w przypadku nieosiągnięcia dochodów oraz szczegółowo określa się kompetencje organów budżetowych w poszczególnych fazach funkcjonowania rezerw. W Republice Czeskiej dopuszcza się możliwość tworzenia rezerw resortowych rozdysponowywanych zgodnie z zadaniami i celami planu gospodarczego.

Ogólnikowy charakter mają postanowienia węgierskich aktów prawnych i prawa budżetowego NRD. Pozwala to na względnie swobodne kształtowanie rezerw przez praktykę.

Wyjątkowość rozwiązań rumuńskich polega na dość silnym zespoleniu rezerwy z nadwyżką budżetową. Rezerwa jest zasilana w ciągu roku z niektórych niewykorzystanych kredytów budżetowych, może być również wykorzystana na finansowanie nowych, różnorodnych zadań oraz dokończenie tych, które były finansowane z rezerwy w roku ubiegłym.

Konstrukcje rezerw ogólnych stosowane w państwach socjalistycznych nie powinny być kształtowane dowolnie. Przy ich budowie winno się uwzględniać, z jednej strony, właściwości tych rezerw, z drugiej zaś, podstawowe założenia ustroju politycznego i gospodarczego tych państw zawarte w konstytucjach, tj. zasadę planowania, zasadę centralizmu demokratycznego oraz rolę organów przedstawicielskich jako organów najwyższej rangi. Wydaje się, że można zaproponować dwa względnie uniwersalne modele rezerw ogólnych, odpowiadające powyższym założeniom.

Pierwszy z nich, to rezerwa ogólna rządowa, a więc tworzona w budżetach najwyższych szczebli i scentralizowana z punktu widzenia tych

budżetów. Warunki wykorzystania tej rezerwy winny być określone tak, aby umożliwić jedynie wprowadzenie zmian niezbędnych, nie cierpiących zwłoki i — ewentualnie — pokrywanie ubytków dochodów. Rezerwa nie powinna służyć jako instrument prowadzenia samodzielnej polityki przez organy administracji, gdyż osłabia to pozycję organów przedstawicielskich, a wprowadzanie istotnych zmian w ustaleniach planu w ciągu roku pozostaje w sprzeczności z zasadą planowania. Przepisy winny określać całokształt kompetencji organów budżetowych w zakresie rezerw, a więc nie tylko kompetencje rządów do rozporządzania rezerwami, lecz także uprawnienia parlamentów do ich kreowania i kontroli wykorzystania.

Drugi model to rezerwa ogólna tworzona w budżetach terenowych i pozostająca w dyspozycji organów administracji o właściwości ogólnej. Jego odmienność w stosunku do modelu pierwszego polega na rozbudowaniu ograniczeń dotyczących głównie wykorzystania rezerwy (rozdysponowywanie jej jedynie na te wydatki, które są samodzielnie decydowane przez organy terenowe i — ewentualnie — zakaz zwiększania wydatków na płace i na inwestycje), a w zależności od całokształtu rozwiązań w zakresie gospodarki budżetowej, zwłaszcza zasad przydzielania środków wyrównawczych, niekiedy także w zakresie określania jej wysokości. Niezbędne ograniczenia kompetencji organów terenowych winny być ustalane tak, aby stosownie do przyjętych w danym państwie rozwiązań w dziedzinie gospodarki budżetowej zapewnić organom terenowym jak najszersze uprawnienia, eliminując uznaniowe działania organów administracji wyższych szczebli. Jednocześnie przepisy winny określać zasady wykorzystywania rezerw tworzonych w budżetach wyższych szczebli na rzecz budżetów niższych szczebli, regulując tym samym jedną z najbardziej charakterystycznych cech rezerw ogólnych budżetów socjalistycznych.

Rozdział III

REZERWY SZCZEGÓLNE BUDŻETU

1. WSTĘPNA CHARAKTERYSTYKA REZERW SZCZEGÓLNYCH

Rezerwy szczególne stanowią drugi typ rezerw budżetowych występujący współcześnie w państwach socjalistycznych. W przeciwieństwie do rezerw ogólnych, można je przeznaczyć jedynie na określoną grupę zadań w zakresie działalności budżetowej¹; dokonywać z nich tylko oznaczonych wydatków budżetowych. Teoretycznie rezerwy te mogą być ukierunkowane bądź przedmiotowo, bądź podmiotowo, lub w sposób mieszany, przedmiotowo-podmiotowy. W praktyce nie występują jednak rezerwy uszczegółowione wyłącznie podmiotowo. Spotykamy natomiast rezerwy o różnym stopniu ukierunkowania przedmiotowego i przedmiotowo-podmiotowego. Z tego względu, wydaje się, że dla ich oznaczenia najbardziej odpowiedni jest termin „rezerwy szczególne”, wykształcony w nauce polskiej². Używane przez wszystkich ustawodawców regulujących funkcjonowanie tych rezerw, a niekiedy i teoretyków, określenie „rezerwy celowe” jest mniej adekwatne, gdyż przymiotnik „celowe”, w przypadku instytucji prawa finansowego, najczęściej oznacza ukierunkowanie przedmiotowe.

Rezerwy szczególne są środkami nierozdzielonymi w okresie uchwalania budżetu (ustalania układu wykonawczego). Mają jednak w tym momencie określone mniej lub bardziej szczegółowo potencjalne przeznaczenie. Sposób ich wyodrębnienia jest taki sam, jak rezerw ogólnych. Są związane z wydatkową stroną budżetu.

Ich podobieństwo do wydatków budżetowych jest o wiele większe niż rezerw ogólnych. Wynika to oczywiście z przedmiotowego bądź podmiotowo-przedmiotowego ukierunkowania. W praktyce

¹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe, zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 230.

² Ostrowski, *op. cit.*, s. 230, także, J. Głuchowski, *Rezerwy budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982, s. 537.

rozdzielenie rezerw szczególnych i wydatków budżetowych dodatkowo komplikuje fakt, iż obok wydatków dokonywanych przez poszczególne jednostki organizacyjne występują wydatki, którymi dysponują organy budżetowe, a więc nie tylko rezerwy pozostają w gestii tych ostatnich. Dokonując niektórych wydatków organy te posiadają pewną swobodę w określaniu podmiotów korzystających ze środków i zadań, które będą z nich finansowane, co upodabnia je z kolei do rezerw.

Różnice między rezerwami szczególnymi a wydatkami budżetowymi sprowadzają się do tego, że rezerwy są ujęte w budżecie w mniejszym stopniu szczegółowości niż wydatki. W ich przypadku brak jest pełnego sprecyzowania przedmiotowego lub podmiotowego, niezbędnego — z punktu widzenia obowiązującej klasyfikacji budżetowej — do dokonania wydatku. Silnie podkreśla to ustawodawca polski, który jako jedyny określa te rezerwy bliżej stanowiąc, iż są one tworzone na wydatki, których podział nie może być dokonany w okresie uchwalania budżetu³.

Teoretycznie nie można określić różnicy między stopniem szczegółowości rezerw i wydatków budżetowych. Jest on bowiem różny nie tylko dla poszczególnych państw i dla różnych okresów czasu, ale także w tym samym państwie, w tym samym czasie występują znaczne dysproporcje zarówno między szczegółowością różnych wydatków budżetowych (np. w polskiej klasyfikacji budżetowej z 1984 r.⁴ w postaci paragrafów występują zarówno dotacje przedmiotowe, jak i rekompensaty z tytułu wzrostu cen nie zaliczone do wynagrodzeń), jak i szczegółowością różnych rezerw (np. rezerwa na inwestycje i rezerwa na nagrody dla pracowników administracji).

Różnicę tę można wykazać w ramach danej, konkretnej klasyfikacji budżetowej. Poprawnie zbudowana klasyfikacja winna umożliwiać jednoznaczne rozróżnienie rezerw i wydatków. Jest to ważne ze względu na charakter rezerw — swobodę organów rozporządzających nimi i konieczną, w związku z tym, kontrolę ich wykorzystania. Jeśli rezerwy szczególne są tworzone na wydatki, które nie mogły być dostatecznie określone w momencie uchwalania budżetu, to powinny być ujęte w specjalnych podziałach klasyfikacji budżetowej wyższych szczebli odpowiadających organom, w gestii których pozostają, z których to podziałek nie może następować ostateczne, bezpośrednie wydatkowanie środków. Dopiero w miarę określania ich

³ Art. 34 ust. 2, 42 ust. 2 ustawy z 3 XII 1984, prawo budżetowe (dalej: polskie prawo budżetowe).

⁴ Zarządzenie Ministra Finansów z 29 XII 1984, w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetu centralnego i budżetów terenowych (MP, nr 31, poz. 214).

szczegółowego przeznaczenia winno mieć miejsce sukcesywne rozpisywanie środków na te podziałki klasyfikacji niższych szczebli, z których można już bezpośrednio dokonywać wydatków. Przy takich założeniach identyfikacja rezerw i wydatków budżetowych nie powinna narażać na kłopoty.

W praktyce rodzi to jednak szereg problemów. Świadczą o tym rozwiązania stosowane w Polsce, które nie zawsze są zbieżne z powyższymi założeniami, a niekiedy i postanowieniami prawa budżetowego. Zwracają uwagę cztery kwestie. Po pierwsze, jako rezerwy traktuje się środki, które nie odpowiadają określeniu rezerw celowych (takiego terminu używa ustawodawca polski), zawartemu w prawie budżetowym. Przykładowo rezerwa na czyny społeczne, występująca niekiedy pod postacią dwóch rezerw — rezerwy na czyny społeczne inwestycyjne i rezerwy na czyny społeczne nieinwestycyjne⁵, nie jest na wydatki, których podział nie mógł być dokonany w okresie uchwalania budżetu. Co prawda organ dysponujący tymi środkami określa niekiedy dość swobodnie, jakie rodzaje zadań, przez jakie podmioty prowadzone, dofinansuje, jednakże wydatkowanie ich nie wymaga szczegółowego rozdysponowania w budżecie. Wystarczy przełać je na odpowiednie rachunki jednostek, które będą z nich ostatecznie korzystały. Środki na te cele winny więc być ujmowane w postaci wydatków budżetowych. Tymczasem normodawca polski wykazuje niezdecydowanie. W kolejnych klasyfikacjach budżetowych dla ich oznaczenia raz używa nazwy rezerwa na czyny społeczne, a innym razem traktuje je jako wydatki⁶.

Po drugie, zdarzają się sytuacje odwrotne. Niekiedy środki pełniące funkcje rezerw, mimo istnienia podstaw do ich wyodrębnienia w formie rezerw, są ujmowane w postaci wydatków. Tego rodzaju przypadki miały miejsce w odniesieniu do rezerw funduszu płac. Wydawane corocznie przepisy o planowaniu gospodarczym niejednokrotnie nakładały obowiązek tworzenia rezerw funduszu płac na określone podmioty. W budżecie środki te często nie były wyodrębniane w postaci rezerw, lecz zatrzymywano je w ramach podziałek odpowiadających funduszowi płac.

⁵ Por. N. Gajl, *Rola czynnika społecznego w podejmowaniu decyzji finansowych miejskich rad narodowych*, „Problemy Rad Narodowych” 1974, nr 30, s. 117.

⁶ Niekonsekwencje te widać także w klasyfikacji budżetowej z grudnia 1984, w której normodawca zatytułował rozdział 0097 „czyny społeczne inwestycyjne” ujmując w nim dotacje z tytułu pomocy finansowej państwa na realizację czynów społecznych inwestycyjnych, zaś w rozdziale 0099, odwołując się do rozdziału 0097, posłużył się terminem „rezerwy na czyny społeczne”. Jednocześnie § 82 klasyfikacji wydatków nosi nazwę „rezerwy na czyny społeczne nieinwestycyjne”.

Po trzecie, identyfikacja rezerw jest utrudniona ze względu na tzw. wydatki nierozdzielone. Konstrukcja ta jest wprowadzana zarządzeniami Ministra Finansów o klasyfikacjach budżetowych. Wydatki nierozdzielone stanowią część w budżecie. Nie odpowiada to postanowieniom prawa budżetowego z 1984 r., które jako zasadę przyjmuje podmiotowy charakter części budżetu centralnego, robiąc wyjątek jedynie dla części obejmujących rezerwy i rozliczenia z tytułu ogólnego zarządu finansowego. Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie klasyfikacji budżetowej z 1984 r. nie określa istoty wydatków nierozdzielonych. Występuje tu luka prawna. W praktyce, w nawiązaniu do dotychczasowej tradycji, przyjmuje się, że w części tej winno się ujmować te wydatki budżetowe, które są niewątpliwe; których dokonanie zostało już przesądzone jednakże różnorodne względy techniczne (najczęściej brak czasu) spowodowały, że nie zostały ujęte w odpowiednich fragmentach budżetu. Używanie przez normodawców podobnych określeń „wydatki nierozdzielone”, „rezerwy celowe na wydatki, których udział nie mógł być dokonany”, powoduje, że konstrukcje te nie zawsze są rozróżniane. W wydatkach nierozdzielonych bywają zamieszczane rezerwy szczególne (a niekiedy nawet i ogólne), co zasadniczo zmienia charakter tych wydatków i utrudnia rozpoznanie rezerw.

Sama konstrukcja wydatków nierozdzielonych budzi poważne zastrzeżenia. Ich istnienie i wykorzystywanie świadczy o technicznym podejściu do budżetu, podważa w pewnym stopniu znaczenie uchwalania go przez organ władzy w formie ustawowej, utrudnia orientację w uchwalonym budżecie, a tym samym nie służy realizacji zasady jawności budżetu. Problem jest poważny, gdyż wydatki nierozdzielone potrafią niekiedy osiągać duże rozmiary⁷. Wydaje się, że najbardziej uzasadniona byłaby rezygnacja z konstrukcji tego rodzaju. Należałoby natomiast doskonalić tryb opracowywania projektu budżetu — projekt ten powinien być dostatecznie przygotowany, a w szczególności skoordynowany z innymi planami w momencie przedkładania go Sejmowi — jak i dążyć do stworzenia takich warunków technicznych — nowoczesne techniki przetwarzania danych — które umożliwią szybkie wprowadzanie do projektu wszelkich zmian proponowanych zarówno w trakcie jego przygotowywania, jak i w czasie prac nad budżetem w Sejmie.

Po czwarte, polskie klasyfikacje budżetowe niekiedy posługują się odmienną terminologią niż prawo budżetowe. Przykładowo w klasyfikacji z 1984 r. normodawca używa nieznanego prawu budżetowemu

⁷ Przykładowo w ustawie budżetowej na 1986 wydatki nierozdzielone ujęte w budżecie centralnym stanowiły około 6% wydatków tego budżetu; zob. Głuchowski, *op. cit.*, s. 542 i n.

terminu „rezerwy ogólne”, do których zalicza, oprócz środków rezerwowych na wydatki bieżące (§ 81 wydatków), rezerwy na czyny społeczne nieinwestycyjne (§ 82), wydatki specjalne (§ 83) i fundusz dyspozycyjny (§ 84). Ostatnie trzy paragrafy, z racji ich szczegółowo określonego przeznaczenia, nie powinny być zaliczane do rezerw. Są to wydatki budżetowe na wskazane wyżej cele. Klasyfikacja z 1984 r. nie posługuje się terminem „rezerwy celowe”. Jednakże w dziale 00 — inwestycje i remonty kapitalne zawiera rozdział 0099 — rezerwy na inwestycje i remonty kapitalne. Środki te nie są rozbijane na paragrafy, a więc odpowiadają wzorcowemu ujęciu rezerw przedstawionemu wyżej. Jest to jedyny przypadek w tej klasyfikacji, co nie znaczy, że jest to jedyna rezerwa szczególna występująca w budżetach w tym okresie.

Niedostatki klasyfikacji budżetowych powodują, że nie sposób zorientować się w wysokości i rodzajach zawartych w budżetach rezerw szczególnych. Ich rozmiary wyjątkowo są prezentowane zbiorczo we fragmencie ustawy budżetowej odnoszącym się do budżetu państwa⁸. W budżecie centralnym w części dotyczącej środków rezerwowych z reguły ujmuje się tylko rezerwę ogólną pozostającą w gestii Rady Ministrów, choć tam właśnie byłoby odpowiednie miejsce, aby obok rezerwy ogólnej zestawzić wszystkie rezerwy szczególne ze wskazaniem ich rodzaju, wysokości i organu rozporządzającego. Ewentualnie można je, zgodnie z dyspozycją prawa budżetowego, ująć w poszczególnych częściach budżetu, lecz wyraźnie wydzielone od wydatków budżetowych i ze wskazaniem ich przeznaczenia i wysokości.

2. ZAKRES WYSTĘPOWANIA ORAZ RODZAJE REZERW SZCZEGÓLNYCH

Funkcjonowanie rezerw szczególnych jest obecnie uregulowane zaledwie w trzech prawach budżetowych: czechosłowackim, czeskim i polskim, przy czym do polskiego prawa budżetowego postanowienia te wprowadzono po raz pierwszy dopiero w 1970 r. Nie znaczy to, że rezerwy tego typu nie są tworzone w innych państwach socjalistycznych. Spotykamy je w budżetach terenowych WRL, gdzie obok rezerwy ogólnej wyróżnia się rezerwy na określony cel (np. podwyżkę płac w służbie zdrowia)⁹ oraz ZSRR, gdzie w budżecie związkowym występują rezerwy o celowym przeznaczeniu (np. rezerwa regulowania

⁸ Zob. przykładowo: ustawa budżetowa na 1973 z 16 XII 1972 (Dz.U., nr 52, poz. 337).

⁹ J. Brożek, *System budżetowy Węgierskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, cz. II, Warszawa 1973, s. 159.

cen), a w niskich ogniwach systemu budżetowego — rezerwy specjalne (np. na zabezpieczenie wypłaty wynagrodzeń nauczycielom i pracownikom służby zdrowia)¹⁰. Jednakże brak ustawowych regulacji odnoszących się do tych rezerw zdaje się świadczyć m. in. o tym, że nie są to konstrukcje o wykształconych już trwałych cechach i poważniejszym znaczeniu. Uniemożliwia to jednocześnie przeprowadzenie szerszej analizy prawnoporównawczej.

W Czechosłowacji rezerwy szczególne są tworzone w budżecie federacji. Pozostają — tak jak rezerwa ogólna — w gestii rządu, a z jego upoważnienia także w gestii Ministra Finansów, który rozporządza nimi na warunkach ustalonych przez rząd¹¹. Podobnie jest w Republice Czeskiej, gdzie występują w budżecie republiki¹². W obu tych przypadkach są to więc rezerwy scentralizowane z punktu widzenia danego budżetu. Inne rozwiązania przyjął ustawodawca polski w odniesieniu do rezerw szczególnych budżetu centralnego. Mają one charakter rezerw resortowych. Tworzone są w poszczególnych częściach budżetu centralnego i pozostają w dyspozycji ministrów. Polskie prawo budżetowe przewiduje nadto tworzenie rezerw szczególnych w budżetach wojewódzkich, jednakże już o charakterze scentralizowanym — pozostają w gestii wojewodów. W latach 1970—1984 rezerwy szczególne mogły być kreowane w budżetach terenowych wszystkich szczebli. Ostatnie regulacje prawne ograniczyły więc uprawnienia organów terenowych.

Rezerwy szczególne ze względu na swoją podstawową cechę — przedmiotowe, bądź podmiotowo-przedmiotowe uszczegółowienie — mogą pozostawać w dyspozycji liczniejszych podmiotów niż rezerwa ogólna. Wynika to z trzech względów. Po pierwsze, przy odpowiednio ukształtowanych kompetencjach do tworzenia rezerw, wpływ organów przedstawicielskich na ich rozdysponowanie jest większy; wyznaczają one częściowo przyszłe kierunki wydatkowania. Po drugie, nie stwarzają takiego zagrożenia dla podstawowych zadań planów gospodarczych i budżetów. Ukierunkowanie powoduje, że organy centralne mogą już na etapie planowania traktować je jako środki wykorzystane i uwzględnić, zakładając pożądane proporcje. Co więcej, jeśli są two-

¹⁰ M. K. Szermieniew, *Finansowyje rezerwy w razzryrienom wosproizwodstwie*, Moskwa 1973, s. 72.

