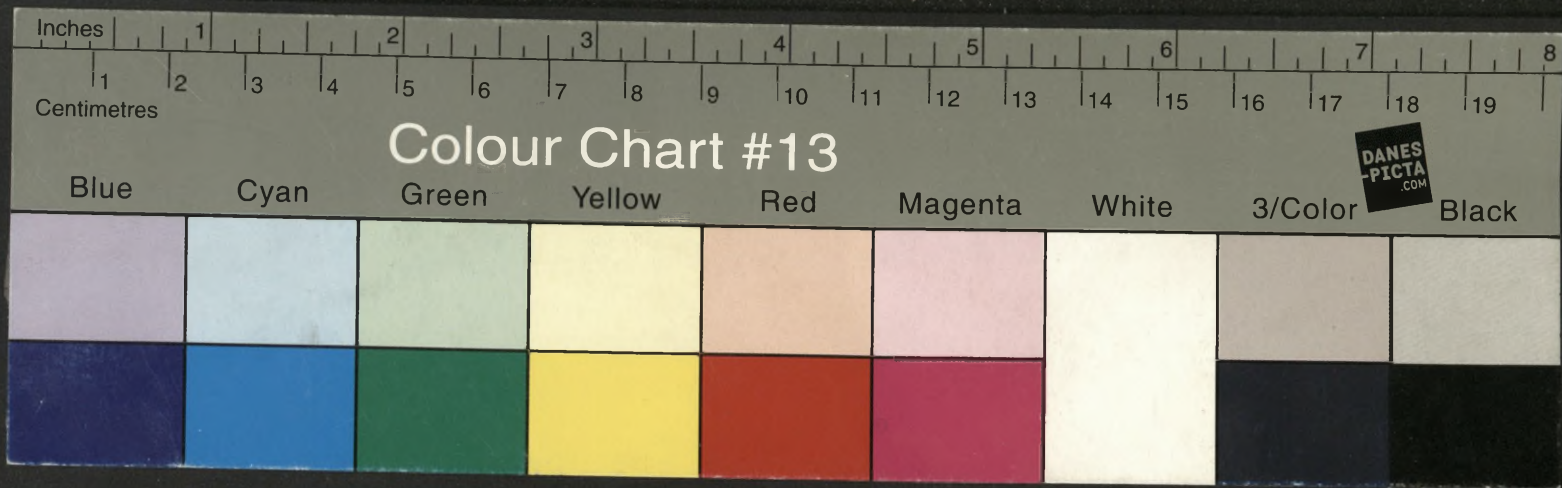


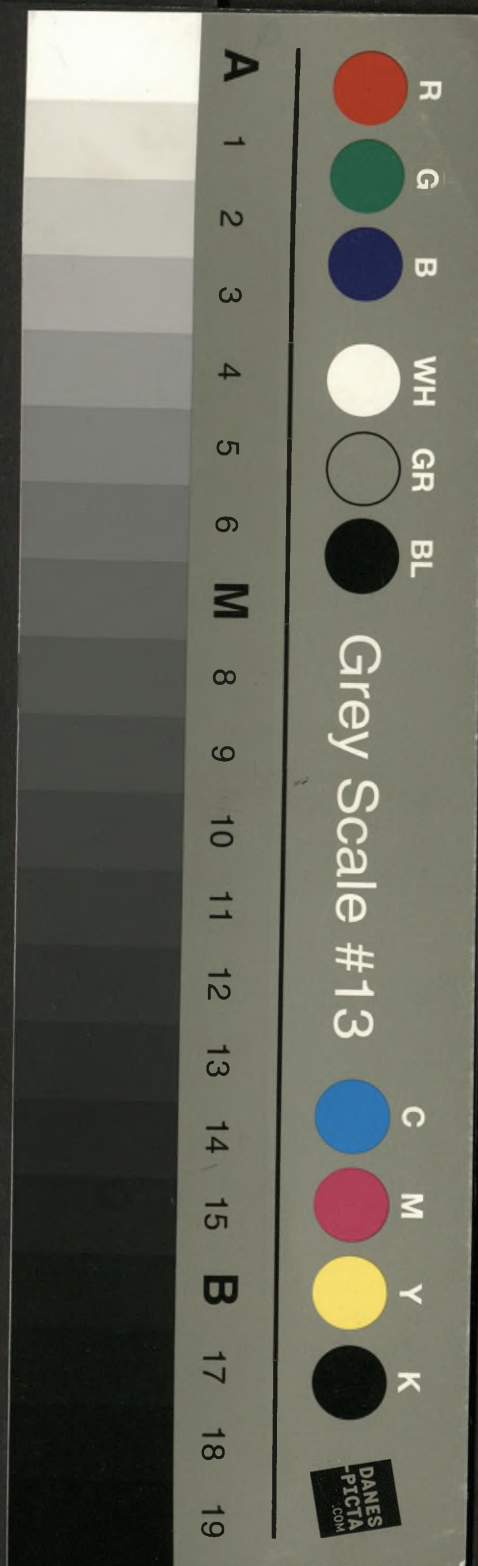


DR. MICHAŁ BIELAK
NACZELNIK WYDZIAŁU MINISTERSTWA SKARBU

52- pismo wstecz. piki

**TEORETYCZNE
PODSTAWY FORMALNEJ STRONY
GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ**

WARSZAWA - 1935
WYDAWCA: STOWARZYSZENIE URZĘDNIKÓW SKARBOWYCH
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ



DR. MICHAŁ BIELAK
NACZELNIK WYDZIAŁU MINISTERSTWA SKARBU

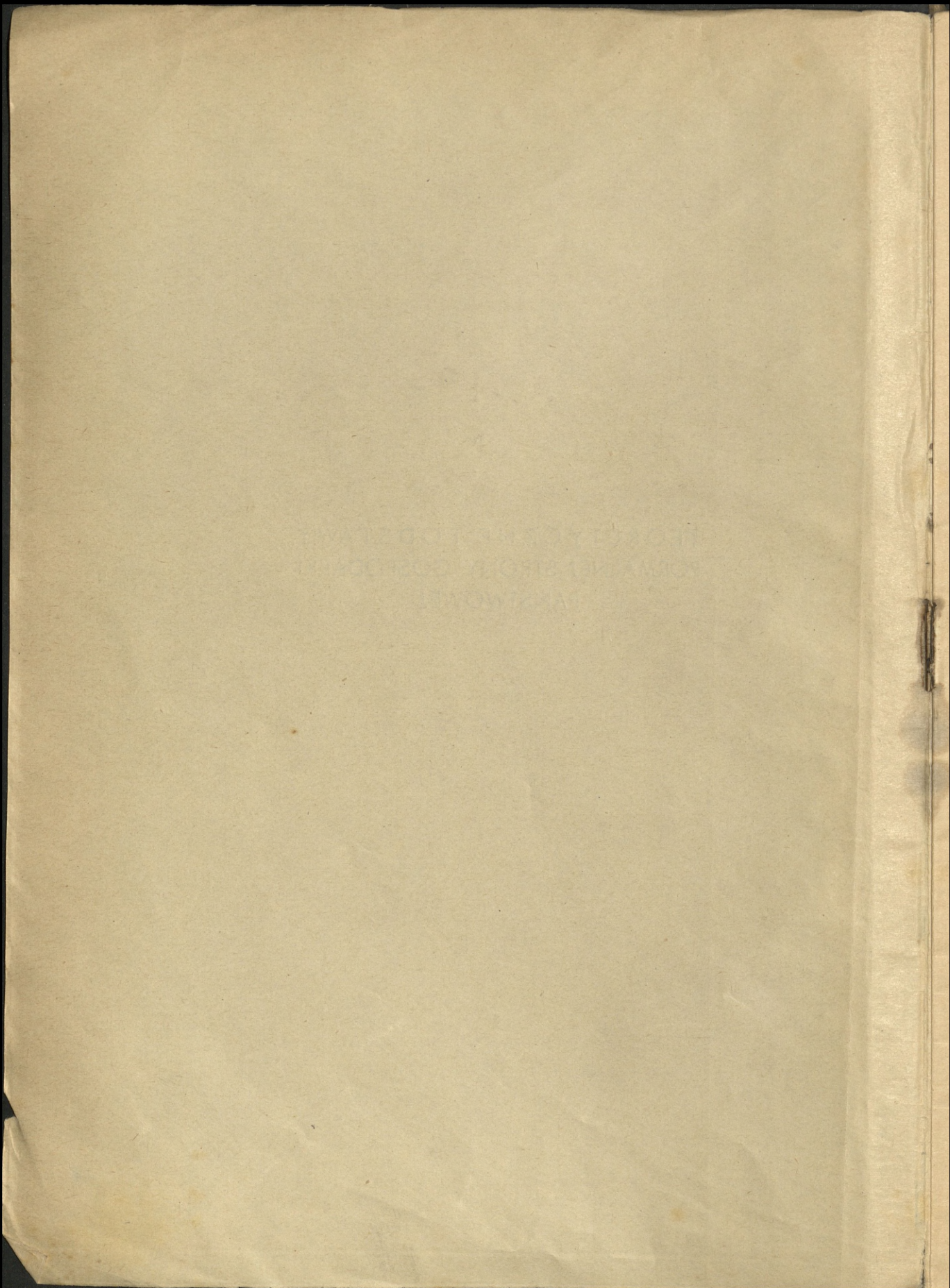
52- praca historyczna

**TEORETYCZNE
PODSTAWY FORMALNEJ STRONY
GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ**

J

WARSZAWA – 1935
WYDAWCA: STOWARZYSZENIE URZĘDNIKÓW SKARBOWYCH
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

TEORETYCZNE PODSTAWY
FORMALNEJ STRONY GOSPODARKI
PAŃSTWOWEJ



DR. MICHAŁ BIELAK
NACZELNIK WYDZIAŁU MINISTERSTWA SKARBU

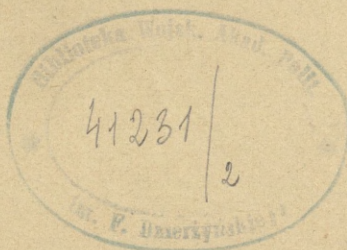
TEORETYCZNE PODSTAWY
FORMALNEJ STRONY GOSPODARKI
PAŃSTWOWEJ

WARSZAWA — 1935
WYDAWCA: STOWARZYSZENIE URZĘDNIKÓW SKARBOWYCH
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

33,52

DR. MICHAŁ BIEŁAK
KATEDRA WYŻSZA WYDZIAŁU WIEDZ Y

TEORETYCZNE PODSTAWY
FORMALNEJ STRONY GOSPODARKI
PAŃSTWOWEJ



WARSZAWA - 1985
WYDAWCA: STOWARZYSZENIE URZĘDNIKÓW SKARBOWYCH

Tłoczono w Zakładach Drukarskich „DRUKARNIA KRAJOWA” w Warszawie, Chłodna 44. Tel. 5.88.70.

WSTĘP

Pojęcie rachunkowości państwowej.

Naukę administracji w grupie nauk o państwie dzieli się na dwie części: naukę administracji w ściślejszym tego słowa znaczeniu i naukę o gospodarstwie państwowem czyli naukę skarbowości.

Podział powyższy jest uzasadniony tem, że skarbowość państwowa to nie tylko jedna z pięciu gałęzi administracji państwowej, jest to także dziedzina zagadnień gospodarczych gospodarstw zbiorowości publicznej, tworzącej państwo w przeciwstawieniu do takich zagadnień gospodarstw prywatnych, gospodarstw jednostek. Zagadnienia te łączą naukę skarbowości z naukami ekonomicznymi, lecz jej z nimi nie zlewają w jedną całość; uzasadniają natomiast traktowanie nauki skarbowości jako nauki odrębnej, pozostającej w ścisłym związku z nauką administracji, a przez nią z nauką o państwie z jednej strony, z naukami ekonomicznymi z drugiej strony.

W każdej dziedzinie gospodarczej, a więc i w dziedzinie gospodarki państwowej przypada odróżnić stronę materialną i formalną.

Nauka skarbowości obejmuje zasady gospodarki państwowej. Celem tej gospodarki jest gromadzenie środków materialnych na zaspokojenie wszystkich potrzeb publicznych i samo ich zaspakajanie; o ile więc nauka skarbowości zajmuje się stroną materialną gospodarki publicznej, stanowi naukę skarbowości w ściślejszym znaczeniu; o ile zaś obejmuje także stronę formalną tej gospodarki, będzie nauką skarbowości w szerszym znaczeniu i co do tej drugiej części t. j. strony formalnej będzie nauką o sposobie gromadzenia środków na zaspokojenie potrzeb publicznych tudzież o sposobie ich wydatkowania; ten dział nauki skarbowości stanowi naukę o formalnej stronie gospodarki państwowej czyli naukę rachunkowości państwowej.

Uwagi ogólne o nauce rachunkowości państwowej.

Nauka skarbowości bywa zaliczana już to jako część nauki administracji państwowej, już to jako część nauk ekonomicznych; w związku z tem rów-

niez nauka o prowadzeniu gospodarstwa państwowego pod względem formalnym znajdzie się w jednej lub drugiej grupie nauk ¹⁾).

Nauka rachunkowości państwowej nie wszędzie zdobyła sobie właściwe i należne jej miejsce obok innych działów nauki skarbowości.

Zachód Europy, obszar, z którego wyszły początki rachunkowości państwowej nowoczesnej, docenia jej znaczenie. Jeżeli nie bezpośrednio to choćby pośrednio zagadnieniami rachunkowości państwowej zajmują się teoretycy z zakresu skarbowości (We Francji: René Stourm, Leroy-Beaulieu, Sarette, Fontaire, Block, Jèze; Anglii: Bastable; Italji: Flora, Graziani, Cossa, Guandi, Ingrosso, Rostagno; Niemczech: Laband, Joöl, Thrain, Stein; Austrii: Gomberg, Szarek, Schrott, Seidler; Belgii: Marcé). W Austrii nauka rachunkowości państwowej stała się przedmiotem wykładów najpierw na uniwersytecie w Wiedniu około 1780 r., a w niedługim czasie na wszystkich Uniwersytetach tego państwa. We Lwowie istniała na Uniwersytecie Jana Kazimierza docentura rachunkowości państwowej do wybuchu wojny światowej.

Piśmiennictwo polskie nie może się poszczycić obfitszą ilością dzieł poświęconych temu zagadnieniu. Przyczyny takiego stanu rzeczy należy zdaniem naszym dopatrywać się w fakcie, że w okresie, w którym nauka skarbowości zaczyna się poważnie rozwijać, a równocześnie z nią nauka rachunkowości zaczyna się u sąsiednich narodów upominać o właściwe dla niej miejsce i powoli stawać do szeregu z innymi naukami, naród nasz został pozbawiony niezależnego bytu politycznego. Nie mając własnej, rodzimej administracji państwowej, nie miały pokolenia okresu porozbiorowego tej właściwej podniety do zajmowania się zagadnieniami formalnej strony gospodarki państwowej. Ekonomisci polscy z drugiej połowy XIX w. i lat późniejszych poruszają tę dziedzinę tylko fragmentarycznie o tyle, że poruszają zagadnienia zestawiania planu gospodarczego i kontroli gospodarki państwowej; całokształtu rachunkowości państwowej nie poruszają. Do tych ekonomistów zaliczyć można: Bilińskiego, Głabińskiego, Grabskiego, Michalskiego, Krzyżanowskiego, Czumę i innych.

Nie brak jednak i u nas poważnych głosów, kładących nacisk na istotne znaczenie rachunkowości państwowej i wołających o studia i prace nad zagadnieniami w tej dziedzinie. Mamy tu na myśli znamienny głos Henryka

¹⁾ Stein: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, III. 1875, str. 49 i n.

„Teoretyczne rozważania zasad zestawiania przychodów i wydatków, ich równoważenia, zasad poboru przychodów i uskuteczniania wydatków prowadzenia szczegółowej ewidencji jednych i drugich, zasad przeprowadzania kontroli pobierania przychodów i wydatkowania, zasad sporządzania ostatecznych zestawień i ich kontroli, zasad gospodarki pieniężnej, stworzyło osobny dział w nauce skarbowości, dział nauki rachunkowości.

Zestawienia przychodów i rozchodów oraz ich zrównoważenie stała się rzeczą nieodzowną z chwilą wprowadzenia w państwach ustroju parlamentarnego i konstytucyjnej odpowiedzialności za gospodarkę publiczną. Dla zestawienia zaś przychodów i rozchodów i ich zbilansowania potrzeba było pewnych specjalnych urządzeń w państwie, pewnego organu, któryby te czynności spełniał w sposób prawidłowy. Zadania te spełnia rachunkowość państwowa. W ten sposób rachunkowość państwowa zalicza się jako szczególna część gospodarstwa publicznego do działu administracji publicznej, a temsamem wchodzi w system prawa publicznego. Prawo publiczne, regulując zasady materialne gospodarki publicznej, reguluje równocześnie formalne zasady i prawa tej gospodarki”.

Radziszewskiego, wypowiedziany w dwa lata po walce o szkołę polską w b. zaborze rosyjskim, a prawie u wrót wielkiej wojny światowej, marzonej i wyczekiwanej przez szereg pokoleń sposobności wywalczenia pełnej niepodległości politycznej.

Należymy jeszcze i dzisiaj do tych" — mówi Radziszewski¹⁾ — „którzy za dowód szczególnej szlachetności i idealizmu uważają lekceważenie wszelkiego rozrachowywania. „Wyrachowaniem" gardzimy, a przenosząc idealnie zresztą, instynkty z życia prywatnego do sfery życia publicznego, nie baczymy, że właśnie w ten sposób pomijamy częstokroć to, co jest rękomią pomyślności ogólnej, że pomijamy to, co kochamy nieraz nad życie — pomyślność kraju naszego."„To, że ogół nasz sprawy rachunkowości, zarówno prywatnej, jak publicznej, spycha na szary koniec swoich idealnych aspiracji, jest wynikiem bolesnego oderwania się tegoż ogółu od spraw życiowych, następstwem długich lat bezwładu tych wszystkich organów życia społecznego, które w wolnych, samodzielnych społeczeństwach pełnią właśnie funkcję niewdzięczną, a tak zbawienną rachunkowości i zarządzania dobrem publicznym. Nadchodzi czas, w którym społeczność polska powołaną być musi do „pełnienia swych obowiązków społecznych i obywatelskich i już nie w dorywczej tylko formie ofiary i bohaterstwa, lecz podobnie jak inne społeczności europejskie w codziennym trybie samopomocy w szerokim zakresie powszednich, a zasadniczych potrzeb swoich.