¹¹ § 20 ustawy z 21 XII 1970, o systemie budżetowym federacji czechosłowackiej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetów federacji i republik, w: *Ustawy o prawie budżetowym i ustawy budżetowe na 1973 r. państw socjalistycznych*, Warszawa 1973.

¹² § 19 ustawy z 8 VII 1971 Czeskiego Zgromadzenia Narodowego o systemie budżetowym Czeskiej Republiki Socjalistycznej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetowymi, w: *Ustawy o prawie...*

rzony dla zabezpieczenia tych zadań, które uznaje się za najważniejsze i w przypadku których ryzyko odchyień jest duże, wówczas służą wzmocnieniu stabilności planów. Po trzecie, rezerwy te mogą być niekiedy powiązane z bezpośrednio im odpowiadającymi rezerwami planu gospodarczego, co ułatwia zachowanie zgodności między budżetem i planem.

Rezerwy szczególne mogą pozostawać w dyspozycji rządów. Nie stoi temu na przeszkodzie fakt, że we wszystkich państwach socjalistycznych organy te rozporządzają rezerwami ogólnymi, stwarzającymi im znacznie szersze możliwości działania. Kreowanie rządowych rezerw szczególnych, obok rezerw ogólnych, ma bowiem te walory, że zwiększa realność planowania w tych przypadkach, gdy przyszłe, lecz nie postanowione jeszcze ostatecznie, zadanie jest na tyle realnie przewidywane, iż jego sfinansowanie można zabezpieczyć w drodze utworzenia rezerwy. Nadto może zapewnić większą spójność między rezerwami budżetowymi a rezerwami planu społeczno-gospodarczego.

Bardziej złożony jest problem rezerw szczególnych ministrów. Ich funkcjonowanie obok rezerw rządowych, zwiększa już poważnie elastyczność budżetów. Niemniej wydaje się, że jest to rozwiązanie lepsze niż kreowanie na tym szczeblu rezerw ogólnych, co ma miejsce w niektórych państwach, lub rozbudowywanie uprawnień tych organów do dokonywania w ciągu roku różnych zmian budżetowych. Poza tym, w tych państwach, w których szczegółowość budżetów uchwalanych przez organy władzy uległa istotnemu ograniczeniu rozdysponowanie tych rezerw, przy odpowiednio dobranym ich katalogu, nie musi prowadzić do przekształceń zadań wyznaczonych przez organy przedstawicielskie.

System rezerw szczególnych nie powinien być rozbudowywany ponad niezbędne rozmiary. Brak argumentów przemawiających za tworzeniem ich w różnorodnych jednostkach organizacyjnych sfery nieprodukcyjnej, wykonujących zadania budżetowe, choć i takie rezerwy — odpowiednio skonstruowane — nie stanowiłyby istotnego zagrożenia dla podstawowych zadań i proporcji planów gospodarczych i budżetów. Z charakteru tych jednostek, ich wykonawczej roli wynika, że nie powinny one rozporządzać rezerwami umożliwiającymi podejmowanie w ciągu roku nowych przedsięwzięć. Mogłyby co najwyżej posiadać rezerwy o wąsko wyznaczonych kierunkach wykorzystania, zabezpieczające realizację zaplanowanych już zadań. Ponieważ jednak rezerwy te byłyby wykorzystywane wyłącznie na potrzeby tych jednostek, to te same skutki można osiągnąć gospodarując racjonalnie przyznawanymi środkami w ciągu roku.

Uprawnienia do tworzenia rezerw szczególnych, jeśli akceptuje się samą konstrukcję tych rezerw, winny być przyznane organom terenowym, które we wszystkich państwach socjalistycznych mają być gospodarzami na własnym terenie, posiadają prawo uchwalania planu gospodarczego i budżetu¹³. Z rozwiązania tego, jak wskazywano, korzysta się jednak rzadko. Stanowi to chyba pewną niekonsekwencję w świetle niemal powszechnego kreowania w budżetach terenowych rezerwy ogólnej, której funkcjonowanie rodzi więcej problemów z punktu widzenia zasad ustroju gospodarczego i politycznego państw socjalistycznych. Niewielkie rozmiary tych budżetów powodują, że potrzeba rozbudowy rezerw jest tu o wiele mniejsza. Dlatego też nie wydaje się uzasadnione przyznawanie kompetencji do rozporządzania terenowym organom administracji o właściwości szczególnej, obok organów administracji o właściwości ogólnej.

Prawa budżetowe nie określają rodzajów rezerw szczególnych. Użyty przez polskie prawo budżetowe z 1984 r. zwrot „rezerwy celowe na wydatki, których podział nie może być dokonany w okresie uchwalania budżetu” jest ogólnikowy i nie zawiera żadnych rodzajowych wyznaczeń. Pewne pośrednie wyznaczenia wynikały jednak z prawa budżetowego z 1970 r., które stanowiło, że podstawą planowania rezerw szczególnych są w szczególności ustalone w n.p.g. środki rezerwowe poszczególnych jednostek organizacyjnych¹⁴. Wiązało więc te rezerwy z rezerwami planu gospodarczego. Rezerwy planu gospodarczego miały w tym okresie różnorodny charakter i były tworzone na różnych szczeblach zarządzania gospodarką narodową. Brak trwałych regulacji prawnych odnoszących się do nich powodował, że ich rodzaje i konstrukcje mogły ulegać istotnym zmianom. Nadto pod pojęciem tym niejednokrotnie rozumiano nie tylko rezerwy ujmowane w samym planie społeczno-gospodarczym, ale także rezerwy różnorodnych bilansów materiałowych, rzeczowych będących podstawą opracowania planu. W praktyce najczęściej występującymi rezerwami planu gospodarczego były rezerwy inwestycyjne, rezerwy funduszu płac, rezerwy konsumpcyjne, rezerwy mocy produkcyjnych, rezerwy zatrudnienia¹⁵. Niektóre z tych rezerw wiązano ściśle z odpo-

¹³ Zob. przykładowo: B. Zawadzka, *Miejsce rad terenowych w ustroju politycznym państw socjalistycznych*, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław 1985, s. 16—32; N. Gajl, W. Nykiel, H. Sochacka-Krysiak, *Gospodarka finansowa w systemie rad terenowych*, [w:] *System terenowych...*, s. 295—353; Z. Leoński, *Organizacja podstawowych organów administracji terenowej*, [w:] *System prawa administracyjnego*, Wrocław 1977, t. II, s. 158.

¹⁴ Art. 29 ust. 2 ustawy z 25 XI 1970, prawo budżetowe (Dz.U., nr 20, poz. 244).

¹⁵ I. Chodak, *Rezerwy w planie gospodarczym*, Warszawa 1967, s. 18 i n.

wiednimi rezerwami budżetu, które stanowiły wówczas ich częściowe pokrycie finansowe (pozostałe środki na ten cel ujmowano w innych ogniwach systemu finansowego państwa). Dochodziło więc niejako do wykształcenia konstrukcji nowego typu — jednolitej rezerwy finansowo-gospodarczej¹⁶. Inne znajdowały odbicie w rezerwach ogólnych lub w rezerwach szczególnych, choć już tylko bardzo luźno im odpowiadających.

W budżetach polskich do najbardziej popularnych rezerw szczególnych należały rezerwy funduszu płac i rezerwy inwestycyjne. Były one bezpośrednio związane z odpowiednimi rezerwami planu gospodarczego. Obok nich pojawiło się jednak szereg innych bardzo różnorodnych rezerw, tworzonych głównie w budżecie centralnym, o mniej lub bardziej trwałym charakterze, jak rezerwy na finansowanie prac badawczych, rezerwy na nagrody dla pracowników administracji, rezerwy na akcję odśnieżania, rezerwy na dofinansowanie budżetów terenowych, rezerwy na politechnizację szkół, rezerwy na popieranie terenowych inicjatyw kulturalnych i wiele innych, którym najczęściej nie odpowiadały już stosowne rezerwy planu gospodarczego. Wydaje się, że ich tworzenie — choć można je uznać za legalne ze względu na użycie w prawie budżetowym mało precyzyjnego określenia „ustalone w n.p.g. środki rezerwowe poszczególnych jednostek organizacyjnych” — doprowadziło do pewnego wypaczenia intencji ustawodawcy. Rezerwy powiązane z odpowiadającymi im bezpośrednio rezerwami planu gospodarczego, były tylko jednymi z wielu różnorodnych rezerw szczególnych.

W polskiej praktyce budżetowej z rezerw szczególnych, instytucji ogólnie tylko określonej przez prawo budżetowe, korzystano zbyt szeroko. Wskazywano już, że terminu „rezerwa” używano dla oznaczenia środków, które ze względu na ich charakter rezerwami nie były. Obok rezerw, które służyły zabezpieczeniu najważniejszych, podstawowych proporcji ekonomicznych planu, pojawiły się rezerwy, które w sposób mniej lub bardziej szczegółowy wyznaczały przyszłe, różnorodne zadania do realizacji. Najbardziej niepokojące było jednak to, że w budżetach wyższych szczebli wielokrotnie tworzono rezerwy z myślą o bieżącym dofinansowywaniu w ciągu roku zadań realizowanych przez organy terenowe¹⁷. Przykładowo rolę taką pełniły wspomniane już rezerwy na dofinansowywanie budżetów terenowych, rezerwy na akcję

¹⁶ Por. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 55 i n.

¹⁷ J. Kaleta, *Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1977, s. 339; por. też J. Wierzbicki, *Znaczenie wieloletniego planowania budżetowego dla centralizacji zarządzania gospodarką terenową*, [w:] *Przebudowa systemu budżetowego*, Warszawa 1974, s. 180 i n.

odśnieżania, rezerwy na politechnizację szkół, rezerwy na popieranie terenowych inicjatyw kulturalnych. O rozmiarach zjawiska może świadczyć fakt, że rezerwy szczególne kreowane w budżecie centralnym z przeznaczeniem dla budżetów terenowych były wielokrotnie większe niż zbiorcze kwoty rezerw budżetów terenowych¹⁸.

Środki na te cele winny być przydzielane organom terenowym w momencie uchwalania budżetów. Zatrzymywanie ich pod postacią rezerw pozwalało organom wyższych szczebli na bieżące sterowanie działalnością organów terenowych w ciągu roku. Z tych względów instytucja rezerwy szczególnej spotykała się w literaturze z ostrą krytyką. Zaproponowano nawet rezygnację z konstrukcji tego rodzaju¹⁹. Wydaje się, że jest to propozycja zbyt radykalna. Należy wyraźnie odróżnić potencjalne możliwości zawarte w konstrukcji rezerwy od wadliwej praktyki jej stosowania. Rezerwy szczególne mają szereg zalet, na które zwracano już uwagę, które mogą uzasadniać posługiwanie się nimi w państwach socjalistycznych. Aby jednak dobrze pełniły swoją rolę, trzeba nadać im odpowiedni kształt, zoptymalizować zakres ich działania, w tym rodzaje tworzonych rezerw. Zbyt szerokie korzystanie z nich może podważać znaczenie autoryzacji budżetu, powodować zagrożenie dla zasady planowania (wiele zadań nie jest ostatecznie przesądzone w momencie uchwalania planów), osłabiać pozycję organów przedstawicielskich (rezerwy pozostają w gestii organów administracji), jak i przyczyniać się do ograniczania samodzielności organów terenowych (rezerwy są bardzo wygodnym instrumentem oddziaływania)²⁰.

W państwach socjalistycznych, w których tak dużą wagę przywiązuje się do planowania gospodarczego i zachowania określonych proporcji ekonomicznych, rezerwy szczególne mogą być tworzone przede wszystkim dla zabezpieczenia najważniejszych proporcji podziału dochodu narodowego. Mogą to więc być przede wszystkim rezerwy funduszu płac, rezerwy inwestycyjne, a także rezerwy na kapitalne remonty. Nie ma, jak sądzę, przeszkód, aby rezerwy te funkcjonowały także w okresie parametrycznego zarządzania gospodarką narodową. Byłyby one wykorzystywane wówczas, gdy przewidziane wydatki budżetowe okazywałyby się niedostateczne.

W Polsce rezerwy te, zgodnie z dotychczasową tradycją, można by

¹⁸ Por. J. Kaleta, *Rola finansów w procesie decentralizacji zarządzania*, „Problemy Rad Narodowych” 1977, nr 38, s. 125.

¹⁹ Kaleta, *Gospodarka budżetowa...*, s. 339; tenże, *Rola finansów...*, s. 125; Z. Pirożyński, *Budżet a gospodarka terenowa*, „Finanse” 1981, nr 3, s. 19 i n.

²⁰ N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 246; Kaleta, *Gospodarka budżetowa...*, s. 339.

tworzyć w poszczególnych ministerstwach i jednostkach im równorzędnych oraz w budżetach terenowych wszystkich szczebli. Winny to być jedyne rodzaje rezerw szczególnych tych podmiotów, wykorzystywane wyłącznie na zadania finansowane z danego budżetu; nie powinny być rozdysponowywane na potrzeby budżetów niższych szczebli. W przypadku resortów rozwiązanie takie odpowiadałoby roli tych jednostek wyznaczonej przez przepisy ustrojowe i prawo budżetowe; uniemożliwiałoby ograniczanie samodzielności organów terenowych poprzez rezerwy. W przypadku organów terenowych natomiast ograniczenie rodzajów rezerw jest podyktowane przede wszystkim ideą centralnego planowania rozwoju społeczno-gospodarczego i właściwościami tych budżetów — ich niewielkimi rozmiarami oraz niegospodarczym charakterem. Rady narodowe winny samodzielnie określać wysokość rezerw szczególnych tworzonych w ich budżetach.

Rezerwy inwestycyjne i rezerwy funduszu płac winny stanowić zasadnicze rodzaje rezerw szczególnych. Lecz chyba nie jedyne. Wydaje się, że można dopuścić możliwość tworzenia i innych, pozostających w gestii Rady Ministrów, a wykorzystywanych na potrzeby całego systemu budżetowego. Byłyby to głównie rezerwy na sfinansowanie tych przedsięwzięć, które są wstępnie przewidywane do realizacji w danym roku, w stosunku do których jednak nie zapadły jeszcze ostateczne rozstrzygnięcia, w związku z czym brak jest podstaw do dokładnego planowania środków (np. projektowane zmiany w zasadach finansowania świadczeń społecznych czy przewidywane podwyżki uposażeń). Mogłyby to być także rezerwy na dość szczegółowo określone przez organ przedstawicielski zadania, o ewentualnej realizacji których będzie decydował rząd w ciągu roku w zależności od istniejących warunków. Charakter takich zadań może być bardzo różnorodny i zmienny. Dlatego też przepisy regulujące funkcjonowanie rezerw winny być dość ogólne, aby stworzyć niezbędną elastyczność działania. Ten typ rezerw powinien być jednak stosowany wyjątkowo. Brak jest bowiem pewności realizacji projektowanych przedsięwzięć.

3. WYKORZYSTYWANIE REZERW SZCZEGÓLNYCH ORAZ KOMPETENCJE ORGANÓW BUDŻETOWYCH W ZAKRESIE TYCH REZERW

Warunki wykorzystywania rezerw szczególnych zostały uregulowane w prawach budżetowych w zasadzie tak samo, jak dla rezerw ogólnych. W Czechosłowacji zakreślono je dość wąsko; rezerwy szczególne są tam przeznaczone na pokrycie niezbędnych i nieprzewidzianych wydatków, których nie można było zabezpieczyć w budżetach organów

federalnych. Pokrywa się z nich również ubytki lub zmniejszenia dochodów, co niejako przekreśla ich ukierunkowanie. Rozwiązanie to służy jednak dobrze zachowaniu równowagi budżetowej. W Republice Czeskiej swoboda gestora jest właściwie nieograniczona, gdyż rezerwy mogą być rozdysponowywane nie tylko na niezbędne i nieprzewidziane wydatki budżetowe, lecz także w celu zabezpieczenia prawidłowości gospodarki budżetowej, co — jak wskazywano — jest określeniem bardzo ogólnym. Ponieważ w państwach tych rezerwy szczególne pozostają, tak jak rezerwy ogólne (z wyłączeniem resortowych rezerw ogólnych), w gestii rządu i ministra finansów, a w przypadku rezerw ogólnych brak jest przedmiotowych ograniczeń ich wykorzystywania, to ustalenie dla tych różnych rezerw takich samych warunków rozdysponowania zmusza do rozważenia celowości wydzielania rezerw szczególnych. Z punktu widzenia gestora bardziej elastyczne byłoby rozwiązanie polegające na utworzeniu jednej większej rezerwy ogólnej. Kreowanie rezerw szczególnych może być jednak podyktowane chęcią ścisłego połączenia ich z niektórymi rezerwami planu gospodarczego oraz dążeniem do precyzyjnego planowania budżetowego, jeśli istnieją ku temu stosowne, choć tylko częściowe, przesłanki.

Ustawodawca polski nie określa żadnych merytorycznych warunków, ze spełnieniem których wiązałby wykorzystanie rezerw szczególnych. Przewiduje jednak możliwość wprowadzenia ograniczenia o charakterze kompetencyjnym. Stanowi, iż Rada Ministrów może uzależnić rozporządzanie rezerwami szczególnymi przez ministrów od zgody Ministra Finansów²¹. Kompetencje ministrów mają więc charakter względny. W przypadku wprowadzenia ograniczenia o wykorzystaniu rezerw ostatecznie będzie przesądzał Minister Finansów. Uprawnienia ministrów byłyby lepiej chronione, gdyby o ograniczeniach merytorycznych stanowiło prawo budżetowe. Rozwiązanie to ma także i ten walor, że dając ministrom większą gwarancję rozporządzania rezerwami nie skłania ich do pochopnego i szybkiego rozdysponowywania, co może mieć miejsce w obawie przed wprowadzeniem przewidzianego ograniczenia.

Wydaje się, że warunki wykorzystywania rezerw szczególnych można różnicować w zależności od organów rozporządzających tymi rezerwami i rodzajów rezerw. Resortowe rezerwy funduszu płac i inwestycyjne winny być przeznaczane jedynie na uzupełniające finansowanie zadań założonych do realizacji w danym roku; nie powinno się z nich finansować nowych przedsięwzięć. Stanowiłyby one wówczas formę zabezpieczenia podstawowych proporcji i zadań planu gospodarczego i budżetu, a jednocześnie umożliwiałyby niezbędne korekty tych dwóch

²¹ Art. 59 ust. 3 polskiego prawa budżetowego.

grup wydatków, które — jak wykazuje dotychczasowa praktyka — trudno precyzyjnie zaplanować.

Szerzej wypadałoby zakreślić warunki rozdysponowywania rezerw budżetów terenowych, które — wobec postulowanego wcześniej ograniczenia w wykorzystywaniu rezerw ogólnych — należałoby także przeznaczyć na finansowanie nieprzewidzianych, nie cierpiących zwłoki wydatków, o ile nie wiązałyby się one z nowymi zadaniami, które wymagałyby nakładów w przyszłych okresach. Dzięki temu powstałby spójny system rezerw budżetów terenowych służący, z jednej strony, zachowaniu pożądaných i zakładanych przez centralnego planistę podstawowych proporcji podziału dochodu narodowego, z drugiej zaś, nie pozbawiający organów terenowych możliwości elastycznego reagowania w przypadku zmieniających się warunków.