Wszystkie dziedziny życia społecznego, które zaległy, bo na rychłe zrealizowanie praktyczne liczyć nie mogły były — dziś powinny stać się przedmiotem najsumienniejszych badań, przedmiotem ustawicznej pieczy.

Żyjemy wśród wielkiego zbiorowiska państw nowoczesnych, dla których sprawy samoobrony, oświaty, dobrobytu, ładu społecznego są sprawami pierwszorzędnej wagi, a wszystkie one opierają się w państwie nowoczesnym o skarbowość t. j. o organizację i funkcjonowanie władzy, której zadaniem właśnie jest dostarczanie zasobów materialnych dla pomyślności wyżej wymienionych ości bytu społecznego niezbędnych.

Skierujmy więc i my uwagę naszą na ten przedmiot pierwszorzędnej doniosłości. Rozpatrujemy w przeszłości i teraźniejszości siły żywotne naszego narodu. W doświadczeniach szukajmy wskazań na przyszłość, by wzorem wszystkich społeczeństw nowoczesnych oprzeć o budżet, ten kamień węgielny wszystkich konstytucyj, całokształt naszych interesów narodowych".

Krzyżanowski w swej pracy p. t. „Nauka skarbowości" (1923) uznawszy naukę skarbowości jako „część a zarazem poniekąd uzupełnienie ekonomiki", zauważa, że, omawiając w tej pracy „rzecz o budżecie czyli o formalnym ustroju gospodarstwa skarbowego" przekracza granice ściśle ekonomiczne (str. 3 i 4). Krzyżanowski uznaje więc zagadnienie budżetu za wychodzące poza ramy nauk skarbowości w kierunku materialnym, zaliczając je do zagadnień formalnych gospodarstwa skarbowego.

Markowski²⁾, omawiając organizację administracji skarbowej w Polsce, do departamentów rachunkowości państwowej zalicza departament budżetowy i kasowy. „Ogólnem mianem rachunkowości państwowej — powiada — obejmujemy czynności, wykonywane względnie kierowane przez departa-

¹⁾ Henryk Radziszewski: Skarb i Organizacja władz skarbowych w Królestwie Polskim. Warszawa, 1907. Uwagi wstępne.

²⁾ Markowski: Administracja skarbowa w Polsce. 1931, str. 179—180.

menty budżetowy i kasowy, pozostają one bowiem w ścisłym związku między sobą". Myśli tej nie uwłacza w niczem inna, w której autor powiada, że czynności budżetowe i rachunkowo-kasowe jakkolwiek ściśle związane, różnią się jednak między sobą pod tym względem, że w pierwszych odgrywa główną rolę twórczość skarbowo-gospodarcza, drugie mają charakter przeważnie formalny. Za „twórczość skarbowo-gospodarczą” czynności budżetowych w ramach rachunkowości państwowej, jako ogółu zasad prowadzenia gospodarki państwowej, rozumiemy wszelką działalność w kierunku takiego cyfrowego zestawienia przychodów i wydatków, przewidywanych na najbliższy okres gospodarczy, aby po porównaniu ogólnej sumy przychodów i ogólnej sumy wydatków okazała się równowaga i to równowaga realna. Czynności budżetowe nie mogą natomiast przypisywać sobie roli czynnika decydującego w zakresie kierunku polityki rządu w dziedzinie gospodarczej. Czynności budżetowe nie mogą wpływać na decyzję, czy należy wprowadzić ten lub ów podatek lub zaniechać poboru jakiegoś podatku; ta dziedzina należy do polityki podatkowej; czynności budżetowe nie mogą decydować o kierunku polityki obiegu pieniężnego, polityki finansowej wogóle, nie mogą decydować o ustosunkowaniu się państwa do poszczególnych gałęzi gospodarczych społeczeństwa, nie mogą decydować o konieczności przyjmowania za podatki np. świadczeń w naturze lub długoterminowych amortyzacyjnych papierów kredytowych. Tego rodzaju przychody dadzą rachunkowo równowagę budżetową, lecz nie dadzą środków materialnych na bezpośrednie pokrycie potrzeb ogólnych. Z punktu widzenia zatem polityki budżetowej uważałby należało takie wykonanie budżetu dochodów za nieprawidłowe, gdy tymczasem ze stanowiska interesów ogólnopństwowych jest ono konieczne. Czynności budżetowe winny natomiast w drodze analitycznej ocenić, jaką rolę odegrają w ogólnej sumie dochodów wpływy z tego lub innego źródła dochodowego, do tego zaś celu będą potrzebne zamknięcia rachunkowe i kasowe.

Większą pracę ogłosił w r. 1932 Grodyński¹⁾. Przedmiotem pracy autora są, jak powiada, studia nad drogami i środkami, wiodącymi do równowagi budżetowej, które nazywa zasadami gospodarstwa budżetowego państwa (przedmowa). Według autora budżet jest aktem administracyjnym (str. 277, przypis), stwarzającym formalną podstawę gospodarki skarbowej (str. 17), a ujętym w formę ustawy (str. 14). Budżet jednak jest także technicznym szczegółowym zestawieniem przewidywanych w pewnym przyszłym, ściśle określonym czasookresie, wydatków i dochodów państwowych, ujętych z sobą w związek, wyrażający się równowagą i zatwierdzonych jako obowiązująca granica działalności władzy wykonawczej przez powołaną do tego konstytucją władzę ustawodawczą (str. 9 i 44). Tak jedno jak drugie pojęcie budżetu stwierdza, że jest on częścią formalnej strony gospodarki publicznej, określonej mianem skarbowości, obok dalszych części tej formalnej strony t. j. rachunkowości i kasowości państwowej. Ponieważ według twierdzenia autora budżet państwowy zasługuje na to miano, tylko wówczas, jeżeli przewidywane wydatki będą pokryte spodziewanymi dochodami, będą więc ujęte w całość, wyrażającą się równowagą budżetową,

¹⁾ Grodyński: Zasady gospodarstwa budżetowego na tle porównawczem. Kraków, 1932.

a przeciwnie nawet najlepiej ułożony wykaz wydatków i dochodów, odpowiadający wszystkim teoretycznym zasadom budżetowania i zatwierdzony przez kompetentny czynnik uchwalający, nie będzie bez równowagi pomiędzy dochodami i wydatkami mógł być nazwany budżetem (str. 6 i 11), ideą przewodnią pracy autora jest kwestja równowagi budżetowej, którą się zajmuje z wyłączeniem wszystkich innych problemów, pomiędzy nimi problemów techniki rachunkowo-kasowej, jako nie mających, według twierdzenia autora, doniosłości naukowej (str. 221). Zadaniem autora jest dążenie do wyświetlenia tylko tych zagadnień czysto skarbowych, wyłaniających się na tle procedury budżetowej, które się wiążą ściśle z kwestją równowagi budżetowej (str. 221), co jednak nie uwolniło go od zajęcia się teoretyczną stroną samego budżetu. „Teoria budżetu, będąca — (według autora) — zagadnieniem prawa państwowego, niema bezpośrednio istotnego znaczenia dla nauki skarbowości” (str. 277), jakkolwiek *budżet* ma stanowić *zewnątrzny wyraz gospodarki państwowej* (str. 3) i ma wykazywać tylko kasowe wyniki działalności państwa, wyrażające się w cyfrach wydatków i dochodów (str. 9). Z powyższych uwag widać, jak trudno oderwać budżet jako taki od gospodarki publicznej i całej tej działalności organów wykonawczych władzy państwowej, która jest związana z wykonywaniem gospodarki państwowej, t. j. działalności rachunkowej i kasowej, tworzących razem z budżetem całością formalnej strony gospodarki publicznej, wchodzącej w dział nauki skarbowości jako nauka o zasadach formalnej strony gospodarstwa publicznego¹⁾.

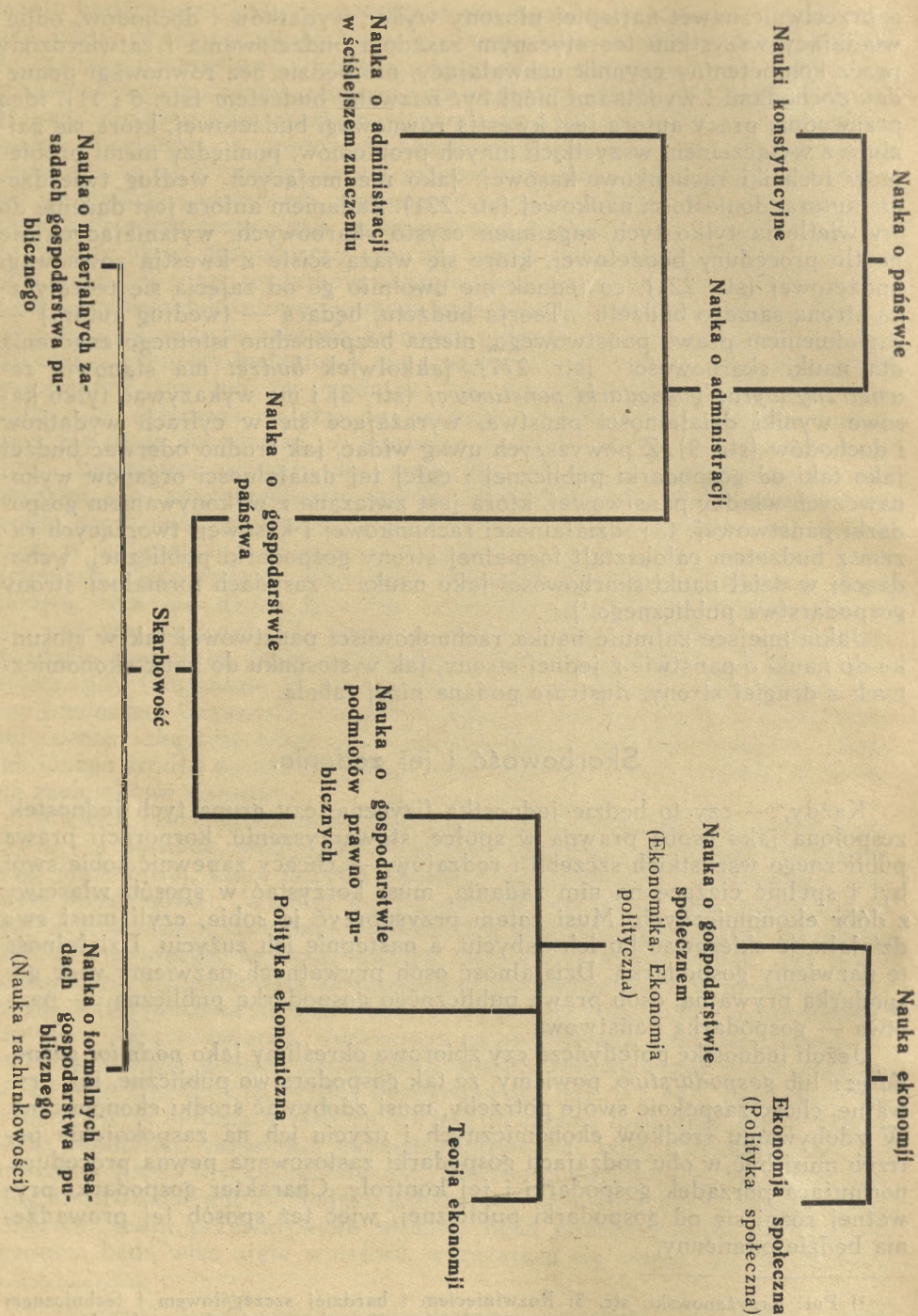
Jakie miejsce zajmuje nauka rachunkowości państwowej tak w stosunku do nauki o państwie z jednej strony, jak w stosunku do nauk ekonomicznych z drugiej strony, ilustruje podana niżej tabela.

Skarbowość i jej zadania.

Każdy, — czy to będzie jednostka fizyczna, czy grupa tych jednostek, zespólona jako osoba prawna w spółce, stowarzyszeniu, korporacji prawa publicznego wszystkich szczebli i rodzajów. — chcąc zapewnić sobie swój byt i spełnić ciężące na nim zadania, musi korzystać w sposób właściwy z dóbr ekonomicznych. Musi zatem przysporzyć je sobie, czyli musi swą działalność skierować ku ich nabyciu, a następnie ich zużyciu. Działalność tę nazwiemy gospodarką. Działalność osób prywatnych nazwiemy więc gospodarką prywatną, osób prawa publicznego gospodarką publiczną, — państwa — gospodarką państwową.

Jeżeli jednostkę pojedynczą czy zbiorową określimy jako *podmiot gospodarczy* lub *gospodarstwo*, powiemy, że tak gospodarstwo publiczne, jak prywatne, chcąc zaspokoić swoje potrzeby, musi zdobywać środki ekonomiczne. W zdobywaniu środków ekonomicznych i użyciu ich na zaspokojenie potrzeb musi być w obu rodzajach gospodarki zastosowana pewna procedura, normująca porządek gospodarki i jej kontrolę. Charakter gospodarki prywatnej różni się od gospodarki publicznej, więc też sposób jej prowadzenia będzie odmienny.

¹⁾ Por. Krzyżanowski, str. 3: Rozwinięciem i bardziej szczegółowem i techniczem wielu zagadnień, poruszonych w nauce o budżecie są książki o rachunkowości państwowej.



Porównując gospodarkę zbiorowości prywatnej, jaką są związki i stowarzyszenia o charakterze prywatnym z gospodarką zbiorowości publicznej, jaką tworzą osoby prawa publicznego (gminy, powiaty, okręgi, państwa, związki gospodarcze o charakterze publicznym), spotykamy tu i tam świadczenia materialne członków na rzecz owych zbiorowości w formie składek czy opłat; zarządy zbiorowości obracają uzyskane tą drogą środki materialne na cele ogólne swych członków w granicach statutami tych zbiorowości przewidzianych. Wspólną cechą wspomnianych zbiorowości jest to, że ich gospodarka jest środkiem do celu, którym jest zaspokojenie potrzeb zbiorowości. Potrzeby te dzielimy na dwie grupy: materialne i niematerialne.

Ze względu na temat, będący przedmiotem niniejszych rozważań, wypada nam zapoznać się bliżej z cechami wyróżniającymi gospodarstwa publiczne od prywatnych, przyczem te ostatnie podzielimy na gospodarstwa nieobliczone na zysk i na gospodarstwa o charakterze zarobkowym.

Świadczenia członków zbiorowości prywatnych są świadczeniami dobrowolnymi, dobrowolnie przez członków na siebie przyjętymi; *świadczenia natomiast na rzecz zbiorowości publicznych są świadczeniami przymusowymi*, nałożonymi na członków, bez względu na ich stanowisko indywidualne, na mocy przysługujących danej zbiorowości uprawnień publicznych¹⁾. Cechą charakterystyczną zbiorowości prywatnych jest wzajemność w prawach i obowiązkach ich członków, w zbiorowości publicznej takiej wzajemności zasadniczo nie ma. Uzupełniwszy ten rys jeszcze dalszym, że istnienie zbiorowości publicznych jest w samym założeniu nieograniczone co do czasu, działalność jej musi cechować interes ogółu bez względu na korzyści poszczególnych jednostek. Działalność natomiast jednostek zbiorowych prywatnych musi się odnosić do korzyści wszystkich członków danej jednostki.

Jakie są rysy charakterystyczne gospodarstw prywatnych o charakterze zarobkowym i gospodarstw publicznych?

Pierwsze z wymienionych gospodarstw dążą, aby ich dochody były wyższe od wydatków, drugie zaś, aby dochody pokryły wydatki (równowaga między przychodami a wydatkami). Gdy pierwsze wykazują wydatki wyższe od dochodów, mówimy o stratach, które w konsekwencji prowadzą do likwidacji danej jednostki gospodarczej; gdy podobny stan stosunku wydatków do dochodów zaistnieje w gospodarstwie publicznym, mówimy o niedoborach, które wobec niemożności zlikwidowania zbiorowości publicznej spowodują nałożenie dodatkowych świadczeń na członków celem pokrycia nie-

¹⁾ „Istotą związków prawnopublicznych jest posługiwanie się przymusem. Gospodarstwo prywatne jednostek fizycznych i zbiorowych ex definitione nie może nigdy posilkować się przymusem w zdobywaniu dochodów...”

„...Gospodarstwa publiczne przysparzają sobie dochód przymusowo i umownie...”

„Mianem podatku w najobszerniejszym tego słowa znaczeniu obejmujemy wszelkie, a wielce różnorakie przymusowe uzyskiwanie dochodów. Z pojęciem podatku łączy się ściśle odpłatność ogólna, właściwa gospodarce publicznej... między świadczeniem poddanych a państwem nie zachodzi stosunek określony wielkością wzajemnych świadczeń...”

„...Świadczenia państwa na rzecz poddanych są mało wymierne, bo nie nawiązują bezpośrednio do ofiar z ich strony. Są wynikiem odpłatności ogólnej. Mała wymierność wynika także stąd, że państwo dostarcza przede wszystkim dóbr niematerialnych...” „Mała wymierność utrudnia stosowanie zasady gospodarności.”

„...Wyrazem małej wymierności gospodarki publicznej i stosowania w jej obrębie w mniejszej mierze zasady gospodarności są metody księgowania dochodów i wydatków, odmiennie od właściwych gospodarce prywatnej.” (Krzyżanowski, j. w., str. 5, 6j).

doborów. *Gospodarka zbiorowości prywatnych* jest gospodarką, dążącą do nadwyżki dochodów nad wydatkami, *gospodarką zarobkową*, obliczoną na zysk; *gospodarka zbiorowości publicznych* dąży do pokrycia dochodami wydatków, *jest gospodarką nakładową*.