Jeszcze inne rozwiązanie można zaproponować dla rezerw pozostających w gestii Rady Ministrów. Wydaje się, że ze względu na ich stosunkowo silne ukierunkowanie i potencjalnie zmienny charakter prawo budżetowe nie musi regulować zasad ich wykorzystywania. Warunki takie mogłyby natomiast być określane przez Sejm w momencie tworzenia rezerw i różnicowane w zależności od ich charakteru. Winna tu jednak obowiązywać zasada, zaproponowana wcześniej dla rezerw ogólnych, iż rozdysponowanie rezerw na rzecz organów terenowych ma miejsce wówczas, gdy dotyczy zadań i wyznaczeń ustalanych dla organów terenowych w sposób wiążący.

Kompetencje organów budżetowych w zakresie rezerw szczególnych zostały ukształtowane w poszczególnych państwach także niejednolicie. Uprawnienia do tworzenia określono jedynie w czechosłowackim prawie budżetowym. Stanowi ono, że wysokość rezerw którymi dysponuje rząd, uchwała Zgromadzenie Federalne w ramach budżetu federacji, a więc kompetencje do kreowania posiada organ władzy. Organ ten nie zawsze jednak uprawnienie to wykorzystuje. W wielu budżetach czechosłowackich nie było rezerw szczególnych, mimo iż tworzenie ich ma charakter obligatoryjny.

W Polsce i Republice Czeskiej brak regulacji prawnych tego typu powoduje, że w praktyce mogą być stosowane różne rozwiązania. W Polsce najczęściej rezerwy szczególne kreowane są przez organy administracji ustalające układ wykonawczy budżetu. Niekiedy jednak organy władzy uchwalając budżet określają zbiorczo rozmiary tych rezerw, co stanowi wiążące wyznaczenie dla organów administracji. Zasady funkcjonowania niektórych z nich są regulowane przepisami prawnymi, co także ogranicza organy kreujące. Są to najczęściej wydawane co-rocennie przepisy w sprawie opracowywania projektu planu społeczno-gospodarczego i budżetu (z reguły określają zasady tworzenia rezerw

funduszu płac, czasami i niektórych innych rezerw), a niekiedy akty prawne bezterminowe²². Duża część rezerw kreowana jest jednak swobodnie przez organy administracji, które decydują zarówno o ich rodzajach, jak i wysokości.

Wydaje się, że uprawnienia do tworzenia rezerw szczególnych winny zawsze posiadać organy władzy. Uchwalając budżet winny one określać ich rodzaje i rozmiary, zarówno w przypadku rezerw pozostających w gestii rządu i terenowych organów administracji, jak i rezerw resortowych. Co prawda ich ukierunkowanie powoduje, że stanowią potencjalnie mniejsze zagrożenie — niż rezerwy ogólne — dla podstawowych proporcji budżetów uchwalanych przez organy władzy (zwłaszcza w przypadku budżetów uchwalanych w małym stopniu szczegółowości), jednakże przyznanie prawa kreowania organom administracji może prowadzić do tworzenia wielu rezerw o stosunkowo dużych rozmiarach. Jest to zjawisko niepożądane także z punktu widzenia podmiotów realizujących zadania planowe, które nie są na początku roku dostatecznie zorientowane w rozmiarach środków, którymi będą dysponować w ciągu roku budżetowego. Nie sprzyja to ich racjonalnemu działaniu. Obawy tego rodzaju częściowo potwierdza praktyka polska. Uregulowanie zasad funkcjonowania rezerw szczególnych w przepisach prawnych o bezterminowym charakterze ograniczyłoby istotnie kompetencje organów administracji w zakresie tworzenia, jednakże ze względu na sporadyczne występowanie niektórych z nich rozwiązanie to byłoby mniej elastyczne, a przez to mniej wygodne od zaproponowanego wyżej. Nie przeczy to jednak możliwości uregulowania w sposób trwały zasad funkcjonowania najbardziej popularnych rezerw.

Rezerwy szczególne są rozdysponowywane przez organy administracji. Zakres ich swobodnego uznania jest wyznaczony nie tylko przez określone przez prawo warunki wykorzystania, lecz wynika także z charakteru rezerw; muszą być wszak wykorzystane zgodnie z ich ukierunkowaniem (jedynie w przypadku pokrycia uszczerbków dochodów traci ono znaczenie). Z tego względu rozdysponowanie rezerw szczególnych stwarza mniej problemów z punktu widzenia uprawnień organów budżetowych niż rozdysponowanie rezerw ogólnych. Mimo to wykorzystanie ich winno być także poddane kontroli parlamentarnej. Dopiero wówczas można mówić o właściwie określonych kompetencjach, odpowiadających ustrojowej roli różnych organów budżetowych.

Problematyka kontroli została uregulowana jedynie w czechosłowackim prawie budżetowym. Przyjęło ono takie samo rozwiązanie, jak dla

²² Przykładowo: § 5 pkt 3 uchwały Rady Ministrów z 21 XII 1973, w sprawie zasad finansowania prac badawczych i wdrożeniowych oraz gospodarki finansowej jednostek badawczych i szkół wyższych (MP, 1974, nr 2, poz. 9).

rządowej rezerwy ogólnej. Rząd w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa jest obowiązany przekazać Zgromadzeniu Federalnemu Informację w sprawie gospodarki rezerwami szczególnymi. Może ono być traktowane jako wzorcowe. Polskie prawo budżetowe z 1984 r. nie reguluje tych kwestii. Jest to pewien regres w porównaniu z postanowieniami prawa budżetowego z 1970 r., które przewidywało, że w sprawozdaniu z wykonania budżetu należy uwzględnić i omówić wszelkie ważniejsze zmiany budżetowe, w tym wynikające z rozdysponowania rezerw szczególnych²³. Niekonsekwencję wykazuje czeski ustawodawca, który przyjmując dla rezerw szczególnych model bardzo podobny do rezerwy ogólnej nakłada na rząd obowiązek informowania Czeskiego Zgromadzenia Narodowego jedynie o wykorzystaniu rezerwy ogólnej.

W sumie, tylko w federacji czechosłowackiej regulacje prawne dotyczące kompetencji organów budżetowych w zakresie rezerw szczególnych mają charakter pełny. Przyjęte tam rozwiązania odpowiadają ustrojowej roli poszczególnych organów budżetowych.

Podsumowując rozważania na temat rezerw szczególnych wskazać należy, że ten typ ma o wiele krótszą historię niż rezerwa ogólna. Jest to instytucja charakterystyczna dopiero dla państw gospodarki planowej. Brak zatem określonych tradycji.

Ustawodawcy państw socjalistycznych stosują różne rozwiązania. W federacji czechosłowackiej i Republice Czeskiej — rezerwy te charakteryzuje podobieństwo do rezerwy ogólnej. Ustawodawcy niemal w taki sam sposób ukształtowali kompetencje organów w zakresie rezerw oraz warunki ich wykorzystania. Jednakże brak jakiegokolwiek określenia przez przepisy praw budżetowych szczególnego ich charakteru powoduje, że jest to instytucja stosunkowo mało skonkretyzowana.

Inny model przyjął ustawodawca polski w prawie budżetowym z 1970 r. Cechowała go oryginalność rozwiązań w porównaniu z tradycyjnymi konstrukcjami rezerw. Wyrażała się w fakcie powiązania rezerw szczególnych z rezerwami planu gospodarczego. Odpowiednio do tego dostosowano kompetencje do wykorzystywania. Można powiedzieć, że ów model został w dużej mierze ukształtowany pod wpływem rozwiązań stosowanych w planowaniu gospodarczym. Używanie jednak przez prawo budżetowe niezbyt precyzyjnych określeń oraz sprowadzenie związków rezerw budżetowych i rezerw planu gospodarczego jedynie do fazy planowania spowodowały, że w praktyce, obok rezerw odpowiadających ściśle rezerwom planu gospodarczego pojawiły się inne rezerwy szczególne.

²³ Art. 81 ust. 2 ustawy z 25 XI 1971, prawo budżetowe...

Polskie prawo budżetowe z 1984 r. pominęło w ogóle tak istotną kwestię powiązania rezerw szczególnych z rezerwami planu gospodarczego, co spowodowało, że obecny normatywny model tych rezerw ma charakter bardzo ogólny. Swoboda ministrów jest duża, gdyż przepisy prawne także nie określają kompetencji organów do kreowania i nie wyznaczają bliżej skonkretyzowanych warunków wykorzystania.

Wydaje się, że w przypadku rezerw szczególnych kluczową kwestią jest zagadnienie ich rodzajów. Dotychczasowe doświadczenia państw socjalistycznych są na tyle bogate, że mogą posłużyć do zbudowania precyzyjnego ustawowego modelu tych rezerw. Sądzę, że przydatne mogą być trzy typy. Pierwszy, to rezerwy służące zabezpieczeniu podstawowych propozycji podziału dochodu narodowego (rezerwy funduszu płac, rezerwy inwestycyjne, rezerwy na kapitalne remonty) ściśle powiązane z odpowiednimi rezerwami planu gospodarczego. Winny one być wykorzystywane jedynie w celu dokonania korekty planowanych wydatków, w ramach przewidzianych zadań i przedsięwzięć. Ze względu na swój charakter mogą być tworzone na niższych szczeblach zarządzania — w resortach i jednostkach im równorzędnych. Drugi typ obejmuje te same rodzaje rezerw, ale kreowane w budżetach terenowych i rozdysponowywane nie tylko w celu wprowadzania drobnych korekt w przypadku zbyt niskiego zaplanowania wydatków, lecz także sfinansowania nie planowanych, nie cierpiących zwłoki wydatków. I wreszcie trzeci, to rezerwy na określone przez parlament zadania, o realizacji których przesądza ostatecznie w ciągu roku rząd, w zależności od istniejących warunków i rezerwy na finansowanie przedsięwzięć, które są przewidywane do wykonania, lecz jeszcze nie podjęto ostatecznych rozstrzygnięć umożliwiających szczegółowe planowanie środków. Rezerwy szczególne o takich konstrukcjach zdają się stanowić dobre uzupełnienie rezerw ogólnych.

Rozdział IV

REZERWY BUDŻETOWE A INNE REZERWY SYSTEMU FINANSOWEGO PAŃSTWA

W systemach finansowych państw socjalistycznych obok rezerw budżetowych występują inne rezerwy finansowe. Niektóre z nich wykazują pewne związki z rezerwami budżetowymi. Są tworzone z zasobów finansowych o tym samym charakterze (szeroko rozumiane zasoby budżetowe), niejednokrotnie stosuje się do nich te same zasady planistyczne i proceduralne, niekiedy są włączane do ustawy budżetowej¹ i wreszcie, czasami ich środki stają się, w momencie rozdysponowania, zasobami budżetowymi (są przelewane na rachunki budżetowe). Najistotniejsze jest jednak to, że rezerwy te ze względu na swoje przeznaczenie oddziałują na zakres zadań rezerw budżetowych. Mogą przejmować zadania tych rezerw i mogą pełnić w stosunku do budżetu pewne funkcje uzupełniające, których nie są w stanie realizować rezerwy budżetowe (pokrycie deficytu budżetowego w momencie, gdy już powstał, zapewnienie płynności kasowej), a które są zdaniem ustawodawcy niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania budżetu. Są one wówczas związane z budżetem w sposób nierozzerwalny.

1. REZERWY BUDŻETOWE A REZERWY FINANSOWE PAŃSTWA

Rezerwy finansowe państwa występują wspólnie jedynie w Czechosłowacji. Tworzone są zarówno w federacji, jak i Republice Czeskiej. Ustawodawcy używają dla ich oznaczenia terminu „państwowe re-

¹ Por. T. Dębowska-Romanowska, T. Augustyniak-Górna, *Wybrane problemy prawne funkcjonowania terenowej gospodarki parabudżetowej (na przykładzie województw miejskich)*, „Problemy Rad Narodowych” 1979, nr 45, s. 154 i n.; T. Dębowska-Romanowska, *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982, s. 229.

zerwy finansowe"². Określenie to nie jest najtrafniejsze. W teorii pod pojęciem tym rozumie się wszelkie państwowe rezerwy finansowe, bez względu na to, z jakich zasobów finansowych są kreowane i jaki organ nimi rozporządza. Tworzone zaś w CSSR reprezentują środki wydzielone ze scentralizowanych państwowych zasobów finansowych i pozostają w gestii naczelných organów państwowych. Z tego względu bardziej adekwatny wydaje się termin „rezerwa finansowa państwa”, choć i on nie jest doskonały (w szczególności może być mylony z funkcjonalnym rozumieniem innych państwowych rezerw finansowych, zwłaszcza rezerw budżetowych, które mogą niekiedy pełnić istotne funkcje dla całego systemu finansowego państwa). Gdyby w państwach socjalistycznych istniała odrębna, wydzielona instytucja skarbu państwa³ wówczas dla rezerwy tej najbardziej odpowiednie byłoby określenie „rezerwa skarbu państwa”.

Rezerwy finansowe państwa tworzone są przez Zgromadzenie Federalne i Czeskie Zgromadzenie Narodowe z nadwyżek budżetowych z lat ubiegłych w wysokości określonej przez te organy⁴. Reprezentują środki zgromadzone na odrębnych, scentralizowanych rachunkach państwowych, dzięki czemu upodobniają się do funduszu celowego⁵. Różnic między tymi dwiema konstrukcjami należy doszukiwać się przede wszy-

² § 20 ust. 5 ustawy z 21 XII 1970, o systemie budżetowym federacji czechosłowackiej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetów federacji i republik, w: *Ustawy o prawie budżetowym i ustawy budżetowe na 1973 r. państw socjalistycznych*, Warszawa 1973 (dalej: czechosłowackie prawo budżetowe); § 20 ustawy z 8 VII 1971 Czeskiego Zgromadzenia Narodowego o systemie budżetowym Czeskiej Republiki Socjalistycznej oraz o zasadach gospodarki środkami budżetowymi, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: czeskie prawo budżetowe).

³ Zdania na temat zasadności jej wydzielenia są w literaturze podzielone: zob. N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Warszawa 1974; taż, *Skarb państwa*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982; L. Kurowski, *O pojęciu skarbu państwa w prawie socjalistycznym*, „*Studia Prawnicze*” 1970, nr 26—27.

⁴ Co prawda czechosłowackie prawo budżetowe, w przeciwieństwie do czeskiego, nie określa *expressis verbis*, że wysokość rezerwy ustala Zgromadzenie Federalne, co może rodzić wątpliwości, czy mamy tu w istocie do czynienia z rezerwą finansową czy może jednak tylko z nadwyżkami budżetowymi z lat ubiegłych, to jednakże wobec faktu, iż w § 26 ust. 4 stanowi, że „W sprawie wykorzystania nadwyżki budżetowej federacji lub sposobu pokrycia niedoboru budżetowego federacji decyzje podejmuje Zgromadzenie Federalne” należy przyjąć, że jeśli Zgromadzenie Federalne nie przewidziało w danym roku szczególnego sposobu wykorzystania nadwyżki, to milcząco akceptuje utworzenie bądź powiększenie rezerwy finansowej państwa w wysokości tejże nadwyżki budżetowej.

⁵ Zob. definicję funduszu, T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] *System instytucji...*, t. II, s. 397 i n.; W. Łączkowski, *Majątek publiczny i środki finansowe*, [w:] *System instytucji...*, t. I, s. 191 i n. oraz powołana tam literatura.

stkim w mniej sprecyzowanym przeznaczeniu rezerw finansowych państwa i bardziej niepewnym ich charakterze. Na gruncie tych samych regulacji prawnych mogą one powstawać lub nie. Zależy to od tego, czy będą osiągnięte nadwyżki budżetowe i czy wówczas organy przedstawicielskie zdecydują się utworzyć rezerwę.

Kierunki wykorzystania rezerw finansowych państwa kształtują się różnie w zależności od organu rozporządzającego. Zasadą jest, że pozostają one w gestii organów przedstawicielskich. Są to rezerwy organów władzy. Organy te mogą je rozdysponować na dowolne cele. Prawa budżetowe nie zawierają w tym względzie żadnych ograniczeń ani ukierunkowań. Przyjęcie takiej koncepcji powoduje, że rezerwa finansowa państwa niewiele różni się od nadwyżki budżetowej.

Odmienne rzecz się ma wówczas, gdy gestorem są organy administracji. Kwestie te uregulowano różnie w federacji i Republice Czeskiej. Czechosłowackie prawo budżetowe stanowi jedynie, że ustawy budżetowe mogą określać, w jakim zakresie rząd może wykorzystać rezerwę finansową państwa na pokrycie zobowiązań z lat ubiegłych. Kompetencje rządu są więc uzależnione od postanowień ustaw budżetowych i mogą być ustalone bardzo wąsko. W Republice Czeskiej uprawnienia rządu wynikają wprost z prawa budżetowego. Poza tym z upoważnienia rządu rezerwą może także rozporządzać minister finansów. Organy te mogą ją przeznaczyć nie tylko na pokrycie zobowiązań budżetu republiki z lat ubiegłych, lecz także na sfinansowanie skutków klęsk żywiołowych w przypadku, gdy nie można ich pokryć z budżetu republiki na dany rok oraz przejściowego niedoboru budżetu republiki wynikającego z czasowego braku synchronizacji pomiędzy dochodami i wydatkami. Konsekwencją przekazania uprawnień rządowi Republiki Czeskiej jest nałożenie na niego obowiązku informowania Czeskiego Zgromadzenia Narodowego o wykorzystaniu rezerw w sprawozdaniach z gospodarki budżetowej republiki.

Jak widać zadania rezerw finansowych państwa są rozległe. Mogą one stanowić dodatkowe, pozabudżetowe źródło finansowania przedsięwzięć państwowych (jest to mocno podkreślone w czeskim prawie budżetowym, które stanowi, że środków rezerwy finansowej państwa — z wyjątkiem rozdysponowanych przez rząd i ministra finansów — nie włącza się do budżetu republiki), mogą — podobnie jak rezerwy budżetowe — być wykorzystywane w przypadku zaistnienia klęsk żywiołowych, mogą służyć finansowaniu zobowiązań z lat ubiegłych, jak i wreszcie, mogą pełnić funkcje rezerwy kasowej.

Bliższa analiza tych zadań każe zastanowić się nad celowością tworzenia odrębnej, istniejącej poza budżetem rezerwy. Czynienie z rezer-

wy finansowej państwa dodatkowego, pozabudżetowego źródła finansowania zadań nie daje — moim zdaniem — jakichś szczególnych korzyści, nawet w sytuacji, gdy pozostaje ona w gestii organu przedstawicielskiego. Wręcz odwrotnie, niesie ze sobą większość wad charakterystycznych dla gospodarki funduszowej, polegających na ograniczeniu dyspozycyjności środkami finansowymi, usztywnieniu gospodarki finansowej państwa, zaciemnieniu jej obrazu itp.⁶

Aby uzyskać dostateczne zabezpieczenie przed skutkami klęsk żywiołowych, wystarczy odpowiednio zwiększyć rezerwy budżetowe. Zobowiązania budżetu z lat ubiegłych mogą być natomiast pokrywane w czasie trwania tzw. okresu ulgowego (okresu, po zakończeniu roku budżetowego, w ciągu którego kredyty ubiegłego roku mogą być użyte na rachunek tego roku) lub można je finansować ze specjalnie tworzonych na ten cel wydatków budżetowych. Jest to o tyle ułatwione, że zobowiązania tego rodzaju powtarzają się regularnie we wszystkich budżetach. Wspomagająco można wykorzystywać rezerwy budżetowe. Brak wystarczająco ważnych powodów, aby wiązać je z tak nieregularną — ze względu na źródło tworzenia — rezerwą, jak rezerwa finansowa państwa.