Gospodarka zbiorowości prywatnych jest gospodarką pojedynczą, jednorodną, gospodarką zarobkową; kalkulacyjną; natomiast gospodarka zbiorowości publicznych takich jak gmina, powiat, okręg, państwo, jest gospodarką zbiorową, wielorodną, nakładową, a w części tylko zarobkową, o ile zbiorowość pewna posiada oddzielne zakłady i przedsiębiorstwa prowadzone na zasadach gospodarstw prywatnych.

Gospodarkę zbiorowości publicznej nazywamy skarbowością, rozróżniając skarbowość państwową i skarbowość komunalną.

Pod określeniem skarbowości rozumiemy urządzenie całokształtu gospodarstwa publicznego. W powyższym określeniu podnosimy dwa istotne momenty, które nadają skarbowości specjalny charakter, stanowiący powód, że wydziela się ją jako naukę z nauk administracyjnych i traktuje jako odrębną gałąź wiedzy, wskazując dla niej miejsce raczej między naukami ekonomicznymi.

Skarbowość jest to urządzenie *całokształtu gospodarstwa*, jest to jej rys ekonomiczny, Skarbowość jest urządzeniem *gospodarstwa publicznego*; jest to jej rys publiczny. Rys ekonomiczny w skarbowości jest niewątpliwie silniejszy; głęboka zależność wzajemna gospodarstwa publicznego i prywatnego jest tą przyczyną, która wiąże skarbowość z ekonomją.

Chcąc ocenić czy dana zbiorowość prowadzi swą gospodarkę w sposób należyty, na drodze, chroniącej ją w ostatecznym wyniku od strat względnie niedoborów, musi posiadać takie urządzenia, któreby wskazywały każdej chwili stan i wyniki gospodarzenia. Jasne jest bowiem, że osoba fizyczna nawet w szczupłym zakresie swej działalności nie jest w stanie utrzymać w pamięci szczegółów swej prywatnej gospodarki za pewien stosunkowo krótki okres czasu, a coś dopiero można powiedzieć o gospodarce zbiorowości, gospodarce różnorodnej i skomplikowanej. Życie więc samo stworzyło konieczność posługiwania się pewnymi zapiskami dla uwiecznienia w formie opisowej i cyfrowej pewnych zmian zaszłych w gospodarce danej osoby czy zbiorowości.

Zapiski, nazwijmy je gospodarcze, będą służyły: 1) do utrwalenia zmian gospodarczych, 2) do kontrolowania wyników gospodarki. 3) ponieważ w gospodarstwach większych rozmiarów, a w szczególności w gospodarstwach jednostek zbiorowych prowadzenie gospodarstwa powierza się osobom trzecim, zapiski gospodarcze stanowią podstawę do przekazania gospodarki zarządcy gospodarstwa, do określenia jego praw i obowiązków.

Jeżeli mianem skarbowości określiliśmy urządzenie całokształtu gospodarstwa publicznego, w pojęciu tem mieści się zatem nie tylko materialna strona skarbowości, lecz także formalna. Powierzenie osobie trzeciej prowadzenia gospodarstwa, nałożenie na nią obowiązków utrzymywania ścisłej ewidencji wszystkich zmian i wyników gospodarczych, obowiązków przestrzegania granic każdorazowych pełnomocnictw w prowadzeniu gospodarki, urządzenie całego systemu kontroli gospodarki, są to dziedziny, należące do formalnej strony skarbowości.

Skarbowość w jakimkolwiek gospodarstwie publicznym nie może być

nazwana prawidłową, jeżeli jest jej brak prawidłowo zorganizowanej formalnej strony. Ścisłość i dokładność wykonania gospodarki publicznej pod względem materialnym jest gwarantowana wówczas, gdy wykonywanie jej pod względem formalnym jest postawione na wysokim poziomie tak co do należytego ujęcia jej formy, jak również co do celowości tworzenia poszczególnych ogniw tej formy, oczywiście pod kątem widzenia celów ostatecznych samej gospodarki publicznej; są niemi zaspokojenie materialnych i niematerialnych potrzeb danej zbiorowości środkami materialnymi, zebraniem z członków tej zbiorowości w takiej ilości, aby te potrzeby danej chwili były zaspokojone.

Zadania rachunkowości państwowej.

Gospodarka tak skomplikowana jak gospodarka państwowa, zwłaszcza w państwach nowoczesnych, gdzie spoczywa ona nie w rękach znikomej grupy osób, lecz w rękach osób, wchodzących w skład nie jednej lecz wszystkich gałęzi administracji państwowej łącznie z zarządem organów władzy państwowej, wymaga skupienia tem większej uwagi na zasadach, według których ma być ona prowadzona, im większy tworzy się zakres działalności państwa, a w konsekwencji im wyższy jest stopień świadczeń obywateli na rzecz państwa, im bardziej rozszerzają się ramy zaspokojenia potrzeb ogółu zwłaszcza w okresie, gdy położenie materialne społeczeństwa nie pozwala na podwyższenie ciężarów obywateli na rzecz państwa, a natomiast zmusza do oglądania się za inimi, doraźnymi źródłami przychodowymi, do zaciągania pożyczek. W takich okolicznościach mowy być nie może o wytworzeniu sobie należytego obrazu gospodarki państwowej i jej wyników, jeżeli państwo nie będzie się posługiwało należycie urządzonym systemem prowadzenia rachunkowości, prowadzenia ksiąg i zapisków, któreby notowały każdą zmianę w stanie majątkowym państwa i dawały wyniki gospodarstwa w sposób ścisły, jasny i rzetelny, wolny od jakichkolwiek nadużyć i dostarczały odpowiedniego materiału do kontroli samego zarządcy, którym jest organ wykonawczy państwa.

Chcąc więc uzyskać niezawodną pewność, że wymagany dokładny obraz gospodarstwa państwowego się osiągnie, należy przewidzieć sposób ułożenia planu gospodarczego, na ściśle oznaczony okres czasu, na t, zw. okres gospodarczy, sposób realizowania tego planu, sposób zestawienia wyników gospodarki, częściowych i za cały okres gospodarczy, a wreszcie sposób prowadzenia kontroli ciągłej w czasie prowadzenia gospodarki, tudzież sposób prowadzenia kontroli po zamknięciu okresu gospodarczego. Poza tem należy przewidzieć prawa i obowiązki zarządców względem siebie oraz prawa i obowiązki zarządcy względem właściciela. Otóż *ogół zasad, według których gospodarka państwowa jest w skazanych wyżej kierunkach normowana, obejmujemy pojęciem rachunkowości państwowej.*

Rachunkowość państwowa nie jest dziedziną, która miałaby być dostępną i miałaby interesować wyłącznie tylko grupę osób, powołaną do bezpośredniego ściślejszego prowadzenia gospodarstwa państwowego, t. j. do osób zajętych w administracji skarbowej, lecz zaznajomić się z nią jest obowiązkiem każdego, ktokolwiek bierze udział w tem gospodarstwie, bo tylko pod tym warunkiem można oczekiwać owocnych skutków gospodarki pań-

stwowej, jeżeli będzie spoczywała ona w rękach osób, świadomych nie tylko celów, do których państwo zmierza, lecz także świadomych zjawisk gospodarczych państwa oraz dróg gospodarczych, po których państwo do swego celu zmierza. A nie tylko dla prowadzących bezpośrednio gospodarstwo państwowe, znajomość zasad jego prowadzenia jest potrzebną i pożyteczną; jest potrzebną i pożyteczną również dla szerokiego ogółu, który wiele świadczy na rzecz zbiorowości publicznej. On również winien mieć możliwość zapoznania się z systemem prowadzenia gospodarstwa państwowego i możliwość śledzenia, że jego grosz nie został zużyty w sposób lekkomyślny, ale w sposób słuszny, sprawiedliwy, przynoszący korzyść ogółowi a temsamem pośrednio również każdemu obywatelowi. Przy takim ujęciu zagadnienia formalnej strony gospodarstwa państwowego znika podejrzenie i nieufność obywateli rządzonych od obywateli rządzących, a rodzi się wiara i zaufanie, będące podwaliną wszelkiej siły moralnej i materialnej¹⁾.

Podział materji w nauce rachunkowości państwowej.

Gospodarka państwowa jest gospodarką złożoną z szeregu pojedynczych ogniw, stanowiących samodzielne jednostki gospodarcze, jako organa naczelnej władzy wykonawczej, będącej właściwym gospodarzem-kierownikiem. Nauka rachunkowości zajmie się zatem pytaniem, kto w państwie prowadzi gospodarkę państwową, czyli zapyta o podmiot gospodarki państwowej.

Gospodarka państwowa zmierza do uzyskania środków materialnych, jakich wymagają potrzeby zbiorowości, reprezentowanej przez dane państwo oraz do użycia tych środków na zaspokojenie potrzeb. Przy tem zagadnieniu wyłania się pytanie, czem gospodarzy podmiot gospodarki państwowej, a więc z jakich źródeł zbiera środki materialne i jakie zaspakaja potrzeby. Pytanie powyższe będzie zatem dotyczyło przedmiotu gospodarki państwowej.

Podmiot prowadzący gospodarkę musi zastosować pewien z góry ustalony tryb jej prowadzenia, t. j. metodę ewidencyjną gospodarzenia. W działle tym będzie chodziło o odpowiedź na pytanie, w jaki sposób prowadzi się gospodarkę państwową. Będzie to pytanie główne, mieszczące w sobie pytania szczegółowe: a) jak układa się plan gospodarki, b) jak prowadzi się ewidencję wszystkich zmian gospodarczych, c) jak zamyka się okres gospodarczy.

Ponieważ gospodarstwo państwowe jest gospodarstwem prowadzonym przez upoważnionych wykonawców w imieniu całej zbiorowości, jest tedy gospodarstwem powierzonym. Wykonawca podlega więc kontroli co do kierunku, dokładności i zgodności prowadzenia gospodarki z otrzymanymi pełnomocnictwami. Potrzeba zatem odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób kontroluje się gospodarkę państwową.

¹⁾ Schwarz: Formelle Finanzverwaltung in Preussen und im Reich. Berlin 1907. „I tak każdy urzędnik musi być świadom ciążących na nim obowiązków, jeżeli duży, mocno rozgałęziony skarbowy aparat administracyjny ma spełnić swoje zadania. Im dokładniej pracuje w ramach przyzwołonego budżetu, tem głębsze rodzi się zaufanie do rządu narodu i jego reprezentacji” (str. 99). Por. także wstęp do powyższej pracy (Pojęcia i znaczenie rachunkowości).

W przytoczonych uwagach wskazaliśmy na przedmiot nauki rachunkowości państwowej; obejmuje ona zatem naukę:

- 1) o podmiocie gospodarki państwowej, czyli o organach administracji państwowej, prowadzących gospodarkę państwową,
- 2) o przedmiocie gospodarki państwowej, czyli o jej rodzajach i środkach materialnych,
- 3) o sposobie prowadzenia gospodarki państwowej, w szczególności:
 - a) o inwentarzu, czyli spisie majątku państwowego,
 - b) o budżecie, czyli o planie gospodarczym,
 - c) o prowadzeniu ewidencji zmian majątkowych w gospodarce państwowej, czyli o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i kasowych w gospodarce państwowej,
 - d) o zamykaniu rachunków i składaniu sprawozdań z wykonania gospodarki w ciągu okresu gospodarczego,
- 4) o kontroli gospodarki państwowej i o udzielaniu organom władzy wykonawczej absolutorjum z prowadzenia gospodarki.

Dalsze nasze rozważania prowadzić będziemy w wskazanej wyżej kolejności. Poprzedzimy ją jeszcze krótką uwagą o istocie działalności gospodarczej gospodarstw prywatnych a publicznych i o właściwym celu tej działalności.



CZĘŚĆ PIERWSZA

ZAGADNIENIA GOSPODARCZE PAŃSTWA.

Rozdział I.

Istota działalności gospodarczej państwa.

Niema człowieka na świecie, któryby nie odczuwał w swem życiu jakichś braków natury materialnej (głód, zimno, brak pożywienia) lub niematerialnej (analfabetyzm, brak umiejętności czytania, brak wiedzy fachowej w pewnym zawodzie). Zmuszają one człowieka do szukania możliwości ich zaspokojenia; wywołują więc potrzebę ich usunięcia. Potrzeba będzie więc uczuciem braku. Wypełnienie braków będzie zaspokojeniem potrzeb drogą uczynienia odpowiednich wysiłków fizycznych i umysłowych. Zaspokojenie potrzeb materialnych dokonać się może przez bezpośrednie użycie dóbr ekonomicznych, o które człowiek musi się wystarać; zaspokojenie potrzeb niematerialnych dokonać się może drogą pośrednią przez nabywanie dóbr niematerialnych za dobra ekonomiczne.

Działalność człowieka tudzież jego wysiłki, zmierzające do uzyskania dóbr i do zaspokojenia nimi potrzeb materialnych i niematerialnych w teraźniejszości i w czasie przyszłym, nazywamy gospodarzeniem.

Gospodarzenie obejmuje więc działalność, zmierzającą: a) do uzyskania dóbr, b) do zaspokojenia uzyskanymi dobrami wszelkich potrzeb materialnych i niematerialnych. Działalność pierwsza pójdzie nie tylko w kierunku zdobywania dóbr, dostarczanych przez naturę, lecz także w kierunku uczynienia ich zdolnymi do zaspokojenia potrzeb. Nie każde bowiem dobro, znajdujące się w naturze, jest zdolne do zaspokojenia potrzeb w sposób bezpośredni. Działalność ludzką, skierowaną ku uzyskiwaniu dóbr i czynieniu ich zdolnymi do zaspokojenia potrzeb, nazywamy *produkcją*, zaś działalność zmierzającą do zaspokojenia potrzeb — *konsumpcją*. Gospodarzenie będzie obejmowało zatem dwa stadia: produkcję i konsumpcję. Produkcja dotyczy będzie uzyskiwania dóbr, znajdujących się w naturze, ich przetwarzania, wytwarzania stosownie do wymagań chwili i dostarczenia ich na zaspokojenie potrzeb; konsumpcja dotyczyć będzie zużycia dostarczonych przez produkcję dóbr na zaspokojenie potrzeb bieżących

i przechowania (zaoszczędzenia) części dóbr na zaspokojenie potrzeb przyszłych w przewidywaniu, że one powstaną i że produkcja przyszła może nie dostarczyć nowych dóbr w takiej ilości, aby mogły zaspokoić wszystkie przyszłe potrzeby.

Przedstawiony wyżej przebieg gospodarzenia dotyczy osoby prywatnej. Czy podobny przebieg gospodarzenia możemy sobie wytworzyć w odniesieniu do osoby prawa publicznego, jaką jest państwo?

Państwo ma również swoje potrzeby; lecz państwo jest zbiorowością. Potrzeby państwa to ogół potrzeb tej zbiorowości. Zaspokojenie ich dokonać się może przez użycie dóbr, o które wystarać się musi sama zbiorowość. Wystaranie się o nie będzie rzeczą zbiorowości nie bezpośrednią drogą ich produkcji, lecz drogą pośrednią, drogą produkcji pośredniej przez członków zbiorowości i odstąpienia części uzyskanych w ten sposób dóbr na rzecz zbiorowości, celem pokrycia wspólnych potrzeb. *Działalność zatem gospodarcza państwa polega na gromadzeniu w odpowiedniej ilości dóbr wytworzonych w produkcji prywatnej i ich użyciu na zaspokojenie potrzeb zbiorowości.* Państwo nie gromadzi dóbr gospodarczych w naturze, lecz w środku reprezentującym je, w pieniądzach, używając ich następnie na przewidywane cele; gromadzenie pieniędzy nazywamy przyjmowaniem na przychód lub przychodowaniem, używanie ich na wskazane cele wydawaniem na rozchód lub wydatkowaniem.

Jeżeli porównamy obraz gospodarzenia osoby prywatnej i państwa, zauważymy różnicę w pierwszym stadium gospodarzenia: osoba prywatna wytwarza i przetwarza dobra dostarczane przez naturę celem uczynienia ich zdolnymi do zaspokojenia potrzeb, *państwo*, jako zbiorowość, *gromadzi w postaci pieniężnej części dóbr wytworzonych w gospodarstwach prywatnych.*

I osoba prywatna i państwo zaspokajają swoje potrzeby nagromadzonemi dobrami: osoba prywatna przez ich użycie i zużycie, państwo przez ich użycie i zużycie w formie wydatków na cele zbiorowości, którą reprezentuje.

Konsumpcja może być pojęta w znaczeniu ściślejszem i szerszem. Jeżeli konsumpcja dóbr ekonomicznych w celu zaspokojenia pewnych potrzeb powoduje równocześnie zniszczenie tych dóbr, mówimy o konsumpcji w znaczeniu ściślejszem; jeżeli zaś konsumpcja nie powoduje zniszczenia dóbr ekonomicznych użytych do zaspokojenia pewnych potrzeb, mówimy o konsumpcji w znaczeniu szerszem. Konsumpcja przyborów kancelaryjnych jest konsumpcją pierwszego rodzaju, zaś używanie sprzętów biurowych, urządzeń technicznych (maszyny do pisania, liczenia) jest konsumpcją drugiego rodzaju.

Gospodarstwa prywatne dążą w swym ostatecznym celu ekonomicznym, aby pewna część dóbr ekonomicznych, stanowiących zysk, była zużyta nie w formie konsumpcji pierwszego rodzaju, lecz aby była obróconą na konsumpcję drugiego rodzaju, a część przechowaną na zużycie w czasie przyszłym, to znaczy oszczędzoną. Skrupulatne przeprowadzenie tej zasady stwarza właściwy i zdrowy fundament dla dobrobytu każdej zbiorowości ludzkiej, a więc także tej zbiorowości, której na imię państwo.

Państwo, zaspakajając potrzeby zbiorowości, którą reprezentuje, konsumuje również dobra ekonomiczne. Chodzi więc o to, aby konsumpcja

była właściwą i prawidłową, aby rozporządzalnemi dobrami ekonomicznemi zadysponowało w kierunku jak najlepszego ich zużytkowania. Nie wystarczy rozporządzić dobrami na konsumpcję pierwszego rodzaju, opierając się na przeświadczeniu, że na zaspokojenie potrzeb przyszłych znajdą się dobra ekonomiczne nowe; nie wystarczy też rozporządzić dobrami na konsumpcję drugiego rodzaju obok konsumpcji rodzaju pierwszego; trzeba pomyśleć również o skromnej oszczędności, o tem, co w gospodarce publicznej nazywamy gromadzeniem rezerw, aby nie być zaskoczonym brakami i deficytami w latach niepomyślnej konjunktury.

Rachunkowość państwowa ma w tej dziedzinie wdzięczne pole do działania. Jej księgi, jej zestawienia dają niewzruszalne cyfry, obrazujące wzajemny stosunek trzech kierunków konsumpcji i umożliwiające stwierdzenie, czy gospodarka publiczna opiera się na zdrowych zasadach, czy też jest lekkomyślną i rozrzutną, bezprogramową gospodarką chwili.

Gide powiada, że w praktyce konsumpcja przejawia się w postaci wydatków. Wydatek jest to cena, jaką potrzeba zapłacić, by uzyskać to, czego się pożąda. Jest to konsumpcja wyrażona w pieniądzu..... Leczą dla należytego osądzenia wydatków trzeba patrzeć nie na pieniądze, lecz na dobro nabywane za pieniądze i zważać, czy ono zostało zużytkowane, skonsurowane użytecznie, czy nie¹⁾.

Celowość zużycia dóbr w organizmie państwo tworzącym, stwierdzi się w drodze oceny wydatku pieniężnego, obróconego na nabycie danego rodzaju dóbr; materiału do powyższej oceny dostarczy prawidłowo prowadzona rachunkowość państwowa.

Rozdział II.

Podmiot gospodarki państwowej.

Organa władzy państwowej prowadzące gospodarkę państwową.

Władza wykonawcza w państwie zmierza do utrzymania spokoju zewnętrznego, ładu i porządku wewnętrznego, do zaspokojenia potrzeb własnego społeczeństwa w dziedzinie gospodarczej, kulturalnej, oświatowej. Władzę wykonawczą stanowi rząd. Zadań powyższych rząd sam bezpośrednio wykonać nie może, jak również nie może sam bezpośrednio zbierać środki potrzebne na wykonanie powyższych zadań.

Rząd stanowią ministrowie. Każdy z nich reprezentuje pewną gałąź administracji państwowej. Zasadniczo rozróżniamy pięć gałęzi tej administracji: 1) zarząd spraw zagranicznych, 2) wojskowych, 3) wewnętrznych, 4) wymiaru sprawiedliwości, 5) skarbowy. W miarę rozrostu agend państwowych zarząd spraw wewnętrznych obejmował coraz to szerszy zakres swej działalności. Nowe dziedziny z zakresu gospodarczego zaczęły się stawać coraz ważniejsze, a dziedziny niematerialnych potrzeb zbiorowości reprezentowanej przez dane państwo zaczęły się wysuwać na miejsc frontowe. Do dziedzin tych zaliczyć należy oświatę i opiekę społeczną.

¹⁾ Gide: Zasady Ekonomii Politycznej. Str. 636 (szóste polskie wydanie, r. 1922).

W dziedzinie gospodarczej wysunęły się jako pierwszorzędne zagadnienia sprawy komunikacji (poczta, kolej), sprawy górnictwa, przemysłu i handlu, sprawy kultury rolnej. W ten sposób powstały z biegiem czasu wydzielone z ogólnej administracji wewnętrznej nowe gałęzie, reprezentowane przez osobnych ministrów: oświecenia publicznego, opieki społecznej, poczt i telegrafów, komunikacji, przemysłu i handlu, rolnictwa.

Każdy z ministrów reprezentuje w swym zakresie pewną część gospodarki państwowej, której zadaniem jest zgromadzenie i ujęcie w ewidencję potrzeb społecznych, ustalanie możliwości ich zaspokojenia, staranie się o środki na ich zaspokojenie. Zdawałoby się na pierwszy rzut oka, że nie wszyscy ministrowie reprezentują potrzeby społeczne, które wymagałyby zaspokojenia. Są to tylko wrażenia pozorne. Weźmy dla przykładu dwa ministerstwa: spraw wojskowych i zagranicznych.

Stare rzymskie przysłowie mówi: „si vis pacem, para bellum” — jeżeli chcesz — pragniesz pokoju, przygotuj wojnę. A więc potrzeba pokoju zewnętrznego (zwłaszcza jeżeli za sąsiadów ma się społeczeństwo chciwe władzy panowania, zachłanne na obcą własność) wymaga zaspokojenia w kierunku utrzymywania zapasów wojennych i przygotowania armji na wszelką ewentualność. Wydatek na tego rodzaju potrzeby nie ulega najmniejszej wątpliwości.

Pewne społeczeństwo nie żyje życiem zamkniętym w własnych granicach państwowych. Istnieje współżycie sąsiedzkie w wielu kierunkach, a przede wszystkim kierunkach gospodarczych. Na obszarze sąsiedniego państwa znajdują się rodziny spokrewnione plemiennie i narodowo z własnym społeczeństwem, a nie rzadko własni obywatele. We wszystkich tych kierunkach i sprawach trzeba utrzymać z władzami sąsiedniego państwa kontakt i porozumiewać się co do ustosunkowania się obcej władzy państwowej do danej grupy jednostek, np. w sprawie szkolnictwa, opieki społecznej dla robotników, używania języka ojczystego i t. p. Organa państwowe, reprezentowane przez ministerstwo spraw zagranicznych, a działające na obszarze obcych państw jako t. zw. placówki dyplomatyczne i konsularne załatwiają tego rodzaju sprawy. Wydatki więc związane z utrzymaniem powyższych placówek i z ich działalnością to wydatki, zaspakajające potrzeby społeczne, wynikające z utrzymywania stosunków z innymi państwami, potrzeby o charakterze międzynarodowym.

Ministra skarbu nazywa się ostatnimi czasy często ministrem równowagi budżetowej. Określenie to jest zbyt szczupłe w porównaniu z właściwym, faktycznym zakresem działania ministra skarbu, jest to zaledwie jedna dziedzina, lecz nie wyłączna dziedzina działalności ministra skarbu. Troską ministra skarbu jest nie tylko gromadzenie środków na zaspokojenie potrzeb reprezentowanych przez innych ministrów, rozdzielenie pomiędzy nich nagromadzonych środków przy równoczesnym przestrzeganiu zasady utrzymania równowagi pomiędzy przychodami i wydatkami. Jego troską jest jeszcze utrzymanie dobrego i pełnowartościowego pieniądza jako środka wymiany dóbr ekonomicznych, jako środka zwalniającego z wzajemnych zobowiązań w całości, co stanowi fundament życia ekonomicznego społeczeństwa i zdrową podstawę życia ekonomicznego państwa i innych związków prawa publicznego, tworzących się z danem społeczeń-

stwie. A zatem polityka finansowa w szerokim znaczeniu stanowi atrybucję ministra skarbu, a raczej ministra finansów.

Każdy więc minister będzie reprezentował swą działalnością pewną ilość potrzeb społecznych, wymagających zaspokojenia. Zaspokojenie ich nie będzie mogło być uskutecznione drogą bezpośrednią; za duży obszar państwa, aby zaspokojenie odbywało się centralnie. Okoliczność ta zmusza rząd do tworzenia podporządkowanych sobie względnie poszczególnym ministrom bezpośrednio organów na obszarze państwa. Są to organa delegowane w określonym zakresie do działania w oznaczonym okręgu. Do pomocy dodaje się im organa działające w jeszcze mniejszym obszarze, z reguły w powiatach. Kierownictwo gospodarki państwowej będzie zatem spoczywało w rękach organów naczelnych w państwie, w rękach ministrów i w rękach organów podporządkowanych ministrom, organów okręgowych i powiatowych w zakresie upoważnień udzielonych im przez ministrów¹⁾.

Zakres działalności organów władzy państwowej w dziedzinie gospodarczej.

Jeżeli w dziedzinie gospodarki państwowej zwrócimy uwagę na dwie jej części: a) zaspokajanie potrzeb społecznych i b) gromadzenie środków na ich zaspokajanie, zakres działalności organów władzy państwowej w trzech jej szczeblach: naczelnych, okręgowych i powiatowych będzie się różnie przedstawiał.

Struktura społeczna i gospodarcza poszczególnych obszarów państwa nie jest jednolita, skutkiem tego potrzeby ich będą nierównomierne, więc też i termin ich zaspokajania będzie niejednolity. Gdyby zaspokojenie potrzeb pozostawiono do bezpośredniej decyzji organów lokalnych, mogłoby łatwo wyniknąć pokrzywdzenie jednego obszaru w stosunku do drugiego. Ocenę więc stopnia zaspokojenia pewnych potrzeb i termin zaspokojenia zastrzega sobie władza naczelna po zestawieniu wszystkich potrzeb z całego obszaru państwa. A więc władze naczelne oceniają wysokość zapotrzebowania ogólnego oraz rodzaj potrzeb, które mają być na danym obszarze państwa w pierwszym rzędzie zaspokojone. Te same władze naczelne w związku z przysługującymi im uprawnieniami decydowania o zaspokojeniu potrzeb posiadają prawo dysponowania środkami pieniężnymi, jakie z ogólnych funduszy państwowych otrzymują na zaspokojenie potrzeb w dziedzinie przez swój resort reprezentowanej. Pomijając małe państwa, gdzie aparat administracji publicznej siłą rzeczy nie może być skomplikowany, zachowanie w innych warunkach dla władz naczelnych prawa

¹⁾ Schwarż, j. w. „Jako władze asygnujące — a za władze asygnujące uznaje autor te, które podejmują czynności, powodujące przychody i wydatki; por. str. 91 — wchodzi w rachubę nie tylko właściwe władze skarbowe. Każda władza administracyjna wykonująca czynności administracyjno-skarbowe, o ile zarządza pobieranie przychodów lub dokonanie wydatków, jest więc władzą asygnującą w pojęciu rachunkowości” (str. 95: „Organa ogólnej administracji skarbowej i władze skarbowe w szerszym znaczeniu”).

Krzyżanowski, j. w. „Ministrowie poszczególnych resortów powinni zarządzać funduszami powierzonymi im przez ministra skarbu samodzielnie. Ich nadzorowanie jest zadaniem kontroli i parlamentu... Dobra administracja nie da się pomyśleć bez ścisłego przestrzegania kompetencji. Na niem polega podział pracy w administracji” (str. 26).

bezpośredniej i wyłącznej dyspozycji środkami pieniężnymi na potrzeby ogólne nie okaże się ani celowe, ani praktyczne z punktu widzenia dobrej administracji państwowej. Wiadomą powszechnie jest rzeczą, że należycie i świadomie przeprowadzony w pewnej dziedzinie podział pracy zbiorowej daje o wiele lepsze wyniki, aniżeli wykonywanie jej w jednym punkcie. Na tej elementarnej zasadzie opiera się w administracji państwowej dążność do dekoncentracji¹⁾.

W jakich rozmiarach można zdekoncentrować zaspokajanie potrzeb, zależy od stanowiska władz naczelnych. Naogół można zająć stanowisko takie, że władze naczelne zatrzymają dla siebie prawo dysponowania czyli prawo wydatkowania na potrzeby, posiadające charakter ogólny, niezwiązany specyficznie z ściśle określonym obszarem państwa (lubo efekt ostateczny wyrazi się realnie na pewnym terenie — np. doraźne zapomogi dla bezrobotnych w zagłębiu węglowym), pozostawiając prawo dysponowania na potrzeby lokalne władzom lokalnym jako swym delegatom.

Chodziłoby jeszcze o określenie, którym władzom lokalnym miałyby przysługiwać prawo wydatkowania, lokalnym władzom okręgowym czy powiatowym. Pod tym względem zachodzi konieczność rozważenia, czy ze stanowiska gospodarczego jest wskazaniem powierzyć prawo wydatkowania lokalnym władzom powiatowym. Koszty administracyjne organów wykonawczych lokalnych, powiatowych, przy istniejących dziś możliwościach korzystania z pośrednictwa kas pocztowych i instytucji finansowych, przemawiają za ograniczeniem prawa wydatkowania tylko do władz okręgowych.

A zatem, jeżeli mówimy o zaspokajaniu potrzeb społecznych. zebranie ich ewidencji, ich ocena pod względem nieodzowności, ustalenie ich ogólnej wysokości należy do kompetencji władz naczelnych; zaspokajanie ich należy w zasadzie także do władz naczelnych, które w przeważającej części delegują do tych czynności podległe sobie lokalne władze okręgowe.

Gromadzenie środków pieniężnych na zaspokojenie potrzeb społecznych nie może z istoty rzeczy należeć do władz naczelnych. Środki pieniężne płyną przede wszystkim z świadczeń przymusowych, z danin publicznych, składanych przez członków społeczeństwa. Ewidencja zatem członków obowiązanych do ponoszenia świadczeń publicznych nie do kogo innego należeć musi, jak tylko do lokalnych władz powiatowych. Ich zadaniem jest poznanie jak najdokładniejsze terenu powiatu, jego siły gospodarczej, jego dochodu społecznego i na tej podstawie określić, wedle obowiązujących norm ustawowych, wysokość świadczeń publicznych poszczególnych mieszkańców danego obszaru powiatowego w sposób stwierdzający przestrzeganie zasady powszechności podatkowej z jednej strony, a zasady sprawiedliwości z drugiej.

Jeżeli zwrócimy uwagę na innego rodzaju świadczenia poza daninami publicznymi, to i w tych przypadkach punkt ciężkości spoczywa na lokalnych władzach powiatowych. Czy będziemy mówili o różnych opłatach za czynności władz państwowych, czy o wpłatach przymusowych, takich jak kary i grzywny administracyjne, jako władze kierujące czynnościami,

¹⁾ „Jest to jedno z zasadniczych praw ekonomii politycznej, że praca zbiorowa jest zawsze wydawniejszą od izolowanej pod warunkiem, że jest zorganizowana, karną i dobrze kierowaną”. (Gide, j. w., str. 623). Por. Krzyżanowski, str. 21.

z którymi jest związany pobór tych opłat, wystąpią nieomal zawsze lokalne władze powiatowe. Władze okręgowe zasadniczo nadzorują czynności władz powiatowych, mało przyczyniając się osobiście do bezpośredniego pobierania przychodów budżetowych państwa; koncentrują zato wyniki gospodarki przychodowej podległych władz powiatowych i dbają, aby świadczenia przymusowe prawidłowo i terminowo wpływały. Władzom naczelnym pozostaje jedynie ogólny nadzór i śledzenie skutków finansowych wpływających dla państwa z poszczególnych ustaw, na których opierają się świadczenia przymusowe.

Z powyższych uwag możemy sobie wytworzyć następujący obraz szematyczny zakresu działania organów władzy państwowej w dziedzinie gospodarczej:

- 1) w dziedzinie wydatków:
 - a) władze naczelne ¹⁾,
 - b) delegowane władze okręgowe ²⁾;
- 2) w dziedzinie przychodów:
 - a) władze powiatowe,
 - b) władze okręgowe jako nadzorujące i koncentrujące.

Z zestawienia tego widzimy, że ciężar całej gospodarki bezpośredniej tak w przychodach jak w wydatkach spoczywa na władzach okręgowych z pomocą władz powiatowych, co do przychodowej części gospodarki.

Bieg gospodarki państwowej taki, jak go wyżej przedstawiliśmy, wpływa decydująco na kierunek organizacji rachunkowości gospodarki państwowej.

Rozdział III.

Środki materialne w gospodarce państwowej.

Dochody państwowe.

W jednym z poprzednich ustępów zauważyliśmy, że państwo, chcąc osiągnąć swoje cele, musi posiadać odpowiednie środki materialne, z pomocą których powyższe cele osiągnąć będzie w stanie; środki te musi zebrać z różnych źródeł, które stoją do jego dyspozycji czy z mocy prawa zwierzchniej władzy, czy z źródeł zarobkowych własnych. Stąd źródła, z których państwo czerpie, nazywane źródłami dochodowymi, dzielimy na dwie zasadnicze grupy:

- 1) dochody z obciążeń gospodarstw prywatnych na mocy prawa publicznego,
- 2) dochody o charakterze prywatno-gospodarczym.

Do pierwszej grupy należą wszelkiego rodzaju podatki, opłaty, cła i monopole; do drugiej: a) przedsiębiorstwa zarobkowe w ścisłym znaczeniu, b) przedsiębiorstwa zarobkowe, posiadające charakter użyteczności publicznej, i c) pożyczki.

¹⁾ We Francji: *ordonnateurs primaires* (*ordonnance directe*).

²⁾ We Francji: *ordonnateurs secondaires* (*ordonnance de délégations, des ordonnateurs secondaires*).

Obciążenie gospodarstw prywatnych na rzecz gospodarstwa państwowego zajmuje w dzisiejszym ustroju politycznym społeczeństw pierwsze miejsce w dochodach państwowych przed dochodami państwa jako przedsiębiorcy, czerpiącego dochody z przedsiębiorstw zarobkowych. W pierwotnym ustroju państw, o szczupłym zakresie działania wystarczały na pokrycie jego potrzeb dochody z majątków prywatnych, należących do „korony”. Gdy te z czasem nie mogły wystarczyć, zwłaszcza wskutek prowadzenia częstych wojen, zwracał się zwierzchnik państwa do przedstawicieli ówczesnego społeczeństwa o zgodę na pobieranie pewnych świadczeń od ogółu, przede wszystkim na obronę kraju.

W miarę rozwoju kultury i oświaty w poszczególnych państwach, rosły potrzeby społeczne, rosły też wydatki, których pokrycie wymagało poszukiwanie nowych dochodów lub nowych ich rodzajów. W ten sposób powstawały nowe rodzaje świadczeń, które stosownie do ich charakteru i sposobu pobierania dzielimy na następujące rodzaje: 1) podatki bezpośrednie, któremi gospodarstwo prywatne jest bezpośrednio obciążone, 2) podatki pośrednie, któremi gospodarstwo prywatne jest obciążone drogą pośrednią przez inne gospodarstwo prywatne, 3) cła, jako uzupełnienie podatków pośrednich, płacone przez przedsiębiorcę, przewożącego towar przez granicę celną, a obciążające gospodarstwo prywatne, które dany towar zużyło, wreszcie 4) monopole, stojące pośrodku między pierwszą i drugą grupą dochodów państwowych, zawierają bowiem dwie składowe części: opłatę monopolową, zastępującą podatek pośredni i zysk czysty przedsiębiorstwa monopolowego, odpowiadający czystemu zyskowi prywatnego przedsiębiorstwa zarobkowego. Z uwagi na pierwszy składnik, — opłatę monopolową, — zaliczamy monopole do grupy pierwszej dochodów państwowych.