Inaczej należy ocenić to zadanie rezerwy finansowej państwa, którego realizacja uzależniona jest od usytuowania rezerwy poza budżetem, wydzielenia środków finansowych na odrębnym rachunku bankowym. Chodzi tu o rolę rezerwy finansowej państwa jako rezerwy kasowej. Problematyka ta zostanie przedstawiona szerzej nieco dalej, w tym miejscu można tylko wyprzedzająco stwierdzić, że zadania tego rodzaju mogą ewentualnie uzasadniać tworzenie odrębnej, istniejącej poza budżetem, rezerwy.

Wydaje się, że rezerwy finansowe państwa mogłyby pełnić pewną rolę jako rezerwy wieloletnie, umożliwiające płynne łączenie kolejnych okresów w ramach pięcioletniego planowania finansowego. Co prawda dotychczasowe doświadczenia państw socjalistycznych w zakresie wieloletniego planowania finansowego wykazują, że w dalszym ciągu realną podstawą gospodarki finansowej państwa są budżety ro-

⁶ Przykładowo: J. Brożek, *Niektóre zagadnienia gospodarki funduszowej w teorii i praktyce*, „Finanse” 1971, nr 11; J. Hąrasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 60 i n.; L. Kurowski, *Założenia reformy budżetowej 1957 r.*, „Finanse” 1957, nr 13; S. Owsiak, *Parabudżety w systemie planowania finansowego*, „Finanse” 1974, nr 5; Z. Pirożyński, *Budżet a fundusze celowe*, „Finanse” 1970, nr 8; J. Małecki, *Fundusze pozabudżetowe rad narodowych*, „Problemy Rad Narodowych” 1978, nr 40; J. Wierzbicki, *Budżet w systemie planowania gospodarczego*, „Studia Finansowe” 1969, nr 7—8; A. W. Zawadzki, *Niektóre problemy gospodarki pozabudżetowej rad narodowych*, „Finanse” 1963, nr 5.

czne⁷, niemniej w teorii zagadnienie wieloletniego planowania finansowego jest wielokrotnie podejmowane⁸.

Czy dla realizacji tych celów konieczne jest jednak tworzenie specjalnej rezerwy? Zadania te mogą być realizowane, jak sądzę, przez samą nadwyżkę budżetową. Wszak jest ona jedynym źródłem rezerwy. Kreowanie z nadwyżki rezerwy finansowej państwa wydaje się przede wszystkim wywoływać ten skutek, że łatwiej jest zaakceptować przyznanie części kompetencji do rozporządzania środkami organom administracji. Rezerwy, w przeciwieństwie do nadwyżki budżetowej, z zasady pozostają w dyspozycji tychże organów. W sumie, trudno — jak sądzę — znaleźć uzasadnienie dla tworzenia rezerwy finansowej państwa obok rezerw budżetowych i niejako w zamian nadwyżki budżetowej.

2. REZERWY BUDŻETOWE A FUNDUSZE REZERWOWE SYSTEMU BUDŻETOWEGO

W systemach budżetowych współczesnych państw socjalistycznych fundusze rezerwowe występują stosunkowo rzadko. Obecnie tworzone są w Polsce — fundusz zasobowy⁹ oraz w Republice Czeskiej — fundusz rezerw i rozwoju¹⁰. Niewłaściwe jest, jak sądzę, zaliczanie do tej grupy funduszu rady narodowej tworzonego w NRD¹¹. Jego środki winny być, zgodnie z postanowieniami prawa budżetowego NRD, zaan-

⁷ Zob. przykładowo: M. Ałtas, *Niekotoryje problemy finansowo-planowania*, „Finansy SSSR” 1964, nr 6, s. 33—49; J. Potapczuk, *Wieloletnie planowanie budżetowe na Węgrzech*, „Rada Narodowa, Gospodarka i Administracja” 1973, nr 3; E. Tegler, *Doświadczenia 2-letniego planowania budżetowego w gminnych radach narodowych*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 4, s. 30 i n.; K. Wiewióra, *Wieloletnie planowanie w budżetach terenowych*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 9.

⁸ Przykładowo: Gajl, *Budżet a skarb...*, s. 327 i n.; J. Kaleta, *Planowanie budżetowe*, Warszawa 1982; J. Mordakowska, *Niektóre zagadnienia okresu budżetowego w prawie budżetowym PRL*, „Finanse” 1972, s. 60 i n.; W. Nykiel, *Ustawa budżetowa*, „Acta Universitatis Lodziensis” 1987, Folia iuridica 28, s. 71 i n.; E. Tegler, *Instrumenty prawne planowania budżetowego*, [w:] *System instytucji...*, t. II, s. 436 i n.; J. Wierzbicki, *Znaczenie wieloletniego planowania budżetowego dla decentralizacji zarządzania gospodarką narodową*, [w:] *Przebudowa systemu budżetowego*, Warszawa 1974, s. 157 i n.; J. Zdzitowski, *O przedłużeniu okresu budżetowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1966, z. 1.

⁹ Art. art. 72, 73 ustawy z 3 XII 1984, prawo budżetowe (Dz.U., nr 56, poz., 283 — dalej: polskie prawo budżetowe).

¹⁰ § 29 czeskiego prawa budżetowego.

¹¹ Odmiennego zdania są W. Jaworski, H. Sochacka-Krysiak, *Finanse krajów socjalistycznych*, Warszawa 1977, s. 38.

gażowane w pierwszym rzędzie na przyspieszenie realizacji zadań planowych oraz finansowanie tych, które służą wydobyciu rezerw materiałowych i finansowych¹². Fundusz ten stanowi więc przede wszystkim źródło uzupełniającego i dodatkowego finansowania zadań ujętych w budżecie. Nie pełni roli rezerwy w znaczeniu przyjętym w niniejszej pracy.

Fundusze rezerwowe są konstrukcją charakterystyczną dla budżetów terenowych. Zarówno w Polsce, jak i w Republice Czeskiej są tworzone w budżetach terenowych wszystkich szczebli.

Występują w postaci wydzielonych na odrębnym rachunku bankowym dochodów, pochodzących ze ściśle określonych źródeł¹³. Są to rezerwy zgromadzonych środków finansowych, kreowane — w przeciwieństwie do rezerw budżetowych — jednorazowo, których środki są jednak sukcesywnie odtwarzane, a gospodarowanie nimi ma charakter ciągły. Różnice między typowymi funduszami budżetowymi a funduszami rezerwowymi sprowadzają się przede wszystkim do szczególnego ujęcia wydatków funduszy rezerwowych. Z faktu, że fundusz pełni rolę rezerwy — jeśli ma wyłącznie rezerwowy charakter — wynika, że w okresie planowania nie ma ustalonych odrębnych, samoistnych zadań rzeczowych do realizacji. Określa się wówczas tylko kwotę odpisu dokonywanego w danym roku.

Fundusz zasobowy i fundusz rozwoju stanowią różne konstrukcje. Ich podobieństwa, obok oczywiście rezerwowego charakteru i samej formy wyodrębnienia środków, sprowadzają się do tego, że podstawowym źródłem ich tworzenia jest nadwyżka budżetowa powstająca w budżecie terenowym po zakończeniu roku budżetowego. Jednakże w przypadku funduszu zasobowego jest to źródło jedyne, zaś fundusz rezerw i rozwoju jest dodatkowo zasilany bardzo różnorodnymi dochodami. W szczególności są to dochody ze sprzedaży mieszkań na rzecz poszczególnych osób fizycznych, nadwyżki wygospodarowane przez niektóre drobne przedsiębiorstwa podporządkowane radom narodowym, niektóre opłaty lokalne, uzdrowiskowe, karne itp.¹⁴ Ta wielość źródeł wynika stąd, że fundusz przejmując prawie wszystkie dochody pozabudżetowe rad narodowych miał być zasadniczym funduszem organów terenowych¹⁵.

¹² § 18 ust. 2 ustawy z 13 XII 1968, o prawie budżetowym Niemieckiej Republiki Demokratycznej, w: *Ustawie o prawie...* (dalej: prawo budżetowe NRD).

¹³ Zob. literaturę powołaną w przypisie 5.

¹⁴ Jaworski, Sochacka-Krysiak, *op. cit.*, s. 23—24.

¹⁵ I. Petrenková, *Rozbor a hodnotenie niektorých príjmov rozpočtov národných výboru*, „Finance a Uveř“ 1972, nr 11, s. 739; J. Roubal, *Aktuální otázky financí národních výboru ČSR*, „Finance a Uveř“ 1970, nr 8—9, s. 506 i n.

Wysokość środków przekazywanych z nadwyżki budżetowej na fundusz zasobowy określa rada narodowa (odpisu można dokonać dopiero po odprowadzeniu niewykorzystanych dotacji celowych), zaś w przypadku funduszu rezerw i rozwoju każdorazowo ustala ją Rada Ministrów. Uprawnienia organów terenowych do kreowania funduszu zasobowego są więc szersze niż w przypadku funduszu rezerw i rozwoju.

Głównym celem funduszu zasobowego było — w momencie jego tworzenia — pokrywanie deficytów budżetów terenowych na koniec roku budżetowego. Obecnie jest to jeden z kilku celów. Nadto fundusz ten przejął funkcje rezerwy kasowej, tworzenie której, obok funduszu, straciło sens. Z jego środków można udzielać zwrotnych zasiłków kasowych zarówno budżetom niższych szczebli, jak i własnym zakładom budżetowym. Obok tych typowych funkcji rezerwowych fundusz zasobowy pełnił zawsze i pełni w dalszym ciągu inne, dodatkowe zadania, charakterystyczne dla funduszy celowych. Początkowo mógł być przeznaczony na finansowanie niedoborów środków obrotowych przedsiębiorstw w przypadku, gdy potrzeby w tym zakresie nie mogły być zaspokojone bezpośrednio z nadwyżki budżetowej¹⁶. Począwszy od roku 1979 można było z niego już pokryć pierwsze wyposażenie w środki obrotowe przedsiębiorstw objętych planem terenowym i zakładów (brygad) remontowo-budowlanych¹⁷. Przeznaczone na fundusz środki, przekraczające 50% wydatków bieżących budżetu, miały służyć zasilaniu wojewódzkiego funduszu rozwoju uspołecznionego przemysłu drobnego. W ten sposób fundusz zasobowy stawał się po części funduszem rozwojowym. Prawo budżetowe z 1984 r. utrzymało ten jego charakter przewidując rozdysponowywanie go — nie tylko na wyposażenie w środki trwałe i obrotowe przedsiębiorstw terenowych i zakładów budowlano-remontowych, lecz także na pomoc w spłacie kredytów bankowych zaciągniętych na sfinansowanie inwestycji przedsiębiorstw terenowych¹⁸.

Inaczej kształtuje się przeznaczenie funduszu rezerw i rozwoju. Jest on wykorzystywany na finansowanie zadań niezabezpieczonych w budżecie, na poprawę jakości i terminowości wykonania zadań budżetowych, na likwidację ewentualnych odchyłeń w gospodarce, zasilanie w środki rad narodowych niższego stopnia. Można z niego dokonywać wypłat nagród dla funkcjonariuszy i pracowników rad narodowych, a w wyjątkowych wypadkach udzielać dotacji organizacjom społecznym lub innym wykonującym ważne zadania w interesie

¹⁶ Art. 76 ust. 4 ustawy z 25 XI 1970, prawo budżetowe (Dz.U., nr 29, poz. 244).

¹⁷ Art. 14 ustawy budżetowej na rok 1979 z 21 XII 1978 (Dz.U., nr 30, poz. 129).

¹⁸ Art. 73 polskiego prawa budżetowego.

ogólnym. Można także przyznawać przejściowe zapomogi radom narodowym niższych stopni. Dalsze cele, na które środki mogą być rozdysponowane może ustalić rząd lub z jego upoważnienia minister finansów. Z dokonanego wyliczenia wynika, że fundusz rezerw i rozwoju ma wielce niejednolity charakter. Przede wszystkim pełni rolę dodatkowego, uzupełniającego źródła finansowania zadań przez organy terenowe. Można z niego także realizować różne szczegółowe zadania aktualne w danym okresie. Jego funkcje rezerwowe, mimo iż tak są silnie wyeksponowane w samej nazwie funduszu, mają — na tle tych innych zadań — nie tak duże znaczenie. Określenie, że fundusz służy finansowaniu zadań niezabezpieczonych w budżecie i likwidacji ewentualnych odchyłeń w gospodarce jest na tyle szerokie, że może być interpretowane różnorodnie. Fundusz może pełnić rolę charakterystyczną dla rezerw budżetowych, a więc być źródłem interwencyjnego oddziaływania w ciągu roku w przypadku zaistnienia nieprzewidzianych wcześniej okoliczności. Obok tych zadań fundusz rezerw i rozwoju jest wykorzystywany w praktyce jako rezerwa kasowa¹⁹.

Jak widać żaden z funduszy zaliczonych do rezerwowych nie ma wyłącznie rezerwowego charakteru. Fundusz rezerw i rozwoju przede wszystkim niejako zastępuje znaną w innych państwach socjalistycznych, a nie występującą w Republice Czeskiej, instytucję nadwyżki budżetowej budżetów terenowych. Jego funkcje rezerwowe mają drugorzędne znaczenie. Odmienne rzecz się ma z funduszem zasobowym, który został pomyślany przede wszystkim jako rezerwa na pokrycie deficytu budżetowego, chociaż i on zawsze pełnił zadania pozarezerwowe, które zresztą w miarę upływu czasu nabierały coraz większego znaczenia, upodabniając go stopniowo do funduszu o charakterze rozwojowym.

Ustawodawcy obydwu państw stworzyli różne modele funduszy rezerwowych. Dla modelu polskiego charakterystyczne jest, że fundusz zasobowy reprezentuje szczególny typ rezerwy — rezerwę na pokrycie deficytu budżetowego na koniec roku oraz łączy funkcje różnych rezerw — rezerwy na pokrycie deficytu i rezerwy kasowej. W modelu czeskim zwraca uwagę fakt pełnienia przez fundusz rezerw i rozwoju roli charakterystycznej dla rezerw budżetowych. Wspólną cechą obydwu modeli jest to, że następuje w nich zespolenie zadań rezerwowych z zadaniami nierezerwowymi.

Łączenie w jednej konstrukcji prawnej tych różnych funkcji rodzi pewne wątpliwości. Może dochodzić do swoistej konkurencyjności pomiędzy nimi, przy czym funkcje rezerwowe — ze względu na ich

¹⁹ Jaworski, Sochacka-Krysiak, *op. cit.*, s. 24.

akcyjny charakter — mogą być bardziej zagrożone. W Polsce rozszerzanie nierezzerwowych celów funduszu zasobowego nie wynikało z określonej, teoretycznej koncepcji tego funduszu, lecz następowało w sposób doraźny, pod wpływem gromadzenia się niewykorzystywanych niemal zupełnie środków. Poprzez częste zmiany przepisów umożliwiano przeznaczanie funduszu na zadania aktualne w danym momencie. Stanowiło to w istocie jedną z form pośredniego ukierunkowywania wykorzystywania nadwyżek budżetowych budżetów terenowych²⁰.

Trudno znaleźć uzasadnienie dla równoczesnego tworzenia rezerw budżetowych i rezerw funduszowych, jeśli pełnią takie same zadania. Jest to niepotrzebne powielanie funkcji przez różne instytucje prawne. Powstaje jednak pytanie, z jakiej formy rezerwy korzystać? Czy rezerwy funduszowe nie posiadają szczególnych właściwości, które przesądziłyby o ich większej użyteczności?

W literaturze wskazano na jedną ich cechę. Podkreślono, że rezerwy zgromadzonych środków finansowych stwarzają gwarancję faktycznego posiadania środków, której nie można mieć w przypadku rezerw planu. Rezerwom planu w momencie ich kreowania nie odpowiadają zgromadzone środki finansowe. Reprezentują one swoiste limity finansowe, które dopiero w trakcie roku budżetowego mogą przekształcić się we właściwy zasób. Rzeczywiste gromadzenie ma miejsce wówczas, gdy dochody budżetowe przewyższają wydatki²¹. Źródłem zasilania są bieżące dochody budżetowe. W związku z tym podniesiono, że innym jakościowo zjawiskiem jest rezerwa założona w planie i rezerwa faktycznie osiągnięta²². Rezerwa zgromadzona może być mniejsza od zaplanowanej.

Argumenty te mają przede wszystkim pragmatyczny charakter. Nawiązują do zagadnienia realności planowania. Jeśli mamy do czynienia z realnie zaplanowanymi dochodami i wydatkami budżetowymi (a przecież jest to postulat oczywisty)²³, wówczas podniesione walory rezerw zgromadzonych środków nikną. Nadto w przedstawionej argumentacji pominięto kwestię źródeł tworzenia funduszy. Porównywanie rezerw planu kreowanych w momencie uchwalania budżetu

²⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Nadwyżka budżetowa, rezerwa kasowa i zasilek kasowy w gospodarce budżetowej rad narodowych*, „Finanse” 1967, nr 9.

²¹ M. K. Szermieniew, *Finansowyje riezierwy w razzszyrienom wosproizwodstwie*, Moskwa 1973, s. 57.

²² *Dyskusja nad zagadnieniem rezerw gospodarczych*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5, s. 182.

²³ Zob. L. Kurowski, *O potrzebie wykorzystania zasad prakseologii w dziedzinie budżetowej*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Planowania i Statystyki” 1961, z. 29, s. 4 i n.

(lub ustalania układu wykonawczego) z rezerwami funduszowymi, które w tym okresie zostały już zasilone w stosowne środki finansowe, powoduje abstrahowanie od źródeł dochodów funduszu. Tymczasem jest to problem istotny. Fundusz musi mieć zapewnioną możliwość odtwarzania zużytych dochodów. Wydzielenie z budżetu określonych dochodów i przeznaczenie na rzecz funduszu nie zwiększa tym samym pewności ich uzyskania. Jeśli natomiast źródłem zasilenia czyni się nadwyżki budżetowe z roku ubiegłego, a więc środki które w momencie odtwarzania funduszu są już zgromadzone, to pozostaje nierozstrzygnięte zagadnienie źródeł funduszu w latach, gdy nadwyżki budżetowe nie powstają; nie można przecież założyć, że okresy osiągnięcia nadwyżek będą przeplatały się z okresami braku nadwyżek i wykorzystywania środków w taki sposób, że fundusz zawsze będzie miał zapewnione dochody. W sumie brak chyba podstaw dla twierdzenia, że forma wyodrębnienia rezerwy (fundusz lub rezerwa planu) przesądza o mniejszych lub większych gwarancjach posiadania rezerwy. Jeśli nawet zgodzić się z twierdzeniem, że w praktyce budżetowej rezerwy budżetowe są w istotnym stopniu dotknięte niepewnością osiągnięcia ich w planowanej wysokości, to i tak nie wydaje się, aby był to dostateczny argument przemawiający za kreowaniem rezerw w postaci funduszu. Zadaniem rezerwy jest przecież likwidowanie skutków ryzyka i niepewności. Fraktyczne jej utworzenie w niższej wysokości, niż zakładano w momencie uchwalania budżetu, świadczy o pełnieniu przez nią podstawowych zadań.

Rezerwy planu posiadają, w porównaniu z rezerwami zgromadzonych środków, szereg zalet. Ze względu na wydzielanie ich z ogółu zasobów budżetowych o wiele łatwiej jest manipulować ich wysokością z roku na rok, dostosowując ją do planowanych w danym roku zadań i warunków. W funduszu, z powodu powiązania go z określonymi źródłami dochodów, tak dużej elastyczności osiągnąć nie można; jest ona ograniczona rozmiarami tychże dochodów. W przypadku rezerw planu łatwiej jest ustalić powiązania rezerw finansowych i rezerw planu gospodarczego. Nadto ten sposób wyodrębnienia jest od strony technicznej o wiele prostszy. Walorem rezerw planu jest także i to, że nie mają wad charakterystycznych dla gospodarki funduszowej²⁴.