Dochody państwowe z tytułu opłat posiadają charakter wynagrodzenia pobieranego przez państwo za świadczenia przez organa władzy państwowej specjalnych usług na rzecz gospodarstw prywatnych. Gdy przy podatkach obowiązuje zasada przymusu świadczenia na rzecz gospodarstwa publicznego, bez możliwości żądania bezpośredniego równoważnika dla gospodarstwa prywatnego, to przy opłatach obowiązuje zasada wynagradzania usług, wymaganych w pewnym konkretnym przypadku przez gospodarstwo prywatne od gospodarstwa publicznego, zasada: „do ut des”.

Zasada powyższa nie stawia bezwzględnego wymogu, aby świadczenia specjalnych usług ze strony państwa miały być równoczesne z złożeniem opłaty. Opłata od podania, opłata sądowa, za dokumenty, np. paszporty, wydawane przez urzędy państwowe, jest związana z równoczesnymi usługami organów administracji państwowej; opłata np. od rachunków, weksli i t. p. jest opłatą za usługi pośrednie, t. j. nadanie dokumentom prywatnym pełnej mocy dowodowej.

Każde państwo posiada pewną ilość przedsiębiorstw i zakładów handlowych i przemysłowych, posiada majątki leśne i rolne, które przynoszą zyski, stanowiące część dochodów państwowych. Zależnie od rodzaju przedsiębiorstw zarobkowych i sposobu ich powstawania dadzą się one podzielić na dwie grupy: 1) przedsiębiorstwa zarobkowe o charakterze prywatnym, stanowiące własność publiczną, reprezentowaną przez państwo, na równi z własnością prywatnych jednostek; do tego rodzaju należą

gospodarstwa rolne, leśne, zakłady górnicze, hutnicze, żegluga morskiej i rzecznej; 2) przedsiębiorstwa o charakterze użyteczności publicznej; posiadają one ważne znaczenie w interesie publicznym i z tych powodów gospodarstwa publiczne przejmują ich prowadzenie w własnym zarządzie, nie dopuszczając gospodarstw prywatnych albo zupełnie, albo dopuszczając na warunkach ściśle określonych. Są to t. zw. regalia.

Do dochodów o charakterze prywatno-gospodarczym zaliczyliśmy także pożyczki, zaciągane przez państwo. Mamy oczywiście na myśli pożyczki dobrowolne a nie przymusowe, zaciągane wewnątrz kraju; pożyczki bowiem przymusowe tracą charakter pożyczki, a stają się przymusową daniną, która w pewnych okolicznościach może się zamienić w daninę majątkową, naruszającą stan majątkowy gospodarstwa prywatnego. Państwo, zaciągające pożyczkę czy wewnętrzną czy zagraniczną, przejmuje na siebie zobowiązanie o charakterze prywatno-prawnym na równi z każdym gospodarstwem prywatnym. Suma pożyczkowa zwiększa stan kasy; jest przychodem kasowym. Ponieważ budżet państwowy ma obejmować, jeżeli ma być zupełny, wszystkie przychody i wszystkie wydatki, słuszną tedy jest rzeczą, aby pożyczka, będąca dochodem kasowym, była objęta budżetem. Niektórzy teoretycy budżetowi są przeciwni wstawianiu pożyczek do budżetu dochodów. Rozważając podział dochodów i wydatków na zwyczajne i nadzwyczajne wskazują na możliwość wyczerpania pożyczki na wydatki zwyczajne, z reguły konsumcyjne a nie twórcze, co w konsekwencji ma pociągnąć za sobą powolne niszczenie podstawy gospodarki bieżącej i przyszłej, ponieważ zużywanie pożyczki na wydatki konsumcyjne nie prowadzi do uzyskiwania nowych wartości w gospodarce państwowej¹⁾.

Nie ulega wątpliwości, że *budżet państwowy obejmuje gospodarke pieniężną państwa*, że jest, jak zauważa Krzyżanowski, pieniężnym wyliczaniem dochodów i rozchodów, co stanowi doniosłe znamię nowoczesnych budżetów, przeto każdy przychód kasowy winien być objęty budżetem, o ile dotyczy bezpośredniej gospodarki państwowej. Z gospodarki tej sporządza się zamknięcie rachunków, którego wyniki porównywa się z zatwierdzonym budżetem, jako planem gospodarczym; w celu uniknięcia zatem rozbieżności pomiędzy wykonaniem planu a treścią samego planu, jest celowym i wskazanym, aby pożyczka była objęta budżetem. W ten tylko sposób uważamy za możliwe utrzymanie zasady zupełności budżetu dochodów; w przeciwnym razie mielibyśmy budżet niezupełny, wprowadzający chaos i utrudniający gospodarkę państwową, przedewszystkiem kontrolę parlamentarną postawioną przed dwa różne obrazy: plan gospodarczy — budżet, częściowy i wyniki wykonania planu gospodarczego — zamknięcie rachunków kasowych, obrazujące pełne rzeczywiste przychody i rozchody, a więc rzeczywisty stan skarbu.

Pożyczka państwowa jest antycypacją dochodów²⁾. Jeżeli każdy dochód ma znaleźć wyraz w budżecie, więc też pożyczka, będąca wcześniejszym pobraniem dochodu przyszłego drogą pośrednią, słuszenie powinna być objęta budżetem dochodów państwowych. Kwestja zużycia sum uzyskanych z pożyczki i zaliczenia ich do pewnej kategorii dochodów jest już kwestją polityki gospodarczej państwa i należytego wykonania budżetu.

¹⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 48 i n., Krzyżanowski, j. w., str. 19—20, 35, 37, 97.

²⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 49.

A. Dochody z obciążeń gospodarstw prywatnych na mocy prawa publicznego.

Obciążenie gospodarstw prywatnych na rzecz gospodarstwa publicznego na mocy zwierzchniej władzy objawia się w różnej postaci. Rozważanie tego zagadnienia należy do nauki skarbowości, w szczególności do nauki o podatkach, która oświecla je z różnego stanowiska i przeprowadza różny ich podział, biorąc pod uwagę już to osobę pociągniętą do świadczeń na rzecz gospodarstwa publicznego, już to poszczególne części składowe lub całość gospodarstwa prywatnego. Stąd powstał *podział podatków na osobowe i przedmiotowe*. Przedmiot opodatkowania służył do podziału na podatki *przychodowe*, obciążające poszczególne źródła przychodu; na podatki *dochodowe*, obciążające ogólną sumę dochodu gospodarstwa prywatnego; na podatki *od obrotów* majątkowych, obciążające gospodarstwa prywatne, przy sposobności przenoszenia przedmiotów majątkowych lub ich części, wartości lub praw majątkowych z jednej osoby na drugą; na podatki *majątkowe*, będące w przeważnej części przypadków uzupełnieniem podatku dochodowego, a obciążające wartość czystą (*netto*) majątku pewnej osoby. *Podatek majątkowy* może łatwo przybrać postać *podatku t. zw. realnego*, t. zn. może obciążyć nie część dochodu, płynącego z posiadanego majątku, ale sam majątek w takiej wysokości, która przekracza pełny czysty dochód z danego majątku, a wówczas podatek narusza substancję majątkową; przestaje być podatkiem w ścisłym tego słowa znaczeniu, a staje się częściowym zaborem majątku.

Sposób pobierania części dochodów z gospodarstw prywatnych w formie podatków dał podstawę do *podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie*. Podział podatków na grupy według sposobu ich pobierania jest przyjęty w szematach budżetowych w przeważnej części, lecz nie wyłącznie. Ujęcie podatków w szemacie budżetowym jest często podyktowane okolicznością, kto nadzoruje pobór podatku.

Praktyka nie zawsze przestrzega ścisłości określeń teoretycznych. Podmiot podatkowy, dłużnik podatkowy, płatnik podatku są określeniami często przestawianymi. Płatnik podatku, to jest osoba płacąca podatek w kasie państwowej, nie zawsze będzie podmiotem podatkowym, zwanym krótko podatnikiem i odwrotnie, podatnik nie zawsze będzie płatnikiem podatkowym. *Za podatnika, czyli za podmiot podatkowy, uważa się osobę, która jest obowiązana pokrywać na ciężar swego majątku świadczenia podatkowe*. Jeżeli podmiot podatkowy uiszcza należność tytułem świadczeń publicznych *sam bezpośrednio z swego majątku, jest równocześnie płatnikiem podatku*. Przypadek ten zachodzi przy podatkach, określonych jako bezpośrednie właśnie dlatego, ponieważ zobowiązany dłużnik sam bezpośrednio je płaci. Jeżeli podmiot podatkowy nie płaci sam bezpośrednio podatku nie jest jego płatnikiem, nie przestawszy być podatnikiem; płatnikiem podatku jest osoba pośrednicząca, przedsiębiorca-producent, lub przedsiębiorca-kupiec. Przypadki tego rodzaju zachodzą przy podatkach spożywczych, cłach i niektórych podatkach od obrotów majątkowych. Jakkolwiek płacącym podatek jest przedsiębiorca przemysłowy lub handlowy, obciążony podatkiem jest ten, kto przedmiot podlegający podatkowi czy opłacie celnej zużył czy użył w własnym gospodarstwie.

Polska ordynacja podatkowa (ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Dz. U. R. P. poz. 171) określiła płatnika w rozumieniu tejże ordynacji w art. 47. Wedle tego artykułu płatnikiem jest każda osoba fizyczna lub prawna, podlegająca w myśl poszczególnych ustaw podatkowych obowiązowi podatkowemu. Podane określenie płatnika okaże się nieściśle po uwzględnieniu treści art. 1 ordynacji. Wymieniono w tym artykule podatek od energii elektrycznej, podatek od kapitałów i rent; przy podatku dochodowym należy pamiętać o podatku z działu II u. o p. d. od uposażeń i wynagrodzeń za najemną pracę. Podmiotem podatkowym przy podatku od energii elektrycznej jest jej odbiorca; przy podatku od kapitałów i rent jest wierzyciel; przy podatku dochodowym z dz. II ustawy o tymże podatku jest pobierający uposażenie względnie wynagrodzenie za najemną pracę. Obowiązany zaś do obliczania, pobrania i wpłacania podatku do kasy państwowej jest: w pierwszym przypadku sprzedawca energii elektrycznej, w drugim dłużnik, w trzecim służbodawca. Te osoby są płatnikami podatku, nie będąc podatnikami w tych konkretnych sprawach¹⁾.

Szemat budżetowy polski w dziale danin publicznych nie rozgranicza podatków bezpośrednich, pośrednich, konsumcyjnych (spożywczych), od obrotów majątkowych i opłat. Wymienione rodzaje podatków podzielił na trzy grupy: 1) podatków bezpośrednich, pomiędzy którymi znajduje się podatek pośredni (od kapitałów i rent) i spożywczy od energii elektrycznej; 2) podatków pośrednich, które, ściślej się wyrażając, są podatkami spożywczymi i 3) opłat, pomiędzy którymi znajdują się podatki od obrotów majątkowych. Podział powyższy powstał w uwzględnieniu raczej zakresu właściwości rzeczowej poszczególnych organów administracji skarbowej, aniżeli w uwzględnieniu przynależności danego rodzaju podatku do jednej z grup podatkowych wedle teoretycznego stanowiska.

§ 1. PODATKI.

Co to jest podatek?

Moglibyśmy na powyższe pytanie odpowiedzieć krótko że jest to *dana przymusowa, nałożona przez gospodarstwo publiczne na gospodarstwo prywatne*. Odpowiedź taka nie zadowoliłaby nas; zapytalibyśmy się bowiem dalej, w jakim celu się to czyni. Chcąc więc wyczerpać wszystkie możliwe pytania powiemy, na podstawie uwag i wyjaśnień w poprzednich ustępach, że *podatek to świadczenie na mocy prawa publicznego ze strony gospodarstwa prywatnego na rzecz gospodarstwa publicznego, w celu dostarczenia temu gospodarstwu środków na opędzenie wszystkich potrzeb*

¹⁾ Por. ustawę o państw. podatku dochodowym, dział II. (ust. z dn. 16 lipca 1920) z później. zmianami cyt. przez Weinfeldę w pracy p. t. „Skarbowość Polska”, wyd. trzecie, Warszawa 1931; ustawę o podatku od kapitałów i rent z dn. 16 lipca 1920 z zmianami cyt. przez Weinfeldę, jak wyżej; ustawę o podatku od energii elektrycznej z dn. 17 grudnia 1931 Dz. U. R. P. poz. 880. Zobowiązaniem podatkowo są te osoby, które wedle przepisu ustawowego mają wnieść podatek do kasy państwowej; dłużnikiem podatkowym jest osoba, która na mocy orzeczenia władzy podatkowej ma wymierzony podatek wpłacić do kasy państwowej.

Literatura skarbową niemiecką ma ustalone określenie na wymienione wyżej określenie polskie: określenia te już z brzmienia wyrazów wskazują na ich wewnętrzną treść: *der Steuerpflichtige* — zobowiązany podatkowo; *der Steuerschuldner* — dłużnik podatkowy; *der Steuerzahler* — płatnik podatku, *das Steuersubjekt* — podmiot podatkowy.

zbiorowych, jakie dane gospodarstwo publiczne reprezentuje. Podatek nie jest świadczeniem z tytułu przynależności do państwa¹⁾, gdyż i obcokrajowcy są pociągnięci do płacenia podatków z stosowaniem oczywiście pewnych wyjątków na zasadzie umów międzynarodowych²⁾ i to odnośnie niektórych tylko podatków. Podatek nie jest także świadczeniem za świadczenia wzajemne ogólne czy szczególne. Podatek jest przymusem świadczeniem nałożonym jednostronnie, bez względu na świadczenia ze strony gospodarstwa publicznego na rzecz osoby płacącej podatek, w celu uzyskania środków na zaspokojenie potrzeb ogólnych, reprezentowanych przez zbiorowość tworzącą dane gospodarstwo publiczne.

Jeżeli podatki mają być podatkami w ścisłym ich znaczeniu, mogą obciążyć część dochodu, jaki otrzymuje gospodarstwo prywatne z poszczególnych źródeł, a nie może dotyczyć substancji majątkowej. Od wysokości stopy procentowej czystego dochodu ogólnego lub poszczególnego jaką obciążono dochód, ocenić można zdolność świadczenia danego gospodarstwa w teraźniejszości i w przyszłości; intensywność i terminowość w płaceniu podatków w następujących po sobie okresach, dadzą obraz stanu faktycznego i materiały do wysnuwania wniosków na przyszłość.

Wspomniana intensywność i terminowość płacenia podatków da się łatwo stwierdzić na podstawie zamknięć rachunkowych indywidualnych i ogólnych z kwoty zaległości podatkowych i kwoty pobranych odsetek za zwłokę.

1. PODATKI BEZPOŚREDNIE.

Jako podatki bezpośrednie określiliśmy te, które obciążają bezpośrednio gospodarstwo prywatne. Podatki te mogą obciążać jużto przedmiot majątkowy, jużto dochód częściowy — z poszczególnych źródeł lub dochód cały, już też osobę; na tej zasadzie dzielimy podatki bezpośrednie na podatki majątkowe, podatki przychodowe i ogólny podatek dochodowy, który jest podatkiem osobistym.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem majątkowym jest oszacowana na pewien dzień wartość całego majątku we wszystkich składowych jego częściach, należących do pewnego gospodarstwa prywatnego. Wysokość podatku ustala się według skali procentowej, dostosowanej do wartości majątku. Do tego rodzaju podatków należą podatki „majątkowe”, nadzwyczajne daniny majątkowe, podatki od przyrostu wartości, podatki od placów budowlanych i t. p.

Podatki przychodowe obciążają poszczególne źródła dochodowe jak: grunty, budynki, zarobkowe warsztaty pracy, majątek ruchomy w kapitałach, wynagrodzenia zarobkowe w formie płac i uposażeń; będą to więc podatki gruntowe, budynkowe, od nieruchomości, od kapitałów i rent, od uposażeń i wynagrodzeń za pracę zarobkową, przemysłowy.

Podatek dochodowy ogólny obciąża dochód z wszystkich źródeł, a więc dochód z majątku nieruchomego w ziemi, budynkach, zakładach przemysłowych i handlowych, z majątku ruchomego w kapitałach i prawach rzeczowych, po potrąceniu, ciężarów, kwot potrzebnych na osiągnięcie, utrzy-

¹⁾ Por. Biliński: „System nauki skarbowej”, 1876, str. 111.

²⁾ Członkowie placówek dyplomatycznych.

manie i zabezpieczenie źródła dochodowego, na amortyzację, na ubezpieczenie, odsetek od długów. Czysty dochód po potrąceniu podatków bezpośrednich jest opodatkowany wedle skali wynoszącej pewien procent dla ustalonych kwotowych grup dochodu.

Podatkim osobistym jest podatek wojskowy, płacony przez osoby, uznane przez komisje poborowe wzgl. wojskowo-lekarskie za niezdolnych do służby wojskowej linjowej.

2. PODATKI POŚREDNIE.

Podatkami pośrednimi nazwaliśmy te, które gospodarstwa prywatne opłacają pośrednio przez inne gospodarstwa prywatne. Ponieważ byłoby rzeczą technicznie trudną pobrać podatek od każdego, kogo przepis podatkowy pociąga do opłacenia danego podatku, będącego podatkiem przedmiotowym, podatek przeto pobiera się na miejscu wytworzenia danego przedmiotu od wytwórcy lub w innym miejscu wyznaczonym¹⁾. Wytwórca, pozbywając przedmiot, zalicza nabywcy obok ceny sprzedażnej za przedmiot, także część podatku, przypadającą na jednostkę przedmiotu. Właściwym podatnikiem jest więc osoba nabywająca przedmiot, podlegający opodatkowaniu; wytwórca zaś jest płatnikiem podatku. Weźmy dla przykładu cukier. Cukrownia, wyprodukowawszy cukier, puszcza go do obrotu handlowego. Przed wypuszczeniem z cukrowni np. jednego wagonu cukru (10.000 kg.) zarząd cukrowni musi zapłacić podatek w wysokości 7.500 zł. Cena sprzedażna 1 kg. cukru loco fabryka bez podatku wynosi 0.70 zł.; z zapłaconego podatku przypada na 1 kg. kwota 0.75 zł.; ponieważ detaliczna cena 1 kg. wynosi 1.50 zł., zatem w powyższej cenie mieści się już podatek i koszty przewozu do miejsca sprzedaży oraz zysk kupca. Nabywca cukru w sprzedaży handlowej zapłacił drogą pośrednią podatek od cukru nabytego i zużytego.