Zalet rezerw funduszowych i powodów ich tworzenia można poszukiwać głównie w szczególnych zadaniach, w pełnieniu przez nie takich funkcji, których nie mogą realizować rezerwy budżetowe. Do rozważenia pozostaje zatem rola funduszu rezerwowego jako rezerwy na po-

²⁴ Zob. literatura powołana w przypisie 6.

krycie deficytu budżetowego. Oczywiście rezerwy budżetowe mogą przeciwdziałać powstaniu deficytu, a więc finansować go w sposób wyprzedzający. Jednakże z natury rzeczy po ich wyczerpaniu deficyt ujawniający się na koniec roku może być sfinansowany jedynie ze źródeł znajdujących się poza budżetem danego roku. Czy jest uzasadnione kreowanie dla tych celów specjalnej rezerwy? Wydaje się, że nie i to z różnych względów.

Najistotniejszy z nich wiąże się z samym charakterem deficytów budżetów terenowych. Prawa budżetowe wszystkich państw socjalistycznych nie przewidują możliwości uchwalania budżetów terenowych z niedoborem. Bądź wprowadzają obowiązek uchwalania ich w tzw. pełnej równowadze²⁵ (dochody równe są wydatkom), bądź — jak to ma miejsce ostatnio w Polsce — dopuszczają możliwość istnienia nadwyżek²⁶. W okresie planowania budżety terenowe są równoważone środkami przydzielanymi z budżetów wyższych szczebli²⁷. W ciągu roku budżetowego może jednak dojść, na skutek zaistnienia nieprzewidzianych okoliczności, do zagrożenia deficytem. Wówczas organy terenowe winny podejmować szereg działań wyprzedzających. Mogą dokonywać redukcji wydatków, zabiegać o zwiększenie dochodów itp. Przy prawidłowo prowadzonej kasowej obsłudze budżetu w zasadzie nie powinny mieć miejsca sytuacje, w których organy terenowe wydatkują więcej środków niż zgromadzono dochodów. W praktyce jednak zdarzają się — choć stosunkowo rzadko — przypadki, że dzięki niezasadnemu zaangażowaniu rezerwy kasowej, dochodzi do wydania większych sum, niż uzasadniałyby to rozmiary dochodów. Rok budżetowy zamyka się deficytem.

Przyczyn tego stanu rzeczy należy doszukiwać się m. in. w tym, że pod koniec roku budżetowego w budżetach terenowych z reguły wprowadza się wiele zmian budżetowych. Często zmiany te polegają na zwiększeniu środków wyrównawczych. W ich dokonaniu zainteresowane są zarówno organy zwiększające środki, które dysponują wolnymi zasobami, jak i organy terenowe, które ciągle odczuwają brak

²⁵ Przykładowo: art. 10 ustawy z 11 XI 1960, o sporządzaniu i wykonywaniu budżetu państwa Ludowej Republiki Bułgarii, w: *Ustawy o prawie...* (dalej: bułgarskie prawo budżetowe).

²⁶ Art. 46 ust. 2 polskiego prawa budżetowego. Możliwość ta ma jednak charakter niemal wyłącznie teoretyczny ze względu na obowiązujące regulacje prawne w zakresie dochodów budżetów terenowych.

²⁷ Przykładowo: N. Gajl, W. Nykiel, H. Sochacka-Krysiak, *Gospodarka finansowa w systemie rad terenowych*, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław 1985, s. 330 i n.; A. Komar, *Budżety terenowe*, [w:] *System instytucji...*, t. II, s. 268 i n.

dostatecznych środków na finansowanie zadań objętych budżetami terenowymi²⁸. Pod wpływem takiej wieloletniej praktyki organy terenowe niejednokrotnie — licząc na istotne zwiększenie dochodów pod koniec roku — angażują bezzasadnie rezerwę kasową i dokonują nadmiernych wydatków. Jeśli przewidywane środki nie wpłyną lub wpłyną w niedostatecznej wysokości, wówczas ostateczne rozliczenie dochodów i wydatków, po zwrocie środków na rachunek rezerwy kasowej, wykaże deficyt budżetowy.

Tworzenie specjalnej rezerwy przeznaczonej na pokrycie deficytu nie rozwiązuje kompleksowo omawianego zagadnienia. W ten sposób zapewnia się tylko źródło pokrycia deficytu. Nie oddziałuje natomiast na przyczynę jego powstawania. Aby przeciwdziałać temu nieprawidłowemu zjawisku niezbędne jest zapewnienie pewnej stabilności środków wyrównawczych w ciągu roku, zwiększenie dyscypliny wprowadzania zmian budżetowych i dokonywania wydatków budżetowych, doskonalenie reguł kasowej obsługi budżetu, przeciwdziałanie nieprawidłowemu wykorzystywaniu rezerwy kasowej.

Wskazywano już, że można nie dopuścić do powstania deficytu poprzez redukcję wydatków budżetowych, zwiększenie dochodów własnych, zwiększenie środków wyrównawczych. Po powstaniu deficytu można go sfinansować nie tylko ze specjalnej rezerwy, ale także ze środków budżetu następnego okresu. Gospodarowanie budżetowe ma wszak charakter ciągły; po zakończeniu danego roku budżetowego, bez względu na jego wynik końcowy (nadwyżka czy niedobór), rozpoczyna się kolejny rok budżetowy. Można wreszcie w tym celu zaciągnąć kredyt bankowy, który będzie spłacony z przyszłych dochodów.

Rezerwa na pokrycie deficytu reprezentuje środki już zgromadzone, a więc może być wykorzystana natychmiast. Jeśli jest rezerwą danego budżetu terenowego, pozwala zlikwidować deficyt bez ingerencji organów nadrzędnych, która może mieć miejsce w przypadku starań o zwiększenie środków wyrównawczych. Wreszcie, z jej wykorzystaniem nie wiąże się obowiązek płacenia odsetek, co ma miejsce w przypadku kredytu bankowego. Jednakże jej tworzenie wymaga ponoszenia stałego obciążenia w postaci wydzielania stosownych środków, które nie mogą być przeznaczone na inne zadania. Można dążyć do zmniejszenia tego obciążenia, w drodze przekazywania funduszowi rezerwowemu dodatkowych funkcji, ale wówczas, jak wskazywano, istnieje zawsze potencjalne niebezpieczeństwo konkurencyjności tych różnych celów.

Pozostałe metody pokrywania deficytów budżetowych wykazują tę przewagę, że mają, tak jak deficyty budżetowe, charakter wyraźnie incydentalny. Są używane wówczas, gdy doszło do deficytu. Co prawda, ich

²⁸ Gajl, Nykiel, Sochacka-Krysiak, *op. cit.*, s. 298.

stosowanie prowadzi do zmian w uchwalonym budżecie, jednakże trzeba zauważyć, że podobna sytuacja nie jest wykluczona i w przypadku rezerwy (jeśli jej wykorzystanie spowoduje potrzebę odtworzenia środków z dochodów budżetu).

Rezerwa na pokrycie deficytu (strat) jest konstrukcją właściwą głównie dla przedsiębiorstw. Tworzenie jej w tych jednostkach może niejednokrotnie przesądzić o dalszym ich istnieniu, zaś wyczerpanie jej środków może być jedną z przesłanek ich likwidacji²⁹. Nie ma chyba potrzeby, aby konstrukcje te, charakterystyczne dla działalności typowo gospodarczej, były przenoszone do gospodarki budżetowej.

Utworzeniu funduszu zasobowego, pełniącego w początkowym okresie jego funkcjonowania (w pierwszej kolejności) rolę rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego, towarzyszyły argumenty wskazujące na potrzebę zwiększenia odpowiedzialności organów terenowych za wyniki własnej gospodarki budżetowej³⁰. Aby jednak fundusz mógł tę rolę pełnić, jeśli jego istnienie uznamy za uzasadnione, należałoby w sposób jasny i precyzyjny wyznaczyć granice samodzielności organów terenowych, w szczególności określić wpływ poszczególnych organów na zadania finansowane z budżetów terenowych oraz wprowadzić zróżnicowany system przydzielania środków wyrównawczych. Reguły te musiałyby mieć względnie stabilny charakter³¹.

Zmienność podziału zadań między organy różnych szczebli, mająca miejsce w Polsce w okresie powojennym, przemienne tendencje centralizacyjne i decentralizacyjne, silne oddziaływanie organów centralnych na budżety terenowe oraz uznaniowy charakter przydzielania środków wyrównawczych powodowały, że fundusz zasobowy nie mógł dobrze pełnić postulowanych zadań. Zresztą, w samej konstrukcji funduszu można było spotkać rozwiązania, które nie służyły realizacji odpowiedzialności organów terenowych poszczególnych szczebli za wyniki własnej gospodarki budżetowej. W szczególności, fundusze zasobowe organów wyższych stopni były tworzone z nadwyżek budżetowych organów niższych szczebli, a wysokość odpisów była uzależniona jedynie od roz-

²⁹ Zob. ustawa z 29 VI 1983 o poprawie gospodarki przedsiębiorstwa państwowego oraz o jego upadłości (tekst jednolity, Dz.U. 1986, nr 8, poz. 46).

³⁰ Z. Pirożyński, *Rady narodowe w systemie budżetowym (w świetle projektowanych zmian w prawie budżetowym)*, „Finanse” 1965, nr 11.

³¹ Przykładowo: S. C. Butajew, *Ukrieplat dochodnuju bazu miestnych budżetow*, „Finansy SSSR” 1981, nr 3; I. Petrik, *Doświadczenia w związku z regulacją wpływów budżetowych rad narodowych w województwie Csongrád*, [w:] *Przegląd zagranicznej literatury finansowej* (Instytut Finansów), Warszawa 1972, nr 6, s. 63; J. Stankiewicz, *O potrzebie reformy terenowej gospodarki finansowej*, „Państwo i Prawo” 1983, nr 3; A. Slovinský, J. Girášek, *Českoslovencké finančné právo*, Bratislava 1979, s. 148—149.

miarów nadwyżek. Nadto fundusze te mogły być wykorzystywane na pokrycie niedoborów budżetów niższych stopni bez względu na to, jakie przyczyny spowodowały ich powstanie. To ostatnie rozwiązanie jest stosowane i obecnie. Jednocześnie przepisy nie określały i nie określają nadal zasad pokrywania deficytów w sytuacji wyczerpania funduszu zasobowego. W tym stanie rzeczy, zgodzić się należy z wyrażonym w literaturze poglądem, że utworzenie funduszu zasobowego oznaczało przede wszystkim ograniczenie uprawnień organów terenowych do dysponowania częścią nadwyżek budżetowych³². Potwierdziła to praktyka. Gromadzony sukcesywnie fundusz, wykorzystywany na pokrycie deficytów budżetowych wyjątkowo rzadko, *de facto* blokował poważną część nadwyżek budżetowych i stawał się instytucją niemal martwą. Spowodowało to częściowe rozszerzenie przez ustawodawcę kierunków wykorzystywania, co jednakże przyczyniło się do zmiany jego charakteru.

O zasadności tworzenia funduszu zasobowego nie powinien przesądzać tylko fakt, że fundusz ten może, obok roli rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego, pełnić funkcje rezerwy kasowej. Mające wówczas miejsce uproszczenie systemu rezerw traci bowiem sens wobec podważenia celowości istnienia rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego.

Podsumowując rozważania na temat funduszy rezerwowych wskazać należy, że dla ich funkcjonowania trudno znaleźć — jak sądzę — dostateczne uzasadnienie. Rezerwy te bądź powielają zadania innych rezerw, bądź pełnią funkcje, które z lepszym skutkiem mogą być przejęte przez inne instytucje budżetowe. Wydaje się, że głównym powodem, dla którego pojawiły się w systemach budżetowych państw socjalistycznych, była chęć znalezienia optymalnego rozwiązania dla wielce skomplikowanego zagadnienia nadwyżek budżetów terenowych, a nie sama potrzeba rozbudowy systemu rezerw. Tworzenie z nadwyżek funduszy rezerwowych daje w efekcie rozwiązania, które nie są spójne z innymi instytucjami systemu budżetowego. W szczególności fundusze te niepotrzebnie powielają zadania rezerw budżetowych.

3. REZERWY BUDŻETOWE A REZERWA KASOWA

Najistotniejszą cechą pozwalającą odróżnić rezerwę kasową od innych rezerw finansowych jest jej przeznaczenie. Służy ona finansowaniu czasowych niedoborów dochodów budżetowych, a więc zabezpiecza płynność kasową budżetu. W ciągu roku budżetowego może do-

³² Dębowska-Romanowska, *Nadwyżka budżetowa...*, s. 17.

stosowanie prowadzi do zmian w uchwalonym budżecie, jednakże trzeba zauważyć, że podobna sytuacja nie jest wykluczona i w przypadku rezerwy (jeśli jej wykorzystanie spowoduje potrzebę odtworzenia środków z dochodów budżetu).

Rezerwa na pokrycie deficytu (strat) jest konstrukcją właściwą głównie dla przedsiębiorstw. Tworzenie jej w tych jednostkach może niejednokrotnie przesądzić o dalszym ich istnieniu, zaś wyczerpanie jej środków może być jedną z przesłanek ich likwidacji²⁹. Nie ma chyba potrzeby, aby konstrukcje te, charakterystyczne dla działalności typowo gospodarczej, były przenoszone do gospodarki budżetowej.

Utworzeniu funduszu zasobowego, pełniącego w początkowym okresie jego funkcjonowania (w pierwszej kolejności) rolę rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego, towarzyszyły argumenty wskazujące na potrzebę zwiększenia odpowiedzialności organów terenowych za wyniki własnej gospodarki budżetowej³⁰. Aby jednak fundusz mógł tę rolę pełnić, jeśli jego istnienie uznamy za uzasadnione, należałoby w sposób jasny i precyzyjny wyznaczyć granice samodzielności organów terenowych, w szczególności określić wpływ poszczególnych organów na zadania finansowane z budżetów terenowych oraz wprowadzić zróżnicowany system przydzielania środków wyrównawczych. Reguły te musiałyby mieć względnie stabilny charakter³¹.

Zmienność podziału zadań między organy różnych szczebli, mająca miejsce w Polsce w okresie powojennym, przemienne tendencje centralizacyjne i decentralizacyjne, silne oddziaływanie organów centralnych na budżety terenowe oraz uznaniowy charakter przydzielania środków wyrównawczych powodowały, że fundusz zasobowy nie mógł dobrze pełnić postulowanych zadań. Zresztą, w samej konstrukcji funduszu można było spotkać rozwiązania, które nie służyły realizacji odpowiedzialności organów terenowych poszczególnych szczebli za wyniki własnej gospodarki budżetowej. W szczególności, fundusze zasobowe organów wyższych stopni były tworzone z nadwyżek budżetowych organów niższych szczebli, a wysokość odpisów była uzależniona jedynie od roz-

²⁹ Zob. ustawa z 29 VI 1983 o poprawie gospodarki przedsiębiorstwa państwowego oraz o jego upadłości (tekst jednolity, Dz.U. 1986, nr 8, poz. 46).

³⁰ Z. Piórożyński, *Rady narodowe w systemie budżetowym (w świetle projektowanych zmian w prawie budżetowym)*, „Finanse” 1965, nr 11.

³¹ Przykładowo: S. C. Butajew, *Ukrieplat dochodnuju bazu miestnych budżetow*, „Finansy SSSR” 1981, nr 3; I. Petrik, *Doświadczenia w związku z regulacją wpływów budżetowych rad narodowych w województwie Csongrád*, [w:] *Przegląd zagranicznej literatury finansowej* (Instytut Finansów), Warszawa 1972, nr 6, s. 63; J. Stankiewicz, *O potrzebie reformy terenowej gospodarki finansowej*, „Państwo i Prawo” 1983, nr 3; A. Slovinský, J. Girášek, *Českoslovencké finančné právo*, Bratislava 1979, s. 148—149.

miarów nadwyżek. Nadto fundusze te mogły być wykorzystywane na pokrycie niedoborów budżetów niższych stopni bez względu na to, jakie przyczyny spowodowały ich powstanie. To ostatnie rozwiązanie jest stosowane i obecnie. Jednocześnie przepisy nie określały i nie określają nadal zasad pokrywania deficytów w sytuacji wyczerpania funduszu zasobowego. W tym stanie rzeczy, zgodzić się należy z wyrażonym w literaturze poglądem, że utworzenie funduszu zasobowego oznaczało przede wszystkim ograniczenie uprawnień organów terenowych do dysponowania częścią nadwyżek budżetowych³². Potwierdziła to praktyka. Gromadzony sukcesywnie fundusz, wykorzystywany na pokrycie deficytów budżetowych wyjątkowo rzadko, *de facto* blokował poważną część nadwyżek budżetowych i stawał się instytucją niemal martwą. Spowodowało to częściowe rozszerzenie przez ustawodawcę kierunków wykorzystywania, co jednakże przyczyniło się do zmiany jego charakteru.

O zasadności tworzenia funduszu zasobowego nie powinien przesądzać tylko fakt, że fundusz ten może, obok roli rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego, pełnić funkcje rezerwy kasowej. Mające wówczas miejsce uproszczenie systemu rezerw traci bowiem sens wobec podważenia celowości istnienia rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego.

Podsumowując rozważania na temat funduszy rezerwowych wskazać należy, że dla ich funkcjonowania trudno znaleźć — jak sądzę — dostateczne uzasadnienie. Rezerwy te bądź powielają zadania innych rezerw, bądź pełnią funkcje, które z lepszym skutkiem mogą być przejęte przez inne instytucje budżetowe. Wydaje się, że głównym powodem, dla którego pojawiły się w systemach budżetowych państw socjalistycznych, była chęć znalezienia optymalnego rozwiązania dla wielce skomplikowanego zagadnienia nadwyżek budżetów terenowych, a nie sama potrzeba rozbudowy systemu rezerw. Tworzenie z nadwyżek funduszy rezerwowych daje w efekcie rozwiązania, które nie są spójne z innymi instytucjami systemu budżetowego. W szczególności fundusze te niepotrzebnie powielają zadania rezerw budżetowych.

3. REZERWY BUDŻETOWE A REZERWA KASOWA

Najistotniejszą cechą pozwalającą odróżnić rezerwę kasową od innych rezerw finansowych jest jej przeznaczenie. Służy ona finansowaniu czasowych niedoborów dochodów budżetowych, a więc zabezpiecza płynność kasową budżetu. W ciągu roku budżetowego może do-

³² Dębowska-Romanowska, *Nadwyżka budżetowa...*, s. 17.

chodzić do sytuacji, w których potrzebie pokrycia wydatków budżetowych (a niektóre z nich, jak np. wypłata wynagrodzeń, muszą być dokonane w ściśle określonych terminach) nie towarzyszy zgromadzenie odpowiednich dochodów. Te wpływają bowiem w okresie późniejszym.

Zadania, jakie rezerwa kasowa pełni, determinują formę jej wyodrębnienia. Jeśli jest rezerwą samoistną, musi stanowić stały zapas środków pieniężnych, wydzielony z ogółu dochodów budżetowych. Rezerwa przybiera wówczas postać rachunku wyodrębnionego. Rachunek ten wykazuje duże podobieństwo do funduszu celowego. Jego środki są gromadzone na odrębnym koncie bankowym i przechodzą na rok następny. Rozliczenia dokonywane między budżetem a rachunkiem mają czasowy, a nie definitywny charakter. Przesądza to o trybie tworzenia rezerwy, która jest zasilana jednorazowo i teoretycznie powinna być uzupełniana tylko w przypadku zwiększania jej wysokości.