Różne gospodarstwa publiczne ustanowiły różne podatki pośrednie, zwane często także podatkami konsumcyjnymi lub podatkami od spożycia i zużycia. Ilość ich jest zależna od polityki podatkowej i polityki podatkowo-monopolowej, t. j. czy państwo przechodzi na zasadę tworzenia monopolów, czy pozostania przy podatkach.

Do podatków pośrednich zalicza się podatek od piwa, wina, miodu, cukru, drożdży; od tytoniu, spirytusu, zapalek (w tych trzech także monopol); od olejów mineralnych, od energii elektrycznej, gazu świetlnego, kwasu octowego; soli (także może być monopol), od kart do gry i t. p.

PODATKI OD OBROTÓW MAJĄTKOWYCH.

Podatki od obrotów majątkowych stanowią tę grupę danin publicznych, które pobiera się w związku z przechodzeniem własności przedmiotów majątkowych, całych majątków, wartości i praw majątkowych z jednej osoby na drugą. Podstawę wymiaru stanowi wartość przedmiotu obrotu majątkowego; przedmiot opodatkowania stanowi pismo, stwierdzające

¹⁾ Miejszem opodatkowania może być zamiast miejsca produkcji miejsce t. zw. wolnego składu, dokąd sprowadza się produkt przed zapłatą podatku; tam pozostaje pod urzędowym zamknięciem. Przed wywiezieniem z wolnego składu musi być podatek zapłacony od każdej ilości wywożonej.

zmianę właściciela przedmiotu majątkowego. W tej właśnie okoliczności tkwi zjawisko, że podatki od obrotów majątkowych miesza się często z opłatami skarbowymi w szerszym znaczeniu.

Podatki od obrotów majątkowych dadzą się podzielić na:

- 1) podatki od obrotów majątkowych między żyjącymi,
- 2) podatki od obrotów majątkowych na przypadek śmierci,
- 3) równoważnik podatkowy.

Grupa pierwsza rozpada się dalej na podatki dotyczące a) nieruchomości majątku, b) majątku ruchomego.

1. Do podatków od obrotów majątkowych między żyjącymi należą podatki od przeniesienia prawa własności tytułem odpłatnym (kupno-sprzedaż), lub tytułem darmym (darowizna, umowy majątkowe małżeńskie), tytułem zamiany przedmiotów majątkowych, od umów o wzajemne lub jednostronne dziedziczenie.

Podatek od obrotów majątkowych, dotyczących majątku ruchomego pobiera się przy zawieraniu umów o przeniesienie własności przedmiotów majątkowych ruchomych. Do tego rodzaju podatku należy podatek giełdowy, pobierany od zawartych na giełdzie umów o kupno-sprzedaż papierów wartościowych i innych walorów. będących przedmiotem operacji giełdowych; podatek od założenia spółki handlowej i t. p.

2. Podatkiem od obrotu majątkowego na przypadek śmierci jest podatek spadkowy. Opłaca się go od czystej wartości majątku spadkowego według skali procentowej, uwzględniającej watość (czystą) majątku spadkowego i stopień pokrewieństwa zmarłego spadkodawcy do spadkobiercy, względnie spadkobierców.

3. Istnieją majątki w posiadaniu osób prawnych, publicznych korporacji, zakładów fundacyjnych spółek handlowych, zakładów ubezpieczeń, stowarzyszeń i związków. Związki te i instytucje są zakładane w zasadzie na czas nieograniczony. Majątek ruchomy, znajdujący się w ich posiadaniu, jest wyłączony z obrotu, gdy majątek osób fizycznych przechodzi w pewnych okresach czasu z rąk do rąk w drodze odpłatnej lub darmej. Opierając się więc na zasadzie powszechności podatkowej, wprowadziły niektóre państwa specjalny podatek, pobierany od wartości przedmiotów majątkowych powyższych instytucyj, a zastępujący podatek od obrotów majątkowych między żyjącymi.

Podatek ten wymierza się co pewien czas, np. co 10 lat z rozłożeniem płatności podatku równomiernie na poszczególne lata do nowego wymiaru. Nazwano go równoważnikiem lub ekwiwalentem podatkowym. Na ziemiach polskich, wchodzących w skład b. Austrii, pobierano do r. 1920 t. zw. należytość ekwiwalentową (Gebührenaequivalent) na podstawie wymiarów dokonanych na okres 10-letni 1910—1920 w początkach tego dziesięciolecia. Podatek ten wymierzany także od majątku ruchomego, wynosił na 10 lat 3% od surowej wartości majątku nieruchomego i 1.5% od czystej wartości majątku ruchomego, stanowiącego własność t. zw. martwej ręki.

§ 2. OPŁATY.

Określenie opłat podaliśmy wyżej. W ustępie niniejszym zajmiemy się bliżej charakterystyką opłat. Opłaty stanowią wynagrodzenie za usługi,

świadczono bezpośrednio mieszkańcom państwa przez jego zarząd; stanowią uzupełnienie dochodów państwowych z podatków jako świadczeń przymusowych, niezwiązanych z żadnym świadczeniem wzajemnym. Gdyby zarząd państwa nie pobierał opłat, musiałby celem zaspokojenia potrzeb ogólnych (razem z całym aparatem administracyjnym) powiększyć stawki podatkowe dla osób opodatkowanych, co sprzeciwiałoby się skarbowej zasadzie powszechności. Od ciężarów na rzecz zbiorowości byłyby bowiem uwolnione osoby, nieopłacające żadnych podatków bezpośrednich, a mimo to korzystające z urządzeń publicznych bezpośrednio. Weźmy dla przykładu sądy; są one stworzone dla wszystkich i dostępne dla każdego. Słuszność wymaga, aby część kosztów utrzymania sądów była pokrywana z opłat, składanych przez osoby, szukające bezpośrednio pomocy sądów. Biorąc pod uwagę zasadę gospodarności, przyjęlibyśmy, że opłaty powinny pokryć koszty utrzymania dotyczącego aparatu państwowego. Nie jest to wskazane w administracji państwowej z dwóch powodów. Państwo dąży w spełnianiu swych celów do zaspokojenia przede wszystkim potrzeb niematerjalnych swej zbiorowości. Potrzeby te są niewymierne lub małowymierne. Świadczenia zatem ze strony poszczególnych organów zarządu państwowego nie dadzą się wymierzyć i ustalić w jednostce mierniczej w stosunku do poszczególnych osób. Ustalenie więc opłat w wysokości takiej, aby pokryły pełne koszty utrzymania danej gałęzi zarządu państwowego mogłoby poważnie obciążyć gospodarstwa prywatne bez istotnej potrzeby ze strony całokształtu zagadnień gospodarczych państwa. Drugim powodem jest znana już nam okoliczność, wpływająca z charakteru gospodarstwa państwowego: nie jest ono zarobkowe, więc też nie potrzebuje w poszczególnych ogniwach administracyjnych dążyć do samowystarczalności gospodarczej. Z powyższych względów opłaty są i powinny być niewysokie, aby w części tylko pokrywały koszty zarządu państwowego.

Mówiąc o opłatach, ma się często na myśli opłaty stemplowe. Nie jest to ściśle ani też niema pomiędzy opłatą jako taką, a opłatą stemplową żadnego związku. Opłata jest pieniądzem świadczeniem na rzecz państwa; stempel jest znaczkiem, ułatwiającym sposób uiszczenia opłaty. Nie jest to zatem żaden rodzaj świadczenia jako opłaty. Rozważany obecnie we Francji projekt reformy systemu podatkowego przewiduje możliwość stosowania w szerokim zakresie znaczków opłat skarbowych zamiast płacenia świadczeń publicznych w kasie bezpośrednio w postaci gotówkowej.

Wnosząc pewną opłatę do kasy państwowej można zamiast wniesienia gotowizny użyć — o ile oczywiście jest to możliwe — znaczka stemplowego, o tej samej wartości, i nakleić go na piśmie czy dokumencie, który ma stanowić podstawę do pojęcia czynności urzędowej. Są to uwagi ogólne bez wnikania w szczegóły, które należą do nauki o podatkach. Chodzi nam jedynie o zaznaczenie nieścisłości w używaniu określenia „opłata stemplowa”¹⁾.

¹⁾ Tę nieścisłość zawiera polska ustawa o opłatach stemplowych z dn. 1 lipca 1926 r. obejmująca pomiędzy opłatami także podatki od obrotów majątkowych.

Wprowadzony w Polsce podatek od uboju bydła rzeźnego (ustawa z dn. 27.X.1933 Dz. U. R. P. poz. 614) opłaca się znaczkami stemplowymi a nie gotówką.

Opłaty dzielimy zasadniczo na:

- 1) administracyjne,
- 2) sądowe.

Opłaty administracyjne możemy jeszcze podzielić na: a) ściśle administracyjne, pobierane za czynności urzędowe, wykonywane przez organa administracji państwowej z wyjątkiem skarbowej, b) skarbowe, pobierane za czynności urzędowe, wykonywane przez organa administracji skarbowej, i c) opłaty skarbowe w szerszym znaczeniu, pobierane jako częściowy równoważnik za ogólną opiekę państwową nad pewnymi przejawami życia społecznego, np. opłaty od świadectw, dokumentów, umów i t. p.

Opłatę oznacza się albo w kwocie stałej albo zmiennej, procentowej od wartości przedmiotu opłaty.

§ 3. MONOPOLE.

Gospodarstwo publiczne zastrzega sobie wyłączne prawo prowadzenia pewnych czynności gospodarczych w pewnym kierunku z wyłączeniem podejmowania czynności tego samego rodzaju przez gospodarstwa prywatne, o ile czynności te są związane z produkcją przedmiotów, podlegających podatkowi konsumpcyjnemu. Przedstawioną wyłączność nazywamy monopolem. W istocie monopolu leży zatem: 1) wyłączne prawo podejmowania czynności gospodarczych przez gospodarstwo publiczne, określonych mianem produkcji i 2) prawo produkcji przedmiotów, podlegających podatkowi spożywczemu. Ponieważ wyniki produkcji mają w ostatecznym celu dać zysk, przeto dochód z monopolów składa się z dwóch części: z dochodu z przedsiębiorstwa w formie zysku i z pewnej nadwyżki, przedstawiającej równowartość idealnego podatku spożywczego, t. zw. opłaty monopolowej. Ze poza zyskiem z przedsiębiorstwa takim samym, jaki osiąga każde gospodarstwo prywatne, opłata monopolowa jest ekwiwalentem za podatek konsumpcyjny, widzimy z tej okoliczności, iż w różnych państwach różnie się do tego samego rodzaju źródeł dochodowych ustosunkowano; w jednych ograniczono się do pobierania podatków konsumpcyjnych, w innych zamieniono je na monopol.

Monopol może być pełny lub częściowy. Jeżeli obejmuje produkcję i sprzedaż wyrobów wyprodukowanych, mówimy o monopolu pełnym; jeżeli zaś obejmuje jedną z dwóch powyższych czynności, mówimy o monopolu częściowym, produkcyjnym lub handlowym.

Monopol stanowi ogniwo pośrednie pomiędzy dochodami o charakterze publiczno-prawnym, a dochodami o charakterze prywatno-prawnym.

Opłata monopolowa wiąże je z podatkami, zaś zysk z przedsiębiorstwa, z przedsiębiorstwami zarobkowymi, prywatno-gospodarczymi.

W ustępie o podatkach pośrednich zauważyliśmy, które podatki pośrednie mogą przekształcić się na monopol. Wyliczenie uczyniliśmy tylko przykładowo; zasadniczo każdy podatek konsumpcyjny mógłby być przekształcony na monopol. W Polsce np. istnieje monopol spirytusu, tytoniu, soli, zapalek¹⁾; w Niemczech monopol spirytusu, a podatek od wyrobów tytoniowych, od soli, zapalek; w Polsce podatek od olejów mineralnych, we Francji za-

¹⁾ O monopolu loterii mowa niżej.

mierzony monopol; w Polsce podatek od cukru, we Francji zamierzony monopol.

W Polsce monopol tytoniowy, solny i zapalczany jest monopolem pełnym; spirytusowy tylko handlowym.

§ 4. CŁA.

Cłem nazywamy opłaty, pobierane od przedmiotów (surowców, półfabrykatów, gotowych wyrobów) przewożonych czy przenoszonych przez granicę celną. Cła rozróżnia się zależnie od kierunku przewożenia (przenoszenia) przedmiotów jako cła przywozowe, jeżeli przedmioty sprowadza się do obszaru celnego i wywozowe, jeżeli przedmioty wyprowadza się poza obszar celny. Racją istnienia cel jest ochrona wytwórczości krajowej przed wytwórczością zagraniczną; stąd zasadniczy charakter cel, to cła ochronne. Przez nałożenie opłat na przedmioty zagraniczne utrzymuje się rynek produkcyjny i konsumpcyjny własny na odpowiednim poziomie, co przyczynia się do wyższego stopnia intensywności gospodarstw prywatnych, a temsamem zwiększenia dochodu społecznego, będącego źródłem dochodu w gospodarce państwowej. Dlatego cła stanowią uzupełnienie podatków, w szczególności podatków pośrednich; obciążają przedmiot używany, zużywany czy spożywany w gospodarstwie prywatnem, a sprowadzony z poza obszaru celnego, w chwili przekraczania granicy celnej. Przedsiębiorca handlowy opłaci cło od ogólnej ilości przedmiotów sprowadzanych, dobijając je następnie do ceny sprzedażnej analogicznie, jak przy podatkach pośrednich.

Stawki celne ustanawia się albo dla pojedynczych przedmiotów, albo wedle jednostki ciężaru, albo wedle wartości przedmiotu.

Powyższe uwagi odnoszą się do cel przywozowych. Cła wywozowe stosuje się w bardzo szczupłym zakresie, nie jako cła ochronne, lecz jako cła fiskalne.

B. Dochody o charakterze prywatno-gospodarczym.

Wymienione w paragrafie traktującym o dochodach państwowych dwie grupy przedsiębiorstw państwowych, różnią się między sobą tem, że grupa pierwsza jest z istoty i charakteru zaliczonych do niej przedsiębiorstw grupą zarobkową — dochodową; co do drugiej grupy natomiast, jakkolwiek obejmuje ona również przedsiębiorstwa zarobkowe, to ze względu na ich charakter użyteczności publicznej, prowadzenie ich nie może być oparte na założeniu osiągnięcia możliwie dużych zysków, lecz tylko takich, które w ostatecznym wyniku gospodarki dałyby pewną, skromną rezerwę na pokrycie ewentualnych strat; krótko mówiąc przedsiębiorstwa użyteczności publicznej powinny być samowystarczalne i zasadniczo nie powinny być dochodowe.

Do przedsiębiorstw użyteczności publicznej zaliczamy przedsiębiorstwa komunikacyjne (koleje, pocztę, telegraf, telefon, lotnictwo), zakłady higieny, badania środków żywności i t. p.¹⁾. Grupa ta obejmuje przedsiębiorstwa i zakłady, które państwo samo prowadzi i takie, na których prowa-

¹⁾ W przedsiębiorstwach samorządu terytorjalnego za zakłady użyteczności publicznej uważamy: rzeźnię, elektrownie, gazownie, wodociągi, tramwaje, autobusy, szpitale.

dzenie pozwala osobom prywatnym; niejako wydierżawia prawo prowadzenia za pewną opłatą stałą lub zmienną, pobieraną przy wydawaniu pozwolenia zwanego koncesją.

§ 1. PRZEDSIĘBIORSTWA ZAROBKOWE.

Do przedsiębiorstw zarobkowych grupy pierwszej zaliczyliśmy gospodarstwa rolne, leśne, zakłady górnicze, hutnicze, przemysłowe, handlowe. Państwo prowadzi je bądź przez własne organa, bądź je wydierżawia za pewnym czynszem dzierżawnym, stanowiącym dochód zasilający budżet państwowy. Zależnie od kierunku polityki gospodarczej państwa, przedsiębiorstwa te stanowią bezpośrednią składową część administracji państwowej, w tym przypadku dochód z nich wchodzi do budżetu jako dochód danej gałęzi administracji państwowej albo wyłącza się je z administracji, nadając im osobną osobowość prawną, a wówczas figurują w budżecie odrębnie. Gospodarstwa rolne czyto samoistne, czy jako zakłady doświadczalne są administrowane bezpośrednio; lasy państwowe są często wyodrębnione w osobne przedsiębiorstwa. Zakłady górnicze, przemysłowe, handlowe są przeważnie zorganizowane w osobne przedsiębiorstwa.

§ 2. REGALJA.

Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, prowadzone przez państwo ze względów na interes publiczny, nazywamy regaljami państwowymi. Określenie to nie jest ścisłe; są bowiem przedsiębiorstwa prowadzone przez państwo w interesie publicznym, a nie stanowią mimo to regalia państwowego. Takimi przedsiębiorstwami są w Polsce gazociągi w województwach południowych i zakłady wodociągowe w województwie kieleckim i śląskim. Regalia państwowe możemy podzielić na pełne, jeżeli prowadzenie przedsiębiorstwa zastrzega państwo wyłącznie dla siebie jak pocztę, telegraf, telefon i na niepełne, jeżeli przedsiębiorstwa tego samego rodzaju może na mocy zezwolenia państwowego prowadzić także osoba prywatna (np. prywatne linie komunikacyjne wąskotorowe, normalnotorowe, międzymiastowe linie autobusowe).

§ 3. LOTERJA PAŃSTWOWA.