Rezerwa kasowa reprezentuje stały, wydzielony na odrębnym rachunku bankowym zasób wykorzystywany czasowo na finansowanie wydatków zaplanowanych już w budżecie, na zasadzie zwrotności³³.

Niebezpieczeństwo powstawania przejściowych niedoborów środków dotyczy przede wszystkim budżetów o niewielkich rozmiarach, wyposażonych w mało wydajne źródła dochodów. W państwach socjalistycznych właściwości te cechują przede wszystkim budżety terenowe, a w federacjach także częściowo budżety republik. Właśnie w tych budżetach dokonuje się specjalnego zabezpieczenia płynności kasowej. Nie we wszystkich jednak przypadkach dochodzi do utworzenia odrębnej, samoistnej rezerwy kasowej. Rozwiązanie to jest obecnie stosowane jedynie w NRD³⁴ i ZSRR³⁵. W Polsce rolę rezerwy kasowej powierza się funduszowi zasobowemu (do roku 1976 funkcjonowała jednak odrębna rezerwa kasowa), w Republice Czeskiej w stosunku do budżetu republiki — rezerwie finansowej państwa; a w odniesieniu do budżetów terenowych funkcje te praktycznie pełni fundusz rezerw i rozwoju. Ustawodawca węgierski, korzystając z faktu, iż gospodarka wojewódzkich rad narodowych dzieli się tam pomiędzy budżet terenowy, z którego są finansowane wydatki bieżące i samodzielny fundusz rozwoju, z którego pokrywa się wydatki na kapitalne remonty i inwestycje³⁶, zezwala ra-

³³ B. Ciał, *Elementy elastyczności w budżetach terenowych*, „Finanse” 1972, nr 8, s. 18; Szermieniew, *op. cit.*, s. 141; E. Tegler, *Elastyczność budżetów terenowych*, Szczecin 1978, s. 142.

³⁴ § 8 ust. 3 i 6, § 18 ust. 1 prawa budżetowego NRD.

³⁵ Przykładowo: art. 35 ustawy z 16 XII 1961, o prawie budżetowym Rosyjskiej Federacyjnej Socjalistycznej Republiki Radzieckiej, w: *Ustawy o prawie...*

³⁶ J. Brożek, *System budżetowy Węgierskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, cz. II, Warszawa 1973, s. 108 i n.

dzie narodowej na czasowe przenoszenie środków między budżetem i funduszem³⁷.

Z istoty zadań rezerwy kasowej wynika, że jest ona wykorzystywana przy pomocy metody zwrotnej. Nieodłącznym elementem tej konstrukcji jest obowiązek zwrotu środków do końca roku budżetowego. Mimo to w praktyce zdarzają się przypadki nieosiągnięcia przez rezerwy z końcem roku kwot założonych na początku roku³⁸. Świadczy to o definitywnym użyciu rezerw kasowych. Zmieniają one wówczas swoje funkcje; upodobniają się do rezerw budżetowych. Sytuacje takie winny powodować m. in. rozważenie potrzeby zwiększenia rezerw budżetowych.

Zadania rezerwy kasowej determinują kompetencje organów do jej wykorzystywania. Pozostaje ona w gestii organów wykonujących budżet, odpowiedzialnych za jego wykonanie.

Zarówno w NRD, jak i ZSRR swoboda organów terenowych w zakresie rezerwy kasowej jest ograniczona — sprowadza się do wspomnianych kompetencji do wykorzystywania. O tworzeniu rezerw przesądzają prawa budżetowe, nakładając stosowny obowiązek, a ich wysokość jest określana corocznie w ustawach budżetowych i uchwałach budżetowych organów wyższych szczebli. W obydwu państwach rezerwy te są instytucją budżetu zbiorczego, a więc na ich funkcjonowanie duży wpływ wywierają organy wyższego szczebla. W NRD dodatkowo przewiduje się możliwość zasilania rezerw kasowych organów niższych stopni z nadwyżek budżetowych budżetów terenowych wyższych szczebli i to przed dokonaniem odpisów na fundusz rady narodowej³⁹. Powoduje to ponoszenie odpowiedzialności na zabezpieczenie płynności kasowej budżetów terenowych przez organy terenowe różnych stopni.

Wraz z postępującymi procesami decentralizacji rozwiązania te winny ulegać zmianie. Fakt, iż rezerwa kasowa z założenia jest przeznaczona jedynie do użycia czasowego (jej wykorzystanie nie powoduje żadnych trwałych zmian w budżecie) oraz niewielkie rozmiary tych rezerw⁴⁰ przemawiają za pozostawieniem organom terenowym jak najdalej idącej swobody. Powinno temu towarzyszyć ponoszenie przez te organy pełnej odpowiedzialności za zabezpieczenie płynności kasowej budżetu. To one są najbardziej zainteresowane prawidłowym funkcjonowaniem rezerwy. Mając najlepsze rozeznanie, w oparciu

³⁷ § 49 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 I 1971, w sprawie gospodarowania przez rady narodowe środkami budżetowymi oraz środkami funduszu rozwoju, w: *Ustawy o prawie...*

³⁸ Por. Szermieniew, *op. cit.*, s. 143.

³⁹ § 18 ust. 1 prawa budżetowego NRD, w: *Ustawy o prawie...*

⁴⁰ W NRD wysokość tej rezerwy kształtuje się w granicach około 1% wydatków budżetów terenowych, zob. przykładowo § 5 Gesetz über den Staatshaushaltsplan 1984 vom 8 XII 1983 („Gesetzblatt der DDR”, nr 33, s. 323).

o wieloletnie doświadczenie, mogą zdecydować zarówno o zasadności jej tworzenia, jak i o optymalnej wysokości, która może kształtować się różnie w zależności od rodzaju budżetu. Nie przekonują podnoszone niekiedy obawy, że mogłyby dążyć do kreowania jak największych rezerw, co zwiększałoby zapotrzebowanie na środki wyrównawcze. Płynące stąd korzyści byłyby bowiem niewielkie⁴¹. Niebezpieczeństwo to zniknęłoby zresztą zupełnie przy zracjonalizowanym systemie przydzielania środków wyrównawczych; wymóg ten jest jednym z warunków prawidłowego funkcjonowania gospodarki budżetowej w systemie zdecentralizowanym. Wówczas tworzenie zbyt dużej rezerwy kasowej musiałoby się odbić na rozmiarach wydatków dokonywanych z budżetów terenowych. Zbyt pochopna rezygnacja z kreowania rezerwy lub zaplanowanie jej w zbyt małej wysokości zmuszałoby do korzystania z innych form czasowej pomocy, które często są dla organów terenowych rozwiązaniami mniej korzystnymi.

Funkcje rezerwy kasowej mogą być pełnione przez inne instytucje prawne. Obok wskazanych już przypadków wykorzystywania do tych celów funduszy rezerwowych i funduszy celowych, należy dodatkowo wymienić zasiłek kasowy i kredyt bankowy. Pierwsza z tych form, polegająca na pokryciu czasowego niedoboru ze środków pochodzących z budżetu wyższego lub niższego szczebla, stosowana jest w Bułgarii⁴² i Rumunii⁴³ oraz wspomagająco, gdy środki rezerwy kasowej okażą się niewystarczające, w Polsce⁴⁴ i Czechach⁴⁵. Wiąże się z nią potencjalna możliwość ingerencji organów wyższych szczebli w gospodarkę budżetową podmiotów korzystających z zasiłku. Druga forma — kredyt bankowy — ma, jak dotychczas, niemal wyłącznie teoretyczny charakter. Jedynie w Polsce w końcu lat siedemdziesiątych ustawodawca nałożył na wojewodów obowiązek wystąpienia do banku z wnioskiem o udzielenie kredytu bankowego w razie niezachowania równowagi w jednostkowym budżecie wojewódzkim lub w przypadku braku środków funduszu zasobowego województwa na udzielenie zasiłku kasowego⁴⁶. Konstrukcja ta nie nabrała trwałego charakteru; nie została wprowadzona do prawa budżetowego z 1984 r. Korzystanie z kredytu

⁴¹ Ciaś, *op. cit.*, s. 19.

⁴² Art. 30 bułgarskiego prawa budżetowego, M. Rusenow, A. Angełow, G. Petrow, M. Christow, *Dyrżawnijat biudżet na Narodna Republika Bylgarija*, Warna 1974, s. 56.

⁴³ Art. 198 ustawy z 28 XI 1972, o finansach państwa („Buletinul Oficial” 1972, nr 36 — tłumaczenie polskie dokonane przez Instytut Finansów w Warszawie).

⁴⁴ Art. 73 ust. 3 polskiego prawa budżetowego.

⁴⁵ § 30 czeskiego prawa budżetowego.

⁴⁶ Zob. przykładowo: art. 11 ust. 4 ustawy budżetowej na 1978 z 17 XII 1977 (Dz.U., nr 37, poz., 161).

wiąże się z potrzebą ponoszenia obciążenia finansowego w postaci odsetek.

Istotne walory praktyczne ma rozwiązanie polegające na przekazaniu zadań rezerwy kasowej niektórym funduszom. Co prawda istnieje wówczas teoretyczne niebezpieczeństwo, że pełne wyczerpanie środków na cele finansowane z funduszu zagrozi realizacji funkcji zabezpieczenia płynności kasowej, jednakże nie potwierdza go praktyka. Fundusze na ogół dysponują poważnymi, czasowo wolnymi środkami⁴⁷.

Tworzenie konstrukcji zabezpieczających płynność kasową budżetu jest konieczne tak długo, dokąd w budżetach terenowych i budżetach republik będzie dochodziło do powstawania czasowych niedoborów środków. Nie zawsze jednak musi to być rezerwa kasowa. Występująca obecnie w państwach socjalistycznych tendencja od odchodzenia od tej tradycyjnej formy wydaje się uzasadniona. Rozwój gospodarki funduszwowej często praktycznie umożliwia rezygnację z odrębnej instytucji rezerwy, która wymaga przecież zamrożenia pewnej ilości środków. Poza tym w sytuacjach wyjątkowych można sięgać do innych konstrukcji, zasiłku lub kredytu. Jeśli zaś uzna się za celowe tworzenie rezerwy na pokrycie deficytu budżetowego, to ona także może przejąć funkcje rezerwy kasowej. Te dwa typy rezerw dobrze się uzupełniają, gdyż są wykorzystywane w różnych okresach czasu. Jeśli w wyniku pokrycia deficytu budżetowego zasób ulega zmniejszeniu, wówczas może być odtworzony z bieżących dochodów budżetowych i w dalszym ciągu pełnić nieprzerwanie swoje funkcje.

Na koniec pozostaje do rozważenia kwestia, czy rezerwa kasowa może być zaliczana do rezerw finansowych. Ze względu na swój cel, czasowe wykorzystywanie w sposób zwrotny, jest to niewątpliwie konstrukcja szczególna, nie dająca się porównać z innymi rezerwami systemu budżetowego. Niemniej jednak przeznaczenie rezerw może być ustalane różnie. Nie ono przesądza o tym, czy daną konstrukcję zaliczymy do publicznych rezerw finansowych, czy nie, lecz to, czy jest to zasób wydzielony w sposób świadomy i przeznaczony do użycia w przyszłości. Rezerwa kasowa cechom tym odpowiada. Zwrotna forma wykorzystywania rezerwy, tak nietypowa w gospodarce budżetowej, nie jest jednak obca innym publicznym rezerwom finansowym, choć występuje rzadko. Przykładowo, w Polsce w latach 1960—1976 w zjednoczeniach tworzono fundusze rezerwowe, które mogły być używane na potrzeby przedsiębiorstw nie tylko w formie bezzwrotnej, lecz

⁴⁷ Dębowska-Romanowska, Augustyniak-Górna, *op. cit.*, s. 171.

także w postaci pożyczek⁴⁸. Nadto ustawodawcy państw socjalistycznych dla oznaczenia rezerwy kasowej, tak jak i dla innych rezerw, używają terminu „rezerwa”. Wreszcie można się powołać na występujące niekiedy związki rezerwy kasowej z innymi rodzajami rezerw finansowych, które powodują, że wchodzi ona w skład nowej jakościowo instytucji rezerwy — fundusze rezerwowe, rezerwa finansowa państwa.

Zadania rezerwy kasowej są odmienne od zadań rezerw budżetowych i nie mogą być wzajemnie przejmowane. W historii państw socjalistycznych spotykamy jednak szczególnie przypadek łączenia funkcji rezerwy kasowej z funkcjami rezerwy ogólnej. W NRD w latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych rezerwa kasowa była wykorzystywana głównie w pierwszych miesiącach roku (gdy dochody budżetowe nie były jeszcze zgromadzone w większych rozmiarach), zaś w następnym okresie mogła być już przeznaczona na dodatkowe zadania związane z realizacją planu, o ile nie było innego zapotrzebowania⁴⁹. Takie rozwiązanie nie dawało gwarancji dobrego pełnienia funkcji przez żadną z tych instytucji. Dlatego też normodawca NRD z niego zrezygnował.

Podsumowując rozważania odnotować należy fakt, że w systemach budżetowych państw socjalistycznych obok rezerw budżetowych kreowane są inne rezerwy finansowe. Ocena zasadności ich funkcjonowania winna być różnicowana w zależności od rodzaju rezerw. Generalnie należy opowiedzieć się przeciw rozwojowi większości z nich. Najczęściej przejmują one zadania, które skuteczniej mogą być realizowane przez inne instytucje budżetowe, w tym często przez rezerwy budżetowe. Tym samym osłabiają znaczenie rezerw budżetowych oraz zaciemniają obraz gospodarki finansowej państwa. Nie można doszukać się przekonujących argumentów, uzasadniających tworzenie rezerw z nadwyżek budżetowych. Stosowanie takiego rozwiązania jest chyba bardziej wynikiem poszukiwania niekonwencjonalnych rozwiązań w zakresie wykorzystywania nadwyżek — które w państwach socjalistycznych powstają często i osiągają niekiedy duże rozmiary — aniżeli zapotrzebowania na nowe rodzaje rezerw finansowych. Trafniejsze wydaje się zachowanie tradycyjnej formy nadwyżki, która przecież bez zmiany swej postaci może być rozdysponowana przez organy przedstawicielskie na te same lub podobne cele co rezerwy. Inaczej

⁴⁸ T. Augustyniak-Górna, *Rola rezerw finansowych w finansowaniu środków trwałych i obrotowych przedsiębiorstw*, (opracowanie na zlecenie SGPiS — maszynopis).

⁴⁹ M. Cielecki, *Wybrane zagadnienia finansów w NRD*, „Finanse” 1961, nr 12, s. 72.

należy ocenić rezerwę kasową, która — jakkolwiek traci na znaczeniu jako podstawowa instytucja zabezpieczająca płynność kasową budżetów — może być jednak w dalszym ciągu użyteczna, szczególnie w państwach, które mają słabo rozwiniętą gospodarkę funduszową i w których zakres samodzielności organów terenowych jest stosunkowo nieduży.

Rozdział V

KIERUNKI ZMIAN W ZAKRESIE REZERW BUDŻETOWYCH

W państwach socjalistycznych ma miejsce rozwój rezerw budżetowych. Świadczą o tym następujące czynniki. Po pierwsze, tradycyjne rezerwy ogólne tworzone są powszechnie i w sposób regularny. Po drugie, obok nich pojawiła się nowa konstrukcja — rezerwy szczególne. Po trzecie, rezerwy z zasady funkcjonują równocześnie na różnych szczeblach aparatu państwowego (we wszystkich krajach pozostają w dyspozycji rządów, najczęściej są kreowane we wszystkich budżetach terenowych, a niekiedy i ministerstwach). Nadto należy zwrócić uwagę na fakt, że w systemach budżetowych rozwinęły się także inne rezerwy, fundusze rezerwowe, rezerwa kasowa, rezerwa finansowa państwa.

Zjawisko to występuje z niejednakowym nasileniem w poszczególnych państwach. Z najbardziej rozbudowanym systemem mamy obecnie do czynienia w Republice Czeskiej, Czechosłowacji i Polsce. Znane są tam nie tylko rezerwy ogólne, lecz także i szczególne. Niektóre z nich są rozdysponowywane przez ministrów. Funkcjonują terenowe fundusze rezerwowe, a w Czechosłowacji i Republice Czeskiej także rezerwy finansowe państwa. Na drugim krańcu znajduje się Rumunia, w której tworzy się jedynie rezerwę ogólną i to w budżetach wyższych szczebli. W państwie tym rezerwy budżetu republikańskiego potrafią jednak osiągać niekiedy duże rozmiary.

Rozwój rezerw budżetowych, czy szerzej, rezerw systemu budżetowego państw socjalistycznych nie pozwala jednak, jak sądzę, na sformułowanie zasady tworzenia rezerw finansowych, jako zasady charakterystycznej dla systemów finansowych tych państw. Nawet w tych krajach, w których rezerwy są obecnie najbardziej rozbudowane i w których osiągają większe rozmiary. Zasada taka, jako odzwierciedlenie istniejącego stanu prawnego, mogłaby być sformułowana wówczas, gdyby rezerwy finansowe, a zwłaszcza rezerwy budżetowe, stanowiące ich najważniejszą grupę, miały szczególnie ważne

znaczenie w gospodarce finansowej państw, odgrywały pierwszoplanową rolę; gdyby tworzenie rezerw stanowiło jedną z ważniejszych cech gospodarki budżetowej. Tak jednak nie jest, rezerwy budżetowe z reguły osiągają niewielkie rozmiary w stosunku do wydatków budżetowych i pozostają tylko w dyspozycji organów budżetowych.

Zasada tworzenia rezerw nie powinna być, jak sądzę, postulowana. Konstytucje wszystkich państw socjalistycznych formułują zasadę planowania jako podstawową zasadę ustroju gospodarczego i przyznają stanowiące kompetencje w zakresie budżetu organom przedstawicielskim. W literaturze na ogół nie podważa się celowości tych rozwiązań. Rezerwy budżetowe umożliwiają natomiast, podobnie jak inne elementy elastyczności, dostosowanie budżetów do warunków mających miejsce w ciągu roku, których nie przewidywano w momencie ich uchwalenia. Najczęściej oznacza to wprowadzanie zmian w uchwalonych budżetach, bardzo często w kredytach budżetowych, a więc wielkościach ustalanych przez organy władzy w sposób wiążący. Im bardziej rozbudowane są rezerwy i inne elementy elastyczności, tym poważniejsze mogą być zmiany budżetu. Tworzenie licznych rezerw i stosowanie wielu innych elementów elastyczności może podważać znaczenie autoryzacji budżetu, powodować istotne odstępstwo od zasady planowania. Rozległość zmian zależy od rodzajów rezerw i innych elementów elastyczności oraz od warunków określających zasady ich funkcjonowania. Trudności z wykonywaniem zadań planowych nie powinny prowadzić tylko do nadmiernego rozbudowania elementów elastyczności, w tym systemu rezerw. W przypadku ich istnienia należy także dokonać weryfikacji stosowanych metod realizacji zasady planowania (ustalić optymalne granice planowania, dostosować formy prawne itp.). Zasada tworzenia rezerw finansowych nie może być, jak sądzę, traktowana na równi z zasadą planowania, stawiana obok niej. Są to bowiem zasady idące w różnych kierunkach.

Rezerwy budżetowe, jak i niektóre inne elementy elastyczności, są jednak w państwach socjalistycznych w pewnym zakresie niezbędne. Ich konstrukcje oraz zasady funkcjonowania nie powinny być kształtowane w pełni swobodnie. Są one zdeterminowane z jednej strony, zasadą planowania i uprawnieniami organów przedstawicielskich do uchwalania budżetów, z drugiej, istniejącymi w danych warunkach możliwościami realnego przewidywania przyszłości. Rozbudowując rezerwy należy mieć na uwadze, obok konieczności dostosowania budżetów do zmieniających się warunków, także podstawowe zasady ustroju gospodarczego i politycznego. Winny one być konstruowane tak, aby w jak najmniejszym, tylko niezbędnym zakresie ograniczać działanie tych zasadniczych reguł.