Wśród regaliów państwowych spotykamy jeszcze jeden rodzaj przedsiębiorstwa, którego nie można uważać za przedsiębiorstwo użyteczności publicznej. Jest to przedsiębiorstwo loteryjne. Bywa ono nazywane regale państwowym, stanowi bowiem wyłączność państwową, zbliżone jest raczej do przedsiębiorstwa monopolowego i przeważnie bywa zaliczane do monopolów państwowych, jakkolwiek nie posiada istotnych cech monopolu, które podaliśmy na innym miejscu; brak w loterii opłaty monopolowej.

Przedsiębiorstwo loteryjne w państwie jest przedsiębiorstwem zarobkowym; dostarcza państwu poważnych dochodów w formie czystych zysków. Nie jest atoli przedsiębiorstwem zarobkowym w rozumieniu ekonomicznym. Zarabkowaniem zmierza się do uzyskiwania dóbr ekonomicznych obracanych następnie na zaspokojenie potrzeb bieżących. Zarabkowanie jest gospodarzeniem, a gospodarzenie jest czynnością zmierzającą do

wytworzenia dóbr ekonomicznych. Przedsiębiorstwu loteryjnemu tych przesłanek brak; ono wykorzystywa, nic nie wytwarzając, pewne ułomności natury ludzkiej — chęć szybkiego i łatwego wzbogacenia się na drodze przypadku, — i tą drogą zabiera jednostkom w postaci stawki loteryjnej (cena losu) część majątku lub dochodu. Stawka loteryjna nie jest ani daniną podatkową, nie jest bowiem przymusową, ani też opłatą, gdyż z stawką nie jest związany żaden obowiązek podjęcia czynności urzędowej.

Przedsiębiorstwo loteryjne jest przedsiębiorstwem dochodowym państwa o specyficznym rodzaju, ciągnącym zyski o charakterze prywatnoprawnym z gospodarstw prywatnych przez urządzenie gier loteryjnych, dających możliwość uczestniczącym w grze osobom wygraną za pewną bezwrotną stawkę pewnej, często nawet znacznej sumy pieniężnej, oznaczonej w drodze przypadku.

Dochód przedsiębiorstwa loteryjnego stanowi udział w wygranej (20% lub 10%). Dochód budżetowy z przedsiębiorstwa loteryjnego stanowi kwota pozostała po pokryciu kosztów utrzymania przedsiębiorstwa.

Opłatą monopolową loteryjną nazywa się często udział państwa w kwocie wygranej przez posiadacza losu (10% — 20%). Udział powyższy raczej należałoby zaliczyć do specjalnego rodzaju podatku realnego. Za opłatę monopolową loteryjną uważa się także opłatę, jaką mają złożyć osoby proszące o pozwolenie urządzenia loterii na pewien cel, jak loterii dobroczynnych, fantowych i t. p. Opłata tego rodzaju stanowi raczej opłatę koncesyjną.

§ 4. POŻYCZKI PAŃSTWOWE.

Zasadność uwzględnienia w planie gospodarczym przychodu z pożyczki, jaką lub jakie państwo zamierza otrzymać w ciągu okresu gospodarczego, dla którego plan gospodarczy się układa, omówiliśmy już na innem miejscu. Dodać tu należy jeszcze, że zajmowanie negatywnego stanowiska co do wstawiania dochodu z pożyczek do budżetu nie znajduje rzeczowego uzasadnienia.

Jeżeli wysuwamy postulat, aby każdy budżet cechowały jedność i zupełność, to w tem implicite mieści się już dochód z pożyczki. Jeżeli bronimy się przed wstawianiem pożyczki do budżetu dochodów w obawie, aby nie była skonsumowaną na wydatki zwyczajne, temsamem podkopujemy postulat i jedności i zupełności budżetu. Pożyczka jest zawsze związana z pewnym planem gospodarczym, w którym przewidziano pewne wydatki, mające być pokryte kwotą uzyskaną z pożyczki. Przyjmijmy, że będzie to wydatek — według używanej nomenklatury — nadzwyczajny. Jeżeli w budżecie wydatków wstawimy wszystkie wydatki, zwyczajne i nadzwyczajne, bez względu na to czy to będą wydatki o charakterze konsumcyjnym czy wytwórczym — jest to wymóg zupełności budżetu, a nie wstawimy do budżetu dochodów wszystkich dochodów zwyczajnych i nadzwyczajnych, sprzeniewierzamy się zasadzie zupełności i nie uzyskujemy rachunkowej równowagi budżetowej. Gdybyśmy znowu dla utrzymania równowagi budżetowej w budżecie wydatków chcieli pominąć te wydatki, które miałyby być pokryte pożyczką, zaprzeczilibyśmy zasadzie zupełności budżetu, prowadzilibyśmy w pewnej części gospodarkę pozabudżetową, co należy uznać za niedopuszczalne ze stanowiska kontroli gospodarki budżetowej.

Jeżeli chcemy stanąć twardo na gruncie związania dochodu z pożyczek z wydatkami nadzwyczajnymi, inwestycyjnymi, aby uniknąć zużycia jej na wydatki zwyczajne, musielibyśmy dla uczynienia zadość kontroli gospodarki państwa — tak wydatki powyższego rodzaju jak przeznaczone na ich pokrycie dochody z pożyczki objąć osobnym planem gospodarczym, co sprzeciwiałoby się zasadzie jedności budżetu.

Dążeniem państw, mających prawidłowo zorganizowaną gospodarkę, jest, aby ich budżet odpowiadał wymogom jedności i zupełności, a więc aby obejmował wszystkie wydatki zwyczajne i nadzwyczajne, wszystkie wydatki o charakterze konsumcyjnym i inwestycyjnym, a także wszystkie dochody zwyczajne i nadzwyczajne, z jakiegokolwiek źródła one płyną; kwestja zaś usunięcia możliwości użycia sumy pożyczkowej na inny cel, niż ten, na który ją przeznaczono, należy do zagadnienia należytej organizacji służby wykonawczej administracyjnej, rachunkowej i kontrolnej. Gospodarka państwowa więcej cierpi na braku jednego i zupełnego budżetu, niż na wstawieniu w budżecie dochodów sum z pożyczki. Nowoczesne państwa zrozumiały to i przeszły słusznie do porządku nad postulatami tych teoretyków, którzy ze stanowiska czystej doktryny są przeciwni wykazywaniu pożyczek w budżetach dochodów państwowych. Powyższe stanowisko państw jest tem silniej przekonujące, jeżeli uprzytomnimy sobie, że budżety państwowe obejmują nie tylko budżety administracyjne, lecz także budżety przedsiębiorstw, monopolów, których gospodarkę prowadzi się według zasad podwójnej rachunkowości. Jeżeli więc pożyczka została użyta na cele związane bezpośrednio z gospodarką tych zakładów, suma pożyczkowa musiała się znaleźć na rachunku wierzycieli i w ostatecznym bilansie; temsamem figuruje w budżecie państwowym ogólnym. Wracamy do początku: stanowisko negatywne co do wstawiania pożyczki do budżetu dochodów polega na przeoczeniu względnie w zapatrzeniu się tylko w budżet administracyjny.

Państwo zaciąga dwojakiego rodzaju pożyczki: krótkoterminowe i długoterminowe — jeżeli chodzi o czas; obligacyjne i nieobligacyjne, — jeżeli chodzi o zewnętrzną ich formę. Pożyczki krótkoterminowe są pożyczkami doraźnymi, nie przekraczającymi zasadniczo okresu jednego roku gospodarczego; bywają spłacane z bieżących wpływów, są więc zaciągane w pewnych okolicznościach na zaspokojenie chwilowych potrzeb, znajdujących pokrycie w bieżących dochodach. Tego rodzaju pożyczki nie potrzebują być wykazywane w budżecie dochodów. W rachunkowości podwójnej pozycja „ma” na koncie wierzyciela zostaje przy pożyczce krótkoterminowej (np. 6-cio miesięcznej) wyrównana pozycją „winien” po zapłacie; w rocznym bilansie zamknięcia zrównoważyły się.

Pożyczki długoterminowe zaciąga państwo albo wewnątrz kraju jako pożyczki wewnętrzne albo zagranicą. Pierwsze mogą być zaciągane przez państwo bezpośrednio u członków społeczeństwa w drodze przyjmowania subskrypcji, jest to t. zw. pożyczka narodowa¹⁾, albo u pewnej grupy ban-

Dążeniem państw, mających prawidłowo zorganizowaną gospodarkę, jest ków²⁾, jest to t. zw. pożyczka bankowa. Pożyczka zagraniczna jest z reguły

¹⁾ W Polsce ostatnia „Pożyczka Narodowa”, Pożyczka Inwestycyjna.

²⁾ W Polsce „Pożyczka budowlana”. Na czele kilkunastu banków stała P.K.O.

pożyczką bankową. Sumy pożyczkowe wpływają do kas, zwiększając ogólny zapas kasowy.

Pożyczka obligacyjna jest pożyczką gotówkową, zaciąganą w drodze emisji i sprzedaży obligacji, pożyczka nieobligacyjna jest pożyczką gotówkową, udokumentowaną wystawionym wierzycielowi skryptem dłużnym.

Powyższe pożyczki są gotówkowymi. Istnieje jeszcze jeden rodzaj pożyczki często stosowany. Jest nim pożyczka udzielona w towarach, t. zw. kredyt towarowy. Wierzyciel zobowiązuje się dostarczyć nie gotówki na nabycie pewnego towaru, lecz wprost samego potrzebnego towaru¹⁾.

Łatwo zrozumiałem jest ujęcie w budżecie pożyczki gotówkowej; pytanie jak należy ująć pożyczkę towarową? W budżecie wstawia się w przychodzie kwotę równowartości towaru jako kwotę pożyczki. Rachunkowo wpisuje się jako przychód gotówkę; rozchód gotówki wpisuje się na zakup towarów dla wyrównania bezgotówkowego obrotu i przychód towarów w inwentarzu majątkowym państwa. Wstawienie bezpośrednio do budżetu dochodów równowartości kredytu towarowego, a towarów wprost do inwentarza majątkowego państwa nie jest możliwym z dwóch powodów:

1) budżet państwowy jest pieniężnym budżetem dochodów i wydatków a nie bilansem majątkowym. Budżet porównywa się z zamknięciem rachunków wykonania budżetu, które daje obraz przychodów i wydatków kasowych;

2) inwentarz majątkowy państwa wykazuje wzrost lub zmniejszenie stanu majątkowego niezależnie od gospodarki pieniężnej, znajdującej swój wyraz w budżecie. Aby więc kredyt towarowy mógł być wprowadzony do budżetu, musi być przeprowadzony przez księgi rachunkowe gospodarki pieniężnej jako kupno towaru za otrzymaną sumę pożyczkową²⁾.

¹⁾ W Polsce angielska pożyczka na elektryfikację warszawskiego węzła kolejowego.

²⁾ Krzyżanowski, wyszedłszy z założenia: że budżet państwowy jest pieniężnym wyliczeniem dochodów i wydatków, wszystko to, co wpływa w gospodarce budżetowej na zwiększenie stanu kasy, zalicza do dochodów z punktu widzenia rachunkowości państwowej, a więc dochód z pożyczek, pieniądze papierowe, cenę uzyskaną ze sprzedaży majątku ruchomego lub nieruchomego.

„Kredyt jest także rodzajem dochodu z punktu widzenia rachunkowości państwowej” (str. 4).

Pożyczka na równi z kwotą uzyskaną ze sprzedaży majątku ruchomego lub nieruchomego uważa „za pozycję w budżetach państwowych, stanowiącą dochód, bo są wpływem gotówkowym do kasy” (str. 35, poz. 50).

„Wedle rachunkowości państwowej, liczącej się przedewszystkiem ze zmianami w stanie kasy, a nie majątku, zaciągnięcie pożyczki przedstawia się jako dochód, aczkolwiek obok chwilowego wzrostu zasobów stanowi równocześnie obciążenie majątku”. (str. 97, poz. 138).

Stosownie do rodzaju zaciągniętej przez państwo pożyczki, — długo- czy krótkoterminowej będą się różniły między sobą także dokumenty wystawione na stwierdzenie zaciągnięcia danej pożyczki.

Pomijając formę dokumentów dłużnych wystawionych przez państwo przy uzyskiwaniu kredytu towarowego, podajemy niżej krótką charakterystykę dokumentów wydawanych przy kredycie gotówkowym, a najbardziej rozpowszechnionym. Do nich zaliczamy obligacje przy pożyczkach długoterminowych, asygnaty, bilety, bony skarbowe (o różnych dodatkowych nazwach) przy pożyczkach krótkoterminowych.

OBLIGACJE.

Poszukując środków pieniężnych na zaspokojenie swych potrzeb, zwraca się zarząd korporacji publicznej do kapitalistów z apelem o udzielenie tejże korporacji pożyczki na

określonych zgóry warunkach oprocentowania i spłaty. Każdy, chcący udzielić danej korporacji pożyczki i składający w tym celu odpowiednią kwotę w wskazanych przez korporację kasach, otrzymuje jedną lub kilka sztuk dokumentów, których treść podaje, że korporacja, wystawiająca je, zobowiązuje się wypłacić wymieniony w dokumencie kapitał, a jej wypożyczony na „x%” po otrzymaniu z powrotem tego dokumentu w okolicznościach ustalonych w formie ogólnej w tak zwanych warunkach zaciągania pożyczki. Dokument, o którym mowa zwie się obligacją od „obligatio” — zobowiązanie.

Obligacja może być imienna, (opiewająca na nazwisko) jeśli jest wystawiona na nazwisko osoby, udzielającej pożyczki, lub jest bezimienna a więc na okaziciela. Forma druga jest obecnie prawie powszechną, co bardzo poważnie ułatwia przenoszenie własności obligacji.

W związku z rodzajem zaciągniętej pożyczki spotykamy różne rodzaje obligacji. Jeżeli dłużnik zobowiązuje się za udzieloną pożyczkę płacić wierzycielowi corocznie aż do chwili jego śmierci ściśle określoną kwotę, dotyczącą obligacja, stwierdzająca takie zobowiązanie nazywa się *obligacją rentową albo krótko rentą*. Wydawane z okazji zaciągnięcia pożyczki obligacje umarzane w określonych terminach (np. półrocznych) i w określonej wysokości wymiennej ich wartości, należą do typu *obligacji zwykłych*, które obligacje mają być wycofane z obiegu na poczet umorzenia części sumy pożyczkowej w danym półroczu, określa się w drodze losowania. Dłużnik, wydający obligacje, może nabywać je wprost od posiadaczy, którzy chcą je pozbyć i w ten sposób, a nie w drodze losowania zbierać potrzebną ilość obligacji, których wartość, wskazana w treści t. zw. wartość imienna przedstawia część pożyczki podlegającej umorzeniu. Jest to tak zwane umorzenie w drodze przedterminowego wykupu.

Dla zachęcenia osób do nabywania obligacji państwowych ustanawia państwo specjalne premje dla posiadaczy pożyczek, wypłacane po oznaczeniu w drodze losowania numeru obligacji i kwoty premji, przypadłej na ten numer. Obligacje wydawane przy zaciąganiu takiej pożyczki nazywamy *obligacjami premjowymi*.

Obligacje zwykłe i premjowe reprezentują zwyczajnie dług oprocentowany. Procent wypłaca się przeważnie w okresach półrocznych sposób jego wypłacania może być dwójaki: albo posiadacz obligacji zgłasza się z nią u dłużnika — powiedzmy w kasie dłużnika, gdzie po przedłożeniu obligacji i po odnotowaniu na niej faktu wypłaty procentów wypłaca się należną sumę albo też do samej obligacji dołącza się formalną legitymację, na każde półrocze z osobna, uprawniającą do odbioru w kasie dłużnika należnego za ubiegłe półrocze procentu. Legitymacje tego rodzaju wydaje się na szereg lat z góry, co najmniej na 5 lub 10 lat, jeżeli pożyczkę zaciągnie — na dłuższy niż 10 letni okres; nazywają się one kuponami, a wszystkie razem — arkuszem kuponowym. Po zrealizowaniu wszystkich kuponów na gotówkę, wydaje się na podstawie specjalnej legitymacji, dołączonej do obligacji, tak zwanego talonu, nowy arkusz kuponowy na dalszy okres pobierania procentów, o ile dług, reprezentowany przez dotyczącą obligację w dalszym ciągu istnieje.

Obligacje jako kredytowy papier wartościowy stanowią dokument, stwierdzający otrzymanie przez jego wystawcę pewnej wartości oraz zobowiązanie się do zwrotu tej wartości po przedstawieniu w oznaczonym terminie i zwróceniu dokumentu. Z powyższego wynika, że wystawca dokumentu jako dłużnik bez zwrotu jemu samego dokumentu swego zobowiązania wymienionego w treści tegoż dokumentu nie wypełni. Obligacja na okaziciela stanowi zobowiązanie wystawcy jako dłużnika wobec każdego jej posiadacza; zobowiązanie bowiem wypływa już z samej treści obligacji bez względu na osobę, która jest w jej posiadaniu w danej chwili; stąd wypływa wniosek, że obligacja taka jako dokument jest dzierżycielem prawa, jakie zaistniało w stosunku do wystawcy, a jakie jest zawarte w treści dokumentu; istnienie bowiem dokumentu jest niezbędne do realizacji tego prawa, a jest niem prawem żądania zwrotu wydanej wartości. Na tej zasadzie nauka określiła *pojęcie papierów wartościowych a więc i obligacji* jako dokumentów, będących *dzierżycielami określonego w nich prawa z tem, że ich posiadanie jest niezbędne do wykonania tego prawa*.

Podana wyżej definicja papierów wartościowych naprowadza nas na pewne spostrzeżenia.

Jeżeli każdorazowy posiadacz obligacji może wykonywać w stosunku do jej wystawcy wypływające z niej prawa, to w razie jej utraty np. z powodu zgubienia, kradzieży mógłby korzystać znalazca względnie złodziej, jakkolwiek żaden z nich nic nie świadczył na rzecz wystawcy tej obligacji bezpośrednio lub pośrednio. Byłby to stan powodujący szkodę dla rzeczywistego wierzyciela, a obojętny ze stanowiska dłużnika. Jeżeli

Aby więc chronić prawo rzeczycielu wierzytela przewidziano możność zapowiedzenia utraty obligacji i zastrzeżenia wypłaty należności aż do czasu albo znalezienia w określonym terminie zgubionej lub skradzionej obligacji albo uznania jej za nieistniejącą.