Dotychczasowy rozwój rezerw budżetowych w państwach socjalistycznych należy ocenić jako niezadowalający, jakkolwiek ocena ta w różnym stopniu odnosi się do poszczególnych krajów. Ogólnie można powiedzieć, że ustawodawcy nie doceniają jeszcze w pełni walorów rezerw. Świadczy o tym między innymi fakt znacznego rozbudowania innych elementów elastyczności budżetu, przy stosunkowo ciągle wąskim korzystaniu z rezerw budżetowych. Tymczasem rezerwy wykazują szereg zalet w porównaniu z tymi innymi konstrukcjami.

Ich źródłem jest to, że reprezentują zasoby tworzone świadomie w momencie uchwalania budżetu. Dzięki temu mogą być już na etapie planowania zsynchronizowane z innymi elementami planów (zwłaszcza z rezerwami planu społeczno-gospodarczego), co ułatwia ich wykorzystanie w ciągu roku i przyczynia się do zachowania tak pożądanej zgodności między budżetem a planem społeczno-gospodarczym. Rezerwy są istotnym instrumentem równowagi budżetowej w ciągu roku. Umożliwiają dokonanie nowych wydatków bez potrzeby poszukiwania dodatkowych źródeł dochodów, a także służą pokrywaniu uszczerbków dochodów. Zastosowanie zróżnicowanych konstrukcji rezerw, zwłaszcza rezerw szczególnych, pozwala uwzględniać fakt ich rozdysponowania już przy ustalaniu pożądanych proporcji ekonomicznych. Niektóre rezerwy mogą więc służyć stabilizacji tych proporcji. Określając rozmiary rezerw organy władzy z góry wyznaczają granice dopuszczalnych zmian w uchwalanych budżetach, a w przypadku rezerw szczególnych także ogólnie wyznaczają kierunki wykorzystania. Zatem wstępnie akceptują zmiany wynikające z rozdysponowania rezerw. Wreszcie, rezerwy umożliwiają szybkie podjęcie stosownych działań, gdy tylko zajdzie ku temu potrzeba. Reprezentują bowiem środki przygotowane specjalnie w tym celu.

Naturalnie, rozbudowanie systemu rezerw nie spowoduje wyeliminowania w pełni innych elementów elastyczności. Niemniej, biorąc za punkt wyjścia obowiązujące rozwiązania, należałoby postulować taki kierunek przemian, który zakłada szersze korzystanie z rezerw budżetowych, z równoczesnym ograniczeniem innych elementów elastyczności, głównie tych, które prowadzą do zmiany dyrektywnych ustaleń organów władzy przez organy administracji.

W państwach socjalistycznych bardziej uzasadnione wydaje się posługiwanie systemem rezerw budżetowych aniżeli jedną rezerwą o dużym zakresie działania. Obok tradycyjnych rezerw ogólnych można stosować rezerwy szczególne. Ich konstrukcje winny być jednak dobrze dobrane. W szczególności winny to być rezerwy służące zabezpieczeniu podstawowych proporcji podziału dochodu narodowego, powiązane z rezerwami planu społeczno-gospodarczego, a także ewentualnie rezerwy

na określone przez parlament zadania, o realizacji których przesądza ostatecznie w ciągu roku rząd i na finansowanie przedsięwzięć, które są przewidywane do wykonania, lecz jeszcze nie podjęto ostatecznych rozstrzygnięć umożliwiających szczegółowe planowanie środków. Taki system rezerw budżetowych umożliwia elastyczne reagowanie, a jednocześnie stwarza pewne zabezpieczenie dla najważniejszych zadań zakładanych do realizacji i służy zachowaniu zgodności budżetu z planem społeczno-gospodarczym. Model ten, jak sądzę, lepiej odpowiada ustrojowym założeniom państw socjalistycznych niż model jednej dużej rezerwy ogólnej, z którym dodatkowo wiąże się niebezpieczeństwo centralizacji i koncentracji procesów administrowania i zarządzania.

Rezerwy budżetowe należy pozostawić w gestii organów administracji. Dopiero wówczas stanowią operatywny instrument bieżącego reagowania na przebieg wykonania budżetu. Warunki ich wykorzystywania winny być określone tak, aby swoboda gestorów nie była nieograniczona. Nie powinni oni przejmować funkcji organów przedstawicielskich polegających na wyznaczaniu zadań do realizacji. Rezerwy winny umożliwiać przeprowadzanie głównie tych zmian, które są niezbędne w ciągu roku.

O potencjalnych rozmiarach tych zmian winny przesądzać organy władzy uchwalając rezerwy. Następnie winny one szczegółowo kontrolować ich użycie. Przejmowanie uprawnień do kreowania przez organy administracji i nieprzedkładanie informacji o wykorzystaniu stanowią nieuzasadnione odstępstwa od tradycyjnie ukształtowanych kompetencji organów budżetowych. Może to niekiedy sprzyjać nadużywaniu rezerw, tworzeniu wielu z nich i rozdysponowywaniu na nowe zadania, podejmowane samodzielnie przez organy administracji.

Rezerwy budżetowe mogą pozostawać w gestii różnych organów budżetowych. Nie muszą zawsze mieć postaci środków w pełni scentralizowanych. Mogą być zarówno w dyspozycji rządów jak i ministrów. Służy to dekoncentracji procesów administrowania i zarządzania. Potrzebne jest jednak różnicowanie rodzajów rezerw rozporządzanych przez różne podmioty oraz warunków ich wykorzystywania. Muszą one odpowiadać ustrojowej roli gestorów. W szczególności rezerwy resortowe winny być wykorzystywane jedynie w celu niewielkich korekt niektórych wydatków budżetowych, bez możliwości finansowania z nich nowych zadań.

Szczególny charakter winny posiadać rezerwy tworzone w budżetach terenowych. Ponieważ potrzeba rozbudowy rezerw jest tu mniejsza dlatego winno się tworzyć, obok rezerw ogólnych, głównie te rezerwy szczególne, które służą zabezpieczeniu podstawowych proporcji podziału dochodu narodowego. W konstrukcjach tych rezerw należy

uwzględnić fakt, iż organy terenowe — zgodnie z zasadą centralizmu demokratycznego — nie mogą korzystać z nieograniczonej samodzielności w ramach własnej gospodarki budżetowej, a budżety terenowe wchodzi w skład jednolitego systemu budżetowego. Konieczne wydaje się więc wprowadzanie pewnych ograniczeń, przede wszystkim kierunków wykorzystania (rezerwy mogą być rozdysponowane jedynie na te wydatki, które są decydowane samodzielnie przez organy terenowe). Winno temu towarzyszyć prawne określenie warunków wykorzystania rezerw tworzonych w budżetach wyższych szczebli na rzecz budżetów niższych stopni. Rozwiązania takie odzwierciedlałyby jednolitość systemu budżetowego, a jednocześnie służyły ponoszeniu odpowiedzialności za własne działania przez organy budżetowe różnych szczebli.

Rozwojowi rezerw budżetowych nie powinno w zasadzie towarzyszyć rozbudowywanie innych rezerw systemu budżetowego. Uzasadniony wyjątek dotyczy ewentualnie rezerwy kasowej. Pozostałe rezerwy często powielają zadania rezerw budżetowych osłabiając tym samym ich znaczenie.

BIBLIOGRAFIA

- Abramowicz Z., *Ryzyko w działalności przedsiębiorstwa handlowego*, Warszawa 1968.
- Adam L., Jandy-Jendroška K., Mazurkiewicz M., *Prawo finansowe*, Warszawa—Wrocław 1967, z. 3.
- Adam L., *Zagadnienia ekonomiczne i prawne samodzielności rad narodowych*, „Roczniki Ekonomiczne” 1963, t. XV.
- Ałachwierdian D. A., *Finansy socjalistycznego gosudarstwa*, Moskwa 1961.
- Atlas M., *Niekotoryje problemy finansowo-planowania*, „Finansy SSSR” 1964, nr 6.
- Augustyniak-Górna T., *Rezerwy budżetowe w budżecie polskim w latach 1950—1973*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego” 1976, S. I, z. 108.
- Augustyniak-Górna T., *Rola rezerw finansowych w finansowaniu środków trwałych i obrotowych przedsiębiorstw* (opracowanie na zlecenie SGPiS, maszynopis).
- Augustyniak-Górna T., Nykiel W., *Les dépenses des budgets territoriaux*, [w:] *Problèmes et perspectives des finances locales*, „Acta Universitatis Lodzensis” 1985, Folia iuridica 20.
- Bader H., *Ein Beitrag zur Theorie der Versicherung*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1955, nr 17 i 18.
- Bakeš M., *Československé finanční právo*, Praha 1976.
- Banasiński A., *Teoria ubezpieczeń w socjalizmie, ujęcie ekonomiczno-cybernetyczne*, Warszawa 1977.
- Bieszczerewnych W., *Diemokraticzeskij centralizm — princyp organizacyi budżetnoj sistiemy SSSR*, „Wiestnik Moskowskowo Uniwersitieta” 1962, nr 4.
- Bielak J., *Ogólna charakterystyka ustawy budżetowej z roku 1768*, „Finanse” 1968, nr 1.
- Bobrowski C., *Planowanie gospodarcze*, Warszawa 1981.
- Bobrowski C., *Planowanie gospodarcze — problemy podstawowe*, Warszawa 1965.
- Borodo A., *Zupełność budżetu w Polsce Ludowej*, Toruń 1979.
- Böttcher D., *Finanzielle Sicherungsfonds in der volkseigenen Wirtschaft*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1965, nr 23.
- Brożek J., *Niektóre zagadnienia gospodarki funduszowej w teorii i praktyce*, „Finanse” 1971, nr 11.
- Brożek J., *System budżetowy Węgierskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. II.
- Burda A., *Polskie prawo państwowe*, Warszawa 1977.
- Butajew S. C., *Ukriepljat dochodnuju bazu miestnych budżetow*, „Finansy SSSR” 1981, nr 3.

- Butkow D., Sitnin W., *Niekotoryje woprosy teorii strachowanija pri socyjalizmie*, „Finansy i Kriedit SSSR” 1952.
- Chimiczewa N. I., *Subiekty sowietskogo biudżetnogo prawa*, Saratów 1979.
- Chodak I., *Rezerwy w planie gospodarczym*, Warszawa 1967.
- Choliński T., *Zapasy w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Warszawa 1964.
- Chorwath J., *Načrt vyvinu štruktury štatnoho rozpoctu*, „Financne Studie” 1974, nr 4.
- Ciaś B., *Elementy elastyczności w budżetach terenowych*, „Finanse” 1972, nr 8.
- Cielecki M., *Wybrane zagadnienia finansów w NRD*, „Finanse” 1961, nr 12.
- Csabay D., *Doktryny klasyków marksistowskich a teoria ubezpieczeń*, „Wiadomości ubezpieczeniowe” 1973, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Dotacje dla rad narodowych w świetle ustaw o systemie rad narodowych i samorządu terytorialnego oraz nowego prawa budżetowego*, „Państwo i Prawo” 1986, nr 4.
- Dębowska-Romanowska T., *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Dębowska-Romanowska T., *Nadwyżka budżetowa, rezerwa kasowa i zasilek kasowy w gospodarce budżetowej rad narodowych*, „Finanse” 1967, nr 9.
- Dębowska-Romanowska T., *Realizacja jedności i powszechności w ustawie budżetowej*, Warszawa 1982.
- Dębowska-Romanowska T., Augustyniak-Górna T., *Wybrane problemy prawne funkcjonowania terenowej gospodarki parabudżetowej (na przykładzie województw miejskich)*, „Problemy Rad Narodowych” 1979, nr 45.
- Drgas E., *Systematyka instytucji prawno-finansowych*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982.
- Drgas E., Głuchowski J., *Finanse i prawo finansowe (zarys wykładu)*, Toruń 1973.
- Dyskusja nad zagadnieniem rezerw gospodarczych*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5.
- Dzwonkowski H., *Ewolucja form prawnych planowania gospodarczego i finansowego w PRL*, Łódź 1982 (maszynopis).
- Falkowski S., *Pojęcie i rola rezerw gospodarczych*, „Studia Finansowe” 1968, nr 5.
- Falkowski S., *Rezerwy w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1968.
- Fedorowicz Z., *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, Warszawa 1972.
- Finansowe prawo*, Moskwa 1967.
- Finansy i kriedit na socyjalistyczeskata dyrżawa*, Warna 1975.
- Finansy i kriedit SSSR*, pod red. W. P. Diaczenko, Moskwa 1938.
- Finansy i kriedit SSSR*, pod red. N. W. Capkina, Moskwa 1972.
- Finansy SSSR*, Moskwa 1958.
- Finansy SSSR*, pod red. I. D. Złobina, Moskwa 1971.
- Fiszel H., *Ryzyko i rezerwy w gospodarce planowej*, „Ekonomista” 1966, nr 5.
- Fiszel H., *Wstęp do teorii gospodarowania*, Warszawa 1970.
- Freitag K. D., *Die Bildung und Verwendung der Ruclagenfonds*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1960, nr 19.
- Gajl N., *Budżet a skarb państwa*, Warszawa 1974.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Gajl N., *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979.
- Gajl N., *Modele zarządzania i finansowania przedsiębiorstw uspołecznionych. Studium prawnoporównawcze*, Warszawa 1986.

- Gajl N., *Rola czynnika społecznego w podejmowaniu decyzji finansowych miejskich rad narodowych*, „Problemy Rad Narodowych” 1974, nr 30.
- Gajl N., *Nowe prawo budżetowe (Niektóre zagadnienia metodologiczne)*, „Państwo i Prawo” 1985, nr 9.
- Gajl N., *Skarb państwa*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Gajl N., *Systemy finansowe przedsiębiorstw uspołecznionych*, Warszawa 1980.
- Gajl N., Ciałkowski R., *Budżety miejskich rad narodowych w latach 1950—1970*, „Problemy Rad Narodowych” 1972, nr 24.
- Gajl N., Nykiel W., Sochacka-Krysiak H., *Gospodarka finansowa w systemie rad ternesskich*, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław 1985.
- Gawryjski W., *Ikonomika na zastrochowaneo*, Cwiszczow 1972.
- Gintowt-Jankowicz M., *Wydatki budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1985.
- Głuchowski J., *Rezerwy budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Goronowski W., *Klasyfikacja wydatków w budżecie socjalistycznym*, Warszawa 1972.
- Goronowski W., *System finansowy Państwowego Zakładu Ubezpieczeń*, Toruń 1964.
- Gosudarstwiennyj biudżet*, pod red. E. C. Rusina i L. L. Ejdzianowej, Moskwa 1969.
- Gosudarstwiennyj biudżet SSSR*, Moskwa 1961.
- Górski M., *Umowa ubezpieczeniowa w projekcie kodeksu cywilnego*, „Wiadomości Ubezpieczeniowe” 1962, nr 4.
- Grodyński T., *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce*, Kraków 1932.
- Grzybowski W., *Niepewność i ryzyko w gospodarce planowej*, Lublin 1967.
- Grzybowski W., *Teoria gospodarowania w warunkach niepewności*, Lublin 1974.
- Gusakow A. D., *Planirowanie dienieznego obraszczeniya w SSSR*, Moskwa 1974.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977.
- Harasimowicz J., *Zagadnienia uchwalania budżetu socjalistycznego*, Warszawa 1965.
- Jampolskij M. M., *Riesursy kratkosrocznego kredita*, Moskwa 1974.
- Jaśkiewiczowa J., *Finanse i prawo finansowe*, Gdańsk 1980.
- Jaśkiewiczowa J., *Ustawy budżetowe w PRL*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Warszawa 1982.
- Jaśkiewiczowa J., Jaśkiewicz Z., *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968.
- Jaworski W., *Systemy kredytowe europejskich krajów socjalistycznych*, Warszawa 1962.
- Jaworski W., Sochacka-Krysiak H., *Finanse krajów socjalistycznych*, Warszawa 1982.
- Kaleta J., *Planowanie budżetowe*, Warszawa 1982.
- Kaleta J., *Gospodarka budżetowa*, Warszawa 1977.
- Kaleta J., *Rola finansów w procesie decentralizacji zarządzania*, „Problemy Rad Narodowych” 1977, nr 38.
- Kalweit W., *Das einheitlic Finanzsystem in der DDR*, „Deutsche Finanzwirtschaft” 1958, nr 8.
- Kawalec W., *Systemy władz lokalnych w wybranych krajach europejskich*, Warszawa 1979.

- Knight F. H., *Risk, Uncertainty and Profit*, Boston and New York, 1948.
- Kołodzin E. W., *Strachowanie obszeczestwiennogo imuszcztwa pri socyjalizmie*, Moskwa 1975.
- Komar A., *Budżety terenowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Komar A., *Finanse rad narodowych*, Warszawa 1970.
- Komar A., *Struktura budżetu PRL*, Warszawa 1966.
- Komar A., Łączkowski W., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1976.
- Kończal C., *Z prac nad doskonaleniem systemu budżetowego*, „Finanse” 1973, nr 1.
- Kosikowski C., *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983.
- Kosikowski C., *Rola Ministra Finansów w systemie zarządzania finansami w państwach socjalistycznych*, Łódź 1976.
- Kostecki A., *Kredyty budżetowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych*, t. II, Wrocław 1982.
- Krzyżanowski A., *Nauka skarbowości*, Poznań 1923.
- Kucharski M., *Ekonomiczne znaczenie nadwyżki budżetowej*, „Finanse” 1956, nr 6.
- Kucharski M., *Ponownie o zagadnieniu nadwyżki budżetowej*, „Wiadomości NBP” 1960, nr 12.
- Kuczew S., *Finansowo prawo na Narodna Republika Byłgarija*, Sofia 1977.
- Kulig A., Wiewióra K., *Budżety terenowe w 35-leciu PRL*, „Finanse” 1979, nr 7—8.
- Kurowski L., *O pojęciu skarbu państwa w prawie socjalistycznym*, „Studia Prawnicze” 1970, nr 26—27.
- Kurowski L., *O potrzebie wykorzystania zasad prakseologii w dziedzinie budżetowej*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Planowania i Statystyki” 1961, z. 29.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982.
- Kurowski L., *Założenia reformy budżetowej 1957 r.*, „Finanse” 1957, nr 13.
- Lange O., *Optymalne decyzje*, Warszawa 1964.
- Leoński Z., *Organizacja podstawowych organów administracji terenowej*, [w:] *System prawa administracyjnego*, Wrocław 1977, t. II.
- Leoński Z., *Terenowe organy przedstawicielskie i związane z nimi systemy organów administracji*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego państw socjalistycznych*, Wrocław 1975.
- Les budgets des états en Europe*, Roma 1972.
- Łączkowski W., *Autoryzacja budżetu*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Łączkowski W., *Kompetencje organów państwa w zakresie autoryzacji budżetu*, Poznań 1968.
- Łączkowski W., *Majątek publiczny i środki finansowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982.
- Łojewski S., Okoński J., *Planowanie inwestycji i rezerw w warunkach niepewności*, Warszawa 1971.
- Łojewski S., Okoński J., *Planowanie produkcji rolnej w warunkach niepewności*, „Materiały dyskusyjne Instytutu Planowania” 1969, z. 19.
- Madej Z., *Czy tworzyć rezerwy?*, „Życie Gospodarcze” 1963, nr 14.
- Małecki J., *Fundusze pozabudżetowe rad narodowych*, „Problemy Rad Narodowych” 1978, nr 40.
- Marks K., *Krytyka programu gotajskiego*, Warszawa 1949.
- Melč J., *Rola komitetów narodowych w wypełnianiu funkcji socjalistycznego*

- państwa na etapie budownictwa rozwiniętego społeczeństwa socjalistycznego, [w:] *Rozwój terenowych organów władzy w państwie socjalistycznym*, Wrocław 1977.
- Miestnyje budżety stran-czlenow SEW, pod red. D. D. Butakowa, Moskwa 1980.
- Minc B., *O ryzyku i niepewności*, „*Ekonomista*” 1969, nr 2.
- Mironow N. W., *Osnovy ekonomiceskogo i socyalnogo planirowanija*, Mińsk 1976.
- Mitelman B., *Riezierwy dla okazanija finansowej pomoszczi*, „*Finansy SSSR*” 1961, nr 1.
- Modrakowska J., *Niektóre zagadnienia okresu budżetowego w prawie budżetowym PRL*, „*Finanse*” 1972, nr 1.
- Montalbetti E., *Uwagi o definicji prawnej umowy ubezpieczenia*, „*Wiadomości Ubezpieczeniowe*” 1961, nr 10.
- Motyliw Ł. A., *Gosudarstwiennoje strachowanije w SSSR i problemy jego razwitja*, Moskwa 1972.
- Nykiel W., *Ustawa budżetowa*, „*Acta Universitatis Lodzianis*” 1987, Folia iuridica 28.
- Nykiel W., *Ustawy budżetowe w latach 1971—1978 a prawo budżetowe*, „*Finanse*” 1978, nr 4.
- Ochendowski E., *Centralne organy administracji*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Wrocław 1973.
- Oleński J., *Optymalizacja systemu rezerw*, „*Materiały dyskusyjne Instytutu Planowania*” 1969, z. 19.
- Osiatyński L., *Ryzyko w transakcjach handlu zagranicznego*, Warszawa 1973.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Petrenková I., *Rozbor a hodnotenie niekterych prijmov rozpočtov narodnich vyboru*, „*Finanse a Uveř*” 1972, nr 11.
- Petrik L., *Doświadczenia w związku z regulacją wpływów budżetowych rad narodowych w województwie Csongrād*, [w:] *Przegląd zagranicznej literatury finansowej* (Instytut Finansów), Warszawa 1972, nr 6.
- Pirożyński Z., *Budżet a fundusze celowe*, „*Finanse*” 1970, nr 8.
- Pirożyński Z., *Budżet a gospodarka terenowa*, „*Finanse*” 1981, nr 3.
- Pirożyński Z., *Rady narodowe w systemie budżetowym (w świetle projektowanych zmian w prawie budżetowym)*, „*Finanse*” 1965, nr 11.
- Pirożyński Z., *Rezerwy gospodarcze i rezerwy finansowe*, „*Finanse*” 1967, nr 6.
- Pirożyński Z., *Rezerwy i nadwyżki w gospodarce budżetowej*, „*Finanse*” 1967, nr 11, 12.
- Pirożyński Z., *Zagadnienie dyrektywności i elastyczności budżetu państwowego jako planu finansowego*, „*Studia Finansowe*” 1967, nr 4.
- Pirożyński Z., Sochacka-Krysiak H., *Budżet państwa*, Warszawa 1970.
- Piskotin J., *Sowietskoje budżetnoje prawo*, Moskwa 1971.
- Placówki z rezerw, „*Życie Gospodarcze*” 1979, nr 5.
- Połowinkin P. D., *Riezierwnyje fondy i wosproizwodstwo w kołchozach*, Moskwa 1970.
- Połowinkin P. D., *Riezierwnyje fondy w socyaliczeskom wosproizwodstwie. Woprosy teorii i mietodologii*, Moskwa 1979.
- Popławski H., *Dopuszczalne ryzyko gospodarcze w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1970.
- Potapczuk J., *System budżetowy Niemieckiej Republiki Demokratycznej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. II.
- Potapczuk J., *Wieloletnie planowanie budżetowe na Węgrzech*, „*Rada Narodowa, Gospodarka i Administracja*” 1973, nr 3.

- Rajcher W., *Obszczestwiennie-Istoriczeskije typy strachowanija*, Moskwa-Leningrad 1947.
- Rodionowa W. M., *Gosudarstwiennyj biudżet SSSR i jego rol w sbałansirowannom razwitii ekonomiki*, Moskwa 1985.
- Roubal J., *Aktuální otázky financí národních výboru ČSR*, „Finance a Uveř“ 1970, nr 8—9.
- Rusenow M. W., Angelow R., Petrow G., Christow M., *Dyrżawnijat Biudżet na Narodna Republika Bylgarija*, Warna 1974.
- Rusenow M. W., Stojanow W. G., *Finansy na socialisticzeskata dyrżawa*, Warna 1973.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Sadowski S., *Dyskusja nad projektem prawa budżetowego*, „Finanse“ 1971, nr 1.
- Sadowy E., *System budżetowy Socjalistycznych Republik Radzieckich [w:] System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. II.
- Samecki W., *Ryzyko i niepewność w działalności przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1967.
- Sieliezniewa T., *Riezierwnyje fondy i otrasli w miechanizmie uprawlienija proizwodstwom*, „Finansy SSSR“ 1975, nr 3.
- Slovinský A., Girášek J., *Československé finančné právo*, Bratislava 1974.
- Sochacka-Krysiak H., *Niektóre problemy gospodarki budżetowej rad terenowych w europejskich krajach socjalistycznych*, „Problemy Rad Narodowych“ 1976, nr 34.
- Sochacka-Krysiak H., *O potrzebie zmian w systemie budżetowym*, „Finanse“ 1981, nr 10—11.
- Die Staatliche Versicherung in DDR*, Berlin 1971.
- Die Staatliche Versicherung im okonomischen System*, „Sozialistische Finanzwirtschaft“ 1970, nr 3.
- Stankiewicz J., *O potrzebie reformy terenowej gospodarki finansowej*, „Państwo i Prawo“ 1983, nr 3.
- Starościek J., *Decentralizacja administracji*, Warszawa 1960.
- Sulmicki P., *Planowanie i zarządzanie gospodarcze*, Warszawa 1973.
- Szermieniew M. K., *Finansowyje riezierwy kak faktor planowomiernogo razwitija socialisticzeskoj ekonomiki*, Moskwa 1971.
- Szermieniew M. K., *Finansowyje riezierwy w razszyrienom wosproizwodstwie*, Moskwa 1973.
- Szpiller H., Cetcsze R., *Finansy Giermanskoj Diemocraticzeskoj Respubliki*, Moskwa 1971.
- Sztundiuk W. D., *Riezierw wriemiennoj finansowej pomoszczii promyszlennych objedinenij*, „Finansy SSSR“ 1981, nr 2.
- Szymczak T., *Organy władzy i administracji europejskich państw socjalistycznych*, Warszawa 1970.
- Tegler E., *Doświadczenia 2-letniego planowania budżetowego w gminnych radach narodowych*, „Gospodarka i Administracja Terenowa“ 1972, nr 4.
- Tegler E., *Elastyczność budżetów terenowych*, Szczecin 1978.
- Tegler E., *Instrumenty prawne planowania budżetowego*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982.
- Tomaszewski J., *System budżetowy Bułgarskiej Republiki Ludowej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. I.
- Ubezpieczenia majątkowe*, pod red. W. Warkała, Warszawa 1975.

- Ubezpieczenia państwowe w krajach socjalistycznych*, pod red. E. W. Kołomina, Warszawa 1984.
- Văcărel J., *Finantele Republicii Socialiste România*, București 1974.
- Warkało W., *Prawo ubezpieczeniowe*, Warszawa 1974.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.
- Weralski M., *Instytucje prawno-finansowe a kategorie ekonomiczne*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982.
- Weralski M., *Pojęcie decentralizacji*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1962, nr 9.
- Weralski M., *Polityka budżetowa*, Warszawa 1971.
- Weralski M., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978.
- Weralski M., *Prawo budżetowe i kompetencje Ministra Finansów w świetle ustaw o planowaniu i prawie bankowym*, „Państwo i Prawo” 1982, nr 5—6.
- Weralski M., *Problemy reformy budżetu państwa*, „Finanse” 1972, nr 12, s. 57.
- Weralski M., *Rola budżetu w planowaniu gospodarczym*, Warszawa 1963.
- Wesołowski J., *Równowaga i wyrównywanie bilansu dewizowego*, Warszawa 1970.
- Wesołowski J., *Problem rezerw płatniczych w obrocie międzynarodowym*, „Studia Finansowe” 1967, nr 4.
- Wieliczko L., *Woprosy finansowo-budżetnej raboty w nowom zakonodatelstwie*, „Finansy SSSR” 1972, nr 2.
- Wierzbicki J., *Budżety terenowe w Polsce Ludowej*, Poznań 1967.
- Wierzbicki J., *Budżet w systemie planowania gospodarczego*, „Studia Finansowe” 1969, nr 7—8.
- Wierzbicki J., *Ekonomiczne i ustrojowe przesłanki decentralizacji gospodarki terenowej*, „Finanse” 1981, nr 6.
- Wierzbicki J., *W sprawie rozszerzenia samodzielności finansowej rad narodowych*, „Finanse” 1961, nr 6.
- Wierzbicki J., *Znaczenie wieloletniego planowania budżetowego dla centralizacji zarządzania gospodarką terenową*, [w:] *Przebudowa systemu budżetowego*, Warszawa 1974.
- Wierzbicki J., Wolniak J., *Finanse w socjalizmie, zarys teorii*, Warszawa 1979.
- Wiewióra K., *Wieloletnie planowanie w budżetach terenowych*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 9.
- Zawadzka B., *Miejsce rad terenowych w ustroju politycznym państw socjalistycznych*, [w:] *System terenowych organów władzy i administracji państwowej w europejskich państwach socjalistycznych*, Wrocław 1985.
- Zawadzki A. W., *Analiza porównawcza systemów budżetowych państw socjalistycznych*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. I.
- Zawadzki A. W., *Finanse samorządu terytorialnego w latach 1918—1939*, Warszawa 1971.
- Zawadzki A. W., *Niektóre problemy gospodarki pozabudżetowej rad narodowych*, „Finanse” 1963, nr 5.
- Zawadzki A. W., *System budżetowy Czechosłowackiej Republiki Socjalistycznej*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. I.
- Zawadzki A. W., *System budżetowy Socjalistycznej Republiki Rumunii*, [w:] *System budżetowy państw socjalistycznych*, Warszawa 1973, cz. II.
- Zdzitowiecki J., *O przedłużeniu okresu budżetowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1966, z. 1.

LES RÉSERVES BUDGÉTAIRES DANS LES PAYS SOCIALISTES.

(résumé)

La réserve budgétaire ce sont les ressource détachés du budget par un organe compétent dont on ne peut disposer qu'en cours de l'année budgétaire en vertu d'une action légale de l'organe compétent. C'est une institution à part du droit financier, autre que assurances, économies, surplus, etc. L'emploi du terme „réserve" pour désigner les économies, les moyens non exploités, les revenus dépassant les plans, les surplus et parfois même tous les moyens dont on peut profiter au cas du besoin fait, que les limites entre les constructions différentes s'effacent et l'évaluation des réserves devient difficile. Si la notion "réserve" est comprise non seulement comme les réserves, mais aussi comme les revenus au-dessus du plan, les économies, etc., le principe de la création des réserves financières, formulé parfois dans la littérature financière socialiste et traité comme un des principaux principes de l'activité financière publique, signifie plutôt le postulat de créer les réserves et en même temps mettre à profit tous les moyens financiers supplémentaires se révélant au cours de la réalisation des plans. C'est donc postulat de variabilité relative du plan.

Les prémisses de la création des réserves budgétaires se lient à ainsi nommée l'élasticité du budget (la possibilité de l'appliquer aux conditions évoluant au cours de l'année à l'aide des institutions juridiques et financières différentes). La nécessité de l'élasticité du budget résulte de l'impossibilité de planifier avec précision les revenus et les dépenses pour toute l'année budgétaire. Dans la littérature économique, on signale l'existence du risque et de l'incertitude, dont l'essence se ramène au fait que toute activité est exécutée dans les conditions d'incertitude. Dans les budgets socialistes il faut maintenir plus d'élasticité que dans ceux capitalistes à cause de leur caractère économique (l'incertitude se rapporte au plus haut degré à l'activité économique qu'à celle non-productrice) et de leur rôle dans la planification économique (les budgets doivent être coordonnés au plan social et économique ainsi qu'aux autres plans financiers non seulement dans la phase de leur vote, mais aussi dans celle de leur exécution) et du développement des lois sur les dépenses budgétaires (la liberté des organes qui dépensent est restreinte).

Dans les pays socialistes, a lieu le développement des réserves budgétaires. Les réserves générales traditionnelles (on peut les destiner pour les tâches budgétaires quelconques) sont créées universellement et d'une façon régulière. A côté d'elles, dans certains pays, ont apparu les réserves particulières (on peut les destiner uniquement pour un groupe défini de tâches budgétaires). Les réserves sont créées en même temps aux degrés différents de l'organisation de l'appareil d'état (dans tous les pays elles restent en disposition des gouvernements le plus souvent elles sont créées dans tous les budgets locaux et parfois dans les ministères). Dans le système budgétaire ont apparu d'autres réserves: la réserve financière d'état (créée des surplus du budget de la fédération et du budget de la république aux buts différents, y compris aussi

ceux qui sont financés du budget), les fonds de réserve (créées des surplus des budgets locaux et autres revenus, ayant le caractère de but et de réserve, utilisés aussi par le budget), la réserve de caisse (celle-ci assure la fluidité de caisse des budgets locaux et ceux des républiques).

Le développement des réserves budgétaires, ou plus largement, des réserves du système budgétaires, qui a lieu dans les pays socialistes n'autorise pas à la formulation du principe de la création des réserves financières comme celui caractéristique pour l'économie financière de ces états. Les réserves financières et surtout les réserves budgétaires constituant le groupe le plus important des réserves ne jouent pas le rôle primordial dans l'économie de ces états. De règle leurs dimensions ne sont pas grandes par rapport au total des dépenses budgétaires et elles restent seulement en disposition des organes budgétaires. Le principe de la création des réserves financières ne doit pas être postulé ou traité au même titre, comme du principe de la planification. Ce sont les principes allant dans les directions différentes. Les réserves budgétaires rendent possible aux organes d'administration l'adaptation des budgets aux conditions changeant au cours de l'année, ce qui signifie l'introduction des modifications dans les budgets votés. L'utilisation trop large des réserves budgétaires ébranle les autorisations des organes représentatifs au vote des budgets et menace le principe de la planification. Les principes du fonctionnement des réserves sont déterminés d'un côté par le principe de la planification et les autorisations des organes du pouvoir au vote du budget, de l'autre — par les possibilités existant dans les conditions données de prévoir réellement l'avenir. La construction des réserves doit limiter les autorisations des organes représentatifs et le principe de la planification au minime degré, dans la sphère absolument indispensable.

Le développement actuel des réserves budgétaires dans les pays socialistes n'est pas satisfaisant eu égard à l'extension des autres éléments de l'élasticité du budget. Sont indispensables des changements qui rendraient possible l'utilisation plus large des réserves budgétaires avec la limitation simultanée des éléments de l'élasticité du budget, ceux avant tout qui mènent au changement des réglementations directives des organes du pouvoir par les organes d'administration. Les réserves comparées avec d'autres éléments démontrent plusieurs valeurs. Leur liaison avec les réserves du plan économique au period de la planification permet aux organes d'administration d'agir promptement, s'il y a besoin, pendant toute l'année, avec le maintien en même temps de l'équilibre budgétaire. Ces activités s'opèrent dans les limites fixées par les organes du pouvoir, qui votant les réserves préalablement acceptent les changements résultant de leur répartition. Certaines réserves servent à la stabilisation des proportions économiques fondamentales.

Dans les pays socialistes, plus motivé est l'usage du système étendu des réserves que celui d'une grande réserve à la sphère d'action élargie. Un tel modèle correspond le mieux aux principes des régimes de ces états. Outre les réserves générales traditionnelles, on peut employer les réserves particulières. Leurs constructions devraient être bien choisies. Cela peuvent être surtout les réserves dont on se sert pour assurer les proportions principales de la division du revenu national (réserves de fonds de salaires, réserves d'investissements, réserves destinées aux grosses réparations) liées aux réserves du plan économique conformes, les réserves prévues pour les buts déterminés par le parlement, les buts dont la réalisation est décidée par le gouvernement en une année, en fonction des conditions actuelles, et les réserves pour financer les tâches déjà prévues à réaliser, mais dont la réalisation n'est pas encore précisée ni planifiée détaillée.

Les réserves budgétaires devraient être maintenues dans la gestion des organes d'administration (il n'est pas justifié de créer les réserves en disposition des organes

du représentatives). C'est dans ces conditions seulement qu'elles constituent l'instrument actif de réaction immédiate à la réalisation du budget. Les conditions de les employer devraient être définies de telle façon que la liberté des gérants ne soit pas sans limites, ils ne devraient pas s'approprier les fonctions des organes représentatifs consistant à désigner les tâches à réaliser. Les réserves devraient faciliter surtout les changements indispensables dans l'année.

Ce sont les organes du représentatives qui, en votant pour les réserves, devraient juger de la grandeur de ces changements. Le fait que les organes d'administration s'approprient le droit de créer les réserves et qu'ils n'informent pas de leur utilisation, est la négation des compétences traditionnellement formées des organes budgétaires. Cela peut contribuer parfois à abuser des réserves, à en créer un nombre important et à en disposer pour les nouvelles tâches, tout cela décidé indépendamment par les organes d'administration.

Les réserves budgétaires peuvent rester en gestion des différents organes budgétaires. Elles ne doivent pas avoir toujours la forme des moyens totalement centralisés. Elles peuvent être aussi bien en disposition des gouvernements qu'en celle des ministres. Cela sert à déconcentrer les processus d'administration et de gestion. Il faut pourtant différencier les types de réserves disposées par les sujets différents et les conditions de leur utilisation. Elles doivent correspondre au rôle constitutionnel des gérants. Les réserves de ministres surtout devraient servir uniquement à corriger certaines dépenses budgétaires, sans qu'on en finance les nouvelles tâches.

Les réserves créées dans les budgets locaux devraient avoir un caractère particulier. Puisque le besoin de développer les réserves y est moins important — à cause des dimensions moins grandes de ces budgets et de leur caractère non-économique — il faudrait créer, outre les réserves générales, uniquement ces réserves particulières qui servent à assurer les proportions principales du revenu national. Dans les constructions de ces réserves il faut tenir compte du fait que les organes locaux — conformément au principe du centralisme démocratique — ne peuvent pas profiter d'une indépendance totale dans le cadre de leur propre économie budgétaire, et les budgets locaux font partie du système budgétaire homogène. Il paraît indispensable d'introduire certaines restrictions, surtout des directions d'utilisation (les réserves peuvent être prévues uniquement pour les dépenses choisies indépendamment par les organes locaux). Cela devraient être accompagné par la définition des conditions d'utiliser les réserves créées dans les budgets des degrés plus hauts en faveur des budgets des degrés plus bas. De telles solutions reflèteraient l'unité du système budgétaire, et en même temps elles serviraient à augmenter la responsabilité des actions des organes budgétaires de différents degrés.

Le développement des réserves budgétaires ne doit pas être accompagné par celui des autres réserves du système budgétaire. Le exception motivée concerne la réserve de caisse. Les autres réserves reflètent les devoirs des réserves budgétaires ou exercent les fonctions qui pourraient être réalisées plus efficacement par d'autres institutions financières. En les créant on contribue à l'affaiblissement de l'importance des réserves budgétaires, on cause les restrictions inutiles dans la disposition des moyens financiers, on prive de souplesse l'économie financière de l'état.

Tłumaczył: Lucjan Kowalski