Wobec istnienia samego zobowiązania w dalszym ciągu dłużnik po uznaniu pierwotnie wydanego dokumentu obligacji za nieważny wydaje nowy.

Ponieważ obligacja sama jako taka jest dzierzycielem prawa, przez co należy rozumieć prawa żądania zwrotu wydanej swego czasu wartości, jako prawa głównego, jest temsamem dzierzycielem prawa pochodnego t. j. prawa do procentów. Jeżeli zatem wierzyciel — posiadacz obligacji zapowiedział jej zgubę i zastrzegł wypłatę, zastrzeżenie to dotyczy również i procentów. Uznanie utraconej obligacji za nieistniejącą unieważnia jakiegokolwiek prawa z tej obligacji płynące, a więc także prawa do procentów, choćby nawet jakimś zbiegiem okoliczności ocalały kupon y do takiej obligacji wydane. Przeciwnie utrata samych kuponów bez obligacji nie daje podstawy do żądania ich unieważnienia, albowiem dzierzyciel prawa — obligacja istnieje.

Suma, na którą obligacja opiewa, nazywa się sumą nominalną albo wartością nominalną. Jeżeli obligacja jest przedmiotem obrotów na t. zw. rynku obligacyjnym, uzyskuje ona pewną wartość, którą nazywamy wartością rynkową lub kursem giełdowym. Kurs ten może być niższy lub wyższy od wartości nominalnej zależny od stosunków, panujących na rynku obligacyjnym, w pierwszym rzędzie od podaży i popytu, które ulegają różnym wahaniom — wynikającym z ogólnego położenia gospodarczego, a często także politycznego.

Wymienione w nagłówku kredytowe papiery wartościowe są wypuszczane przez państwo celem ich sprzedaży chętnym nabywcom. Sprzedaż (jak się wyrażają ustawy emisyjne i zarządzenia¹⁾ powyższych papierów jest w rzeczywistości zaciąganiem długu przez państwo u osób, nabywających te papiery. Reprezentują one zobowiązania państwa do zwrotu otrzymanej sumy po upływie terminu płatności, który wynosi 3 — 6 miesięcy lub 1 rok, oraz zobowiązania do wypłaty odsetek z góry. Ze względu na krótki okres trwania stosunku obligacyjnego, dług państwowy, reprezentowany przez omawiane papiery kredytowe stanowi dług bieżący, wyrównywany z bieżących dochodów. Zaciągany bywa w okresie mniejszych wpływów kasowych z tytułu danin publicznych i opłat, a większych wydatków czyto sezonowych, czy nieprzewidzianych a koniecznych, zwłaszcza inwestycyjnych.

Zdarza się, że państwo nie mając w dostatecznej ilości płynnych środków gotówkowych, zaspakaja swych wierzycieli za dostawy i roboty, placąc im papierem kredytowym jednego z rodzajów, wymienionych w nagłówku; równocześnie dopuszcza możliwość płacenia niemi w całości lub w części należności państwowych z tytułu danin publicznych za- ległych lub także bieżących. W tych okolicznościach papier kredytowy zastępuje w stosunkach z państwem środek płatniczy.

Jeżeli państwo puszcza w obieg bilety czy bony skarbowe, nadając im kurs przymusowy i oznaczając je w jednostce monetarnej lub w jej wielokrotności, jeżeli termin płatności biletów (bonów) nie jest z góry określony, jeżeli poza tem nie są oprocentowane, kursują one obok banknotów, są pieniądzem papierowym, którego siłę kupna w wysokości wartości nominalnej utrzymuje zaufanie do polityki gospodarczej danego państwa i silne oraz pewne pokrycie kruszcowe dla będących równocześnie w obiegu banknotów, jako zastępczych środków płatniczych. Do tego rodzaju biletów należały emitowane w czasie wojny światowej przez Rzeszę niemiecką asygnaty Kasy Pożyczkowej (Darlehenskassenscheine), kursujące obok banknotów Banku Rzeszy (Reichsbanknote), w Polsce bilety skarbowe jedno- dwu- i pięciozłotowe w latach 1925 — 1927.

1) Por. komunikat Ministra Skarbu z dn. 3 listopada 1918 Monitor Polski Nr. 192 o wypuszczeniu asygnat Skarbu Polskiego, rozporz. Ministra Skarbu z dn. 28 grudnia 1923 Monitor Polski Nr. 295 o wypuszczeniu S. II. A 6% bonów skarbowych z dn. 30 marca 1923 Dz. U. R. P. Nr. 227 o wypuszczeniu S. I. 6% bonów skarbowych, ust. z dn. 24 marca 1933 o wypuszczeniu biletów skarbowych (Dz. U. R. P. Nr. 172, art. 6, p. 2).

Wydatki państwowe.

Ogólna charakterystyka wydatków państwowych.

Każde gospodarstwo bez względu na jego rodzaj posiada pewną ilość potrzeb do których zaspokojenia dąży. Zanim przystąpi do ich zaspokojenia, stara się swą sytuację zbadać i zanalizować w dwóch kierunkach: 1) jakimi środkami dysponuje na zaspokojenie potrzeb, 2) jakie potrzeby zamierza zaspokoić. W tym celu ustala stopień ich niezbędności i kolejności. Potrzeby wymagające zaspokojenia dadzą się podzielić na następujące grupy:

- 1) potrzeby niezbędne w celu utrzymania się przy życiu,
- 2) potrzeby pożyteczne w celu utrzymania się przy życiu lecz nie niezbędne,
- 3) potrzeby luksusowe.

Wedle tych trzech grup potrzeb ocenia się kolejność zaspakajania potrzeb, biorąc pod uwagę posiadane do dyspozycji środki zaspokojenia. Jeżeli gospodarz nie posiada na tyle środków, aby zaspokoić wszystkie potrzeby, w logicznym porządku rzeczy zacznie ograniczać potrzeby luksusowe; nie uważalibyśmy go bowiem za dobrego gospodarza, gdyby chciał zaspakajać potrzeby luksusowe, ponosząc równocześnie szkody na życiu, gdyby chciał np. latać na własnym niezwyklej konstrukcji samolocie, jadać w pierwszorzędnym lokalach najwyszukańsze potrawy i spędzać tam długie godziny wieczorowe, a równocześnie nie dbałby o dostateczne wyżywienie, odzienie i mieszkanie własnej rodziny, wyszkolenie dzieci i przygotowanie ich do przyszłego, samodzielnego prowadzenia własnego życia.

Podobnie ma się rzecz z państwem. Ono również musi podzielić potrzeby na kategorie i stosownie do rozporządzalnych środków ustalić kolejność ich zaspakajania, unikając rozrzutności, niemniej także oszczędności lub skąpstwa w pewnych kierunkach. W przeciwieństwie do jednostek fizycznych, u których warunkiem utrzymania się przy życiu jest zaspokojenie potrzeb materialnych (odżywianie, odzienie, mieszkanie), byt bowiem jednostki to byt materialny, *istnienie państwa jest uwarunkowane zaspakajaniem potrzeb niematerialnych zasadniczo i w przeważnej części*. Państwo istnieje, jeżeli pewne obszary i ludność je zamieszkującą łączy silna więź moralna, znajdująca swój zewnętrzny wyraz w czynniku, który używa wszystkich wysiłków, aby ta więź była utrzymana wewnątrz danego obszaru jak również na zewnątrz; czynnikiem tym jest najwyższa władza, wyłoniona z pośród samej ludności i wszystkie podległe jej i jej pomocne w utrzymaniu tej więzi organa, zwane organami administracji państwowej od jednostek, stojących na najwyższych szczeblach począwszy, a skończywszy na woźnych i stróżach nocnych. Wydatki więc na władzę naczelną jako zewnętrzny wyraz tej więzi państwowej, będącej istotnym warunkiem bytu państwowego, zaliczyć należy do kategorii pierwszej. Wydatki na organa wykonawcze pomocnicze będą należały do kategorii pierwszej, o ile ich istnienie okaże się niezbędne dla podtrzymywania więzi państwowej i o ile ich działalność nie da się zastąpić działalnością pokrewnych organów; w tym bowiem ostatnim przypadku wydatki należałoby zaliczyć do kategorii drugiej jako pożyteczne lecz nie niezbędne. Do takich niezbędnych organów wykonawczych nale-

żą w pierwszej linii organa, których zadaniem jest zbieranie środków materialnych i ich rozdział na poszczególne potrzeby, t. j. organa skarbowe. Brak organów skarbowych, należycie zorganizowanych, sprawnie działających, postawionych na wysokim poziomie umysłowym, etycznym i materialnym, odbija się ujemnie w innych sferach działalności państwa, której wyniki zależą od efektów pracy organów skarbowych w kierunku zgromadzenia możliwie najwyższych sum pieniężnych, używanych następnie na wszystkie potrzeby państwowe. Państwo nie jest w stanie wykonać ciężących na niem zadań w pewnym kierunku w całości lub części, jeżeli mu braknie środków materialnych.

Do dalszych niezbędnych wydatków zaliczyć należy wydatki połączone z ochroną więzi państwowej na zewnątrz i wewnątrz państwa (wojsko, służba bezpieczeństwa, wymiar sprawiedliwości), wydatki na utrzymanie i zabezpieczenie więzi państwowej (oświata, kultura społeczna).

W dalszej kolejności spotykamy się z potrzebami pożytecznymi, które państwo zaspakaja, nie będąc zmuszonym do tego racją swego bytu. Zaspakaja je, gdyż krok ten uważa ze stanowiska interesów ogółu swych członków za wskazany, a pozostające do dyspozycji środki materialne na to pozwalają; równie dobrze jednak może daną dziedzinę potrzeb pozostawić do bezpośredniego zaspakajania przez członków samego społeczeństwa lub ich różnym zrzeszeniom. Dla przykładu można wymienić wydatki na teatry.

Ogólnie można zaznaczyć, że do grupy potrzeb pożytecznych ze stanowiska ogólnospołecznego będą się zaliczały takie, których jednostka sama o własnych siłach nie może zaspokoić albo wcale, albo zaspakaja je w stopniu niedostatecznym.

Do potrzeb luksusowych zaliczymy te, które w danej epoce, w danych stosunkach zewnętrznych państwa uważać za zbędne trzeba i powinno się. Pojęcie luksusowości jest rzeczą względną¹⁾. Posiadanie np. fortepianu, futra ze skórki innej niż baraniej uważało się przed kilkunastu latami za zbytek, noszenie pończoch jedwabnych za luksus, dziś osobę ubraną w futro baranie, w pończochę bawełnianą czy wełnianą uważamy za ubogą. Nie wnikamy w to, czy osoba w droższym futrze zaspokoila swe niezbędne życiowe potrzeby; jeżeli tak było, jesteśmy uprawnieni do wniosku, że sytuacja jej materialna jest dostatecznie pewna i pozwala jej zaspakajać wszystkie kategorie potrzeb. W przeciwnym razie zasady gospodarki tej osoby są błędne.

Zaspakajanie luksusowych potrzeb w państwie w pewnym okresie, w szczególności w okresie braków takiej ilości środków, które wystarczyłyby na zaspokojenie wszystkich potrzeb, nie można uważać za celową gospodarkę. W takich okolicznościach zaczynać należałoby od potrzeb najniezbędniejszych, gwarantujących byt zbiorowości i przechodzić kolejno aż do pożytecznych.

Przewidujący gospodarz jest w stanie zestawić taką kolejność potrzeb. Nie potrzeba długich i przekonywujących wywodów, aby sobie uprzytomnić, że właściciel gospodarstwa, budujący piękny pałac, wyposażony we wszystkie nowoczesne urządzenia, prowadzi swe gospodarstwo i swą rodzinę do ruiny, jeżeli tej rodzinie nie daje odpowiedniego pożywienia, okrycia, wykształcenia, jeżeli nie dba o dostateczne wynagrodzenie i pomieszczenie

¹⁾ Podatki od przedmiotów zbytku (fortepiany, większe mieszkania i t. p.).

swej służby, jeżeli nie ustanowi dostatecznej opieki i straży nad swoim gospodarstwem, które wskutek tego powodu zaczyna się rozpadać.

Powyższe uwagi o wydatkach ujęliśmy ze stanowiska stopnia znaczenia pewnych potrzeb. Dla szematycznego zaś ujęcia wydatków w państwie emc-wimy je w następnych paragrafach w kolejności, uwzględniającej ustrój państw jako wyraz zewnętrzny więzi państwowej oraz działalności organów władzy państwowej.

§ 1. WYDATKI KONSTITUCYJNE.

1) WYDATKI NA CIAŁA USTAWODAWCZE.

Ciało ustawodawcze¹⁾ jest reprezentacją narodu, powołaną przezeń dla stanowienia ustaw, regulujących całość życia społecznego. Członkowie ciała ustawodawczego wybrani przez swych współobywateli, wyjeżdżając do miejsca obrad parlamentu, ponoszą koszty swego utrzymania. Nie każdy posiada tak poważne dochody własne, aby mógł z nich pokrywać wydatki, związane z pełnieniem obywatelskiego obowiązku posłowania. Otrzymuje więc zwrot kosztów utrzymania, nazwanych djetami poselskimi.

Obok djet poselskich zachodzą jeszcze wydatki na utrzymanie pomieszczenia Sejmu t. j. sal obrad, sal ubocznych dla obrad komisji sejmowych, dla biur administracyjnych, wydatki na opał, oświetlenie, na personel biurowy, na wydatki kancelaryjne i t. p.

2) WYDATKI NA NACZELNĄ WŁADZĘ W PAŃSTWIE.

Wydatki na naczelną władzę w państwie dzielimy na dwie części: a) na zwierzchnika państwa i b) na naczelne organa władzy państwowej, przewidziane w ustawie zasadniczej — konstytucji, normującej ustrój państwa.

A) Czy ustrój państwa będzie monarchistyczny czy republikański utrzymanie głowy państwa obciąża budżet państwowy. Utrzymanie to obejmuje nie tylko wypłacaną sumę pieniężną tytułem uposażenia osobistego głowy państwa, lecz także wydatki na utrzymanie kancelarii zwierzchnika państwa, gmachów reprezentacyjnych i te wszystkie wydatki, które wiążą się z funkcjami zwierzchnika państwa.

B) Do drugiej grupy wydatków zaliczają się wydatki na rząd w ścisłym słowa znaczeniu, a więc wydatki na członków rządu, wydatki na utrzymanie biur rady ministrów, wydatki na trybunał państwa, trybunał kompetencyjny.

§ 2. WYDATKI ADMINISTRACYJNE.

1) WYDATKI NA PROWADZENIE GOSPODARKI FINANSOWEJ PAŃSTWA.

Gospodarka finansowa państwa jest częścią ogólnej gospodarki państwowej. Pod pojęciem gospodarki finansowej rozumie się tę część gospodarki państwowej, która wykraczając poza ramy jednej gałęzi administracji, obejmuje interesy gospodarcze o charakterze ogólnym. Do nich należą t. zw. sprawy ogólnego zarządu skarbowego, pomiędzy którymi na pierwszy plan wysuwają się sprawy długów państwowych, zaopatrzenia emerytów cywil-

¹⁾ Może być jednoizbowe lub dwuizbowe. W Polsce dwuizbowe: Sejm i Senat.

nych i wojskowych, zaopatrzenia inwalidzkiego (służby wojskowej i inwalidów socjalnych), sprawy kredytowe, walutowe i t. p.

2) WYDATKI NA ADMINISTRACJĘ SKARBOWĄ W ŚCISŁEM SŁOWA ZNACZENIU.

Do tej grupy zaliczają się wydatki na władze i urzędy skarbowe (wydatki osobowe i rzeczowe), wydatki związane z wymiarem i poborem podatków i ceł, wydatki na służbę rachunkową i kasową ściśle skarbową i ogólnie państwową.

3) WYDATKI NA GOSPODARKE FINANSOWĄ PROWADZONĄ POZA WŁADZAMI SKARBOWEMI.

Gospodarka finansowa nie koncentruje się w jednej gałęzi administracji państwowej. Dochody skarbowe płyną z różnych źródeł, pomiędzy którymi znajdujemy źródła dość liczne, jakkolwiek słabsze pod względem efektu kwotowego, które są zarządzane przez organa państwowe poza administracją skarbową. Wydatki związane z poborem dochodów z tych źródeł figurują w właściwej gałęzi administracji, choć rzeczowo stanowią część wydatków skarbowych. Zaliczyć możemy tutaj wydatki, połączone z poborem czynszów w domach skarbowych, z administracją przedsiębiorstw państwowych, wpłacających czyste zyski na rachunek budżetu państwowego.

Są to wydatki związane z zarządem majątku państwowego¹⁾.

4) WYDATKI NA ZARZĄD PAŃSTWA.

Wydatki na zarząd państwa dadzą się najlepiej ugrupować według znanych nam już gałęzi administracji: spraw zagranicznych, wojska, sądownictwa, spraw wewnętrznych. Wydatki na placówki dyplomatyczne i wojsko stanowią grupę wydatków na bezpieczeństwo zewnętrzne państwa; wydatki na sądownictwo stanowią grupę wydatków na utrzymanie wszelkiego rodzaju sądów powszechnych i administracyjnych i na więziennictwo; wydatki na administrację wewnętrzną obejmują grupę wydatków na służbę bezpieczeństwa, na władze i urzędy administracji ogólnej, wydatki na cele socjalne, kulturalne, oświatowe, wydatki na popieranie gospodarstwa narodowego.

Wydatki na bezpieczeństwo zewnętrzne państwa są uwarunkowane racją bytu państwowego. Państwo nie prowadzi życia zamkniętego w swych granicach, musi utrzymywać stosunki z sąsiadami i bronić swych granic. Wrodzone każdemu uczucie miłości ojczyzny, — powiada Biliński²⁾ — domaga się utrzymania państwa własnego, narodowego. To główny powód, dla którego ofiar na wojsko nie można mierzyć prywatnym miernikiem. Nadto zaś nawet i interes gospodarczy obywateli przemawia za utrzymaniem wojska... rzeczony interes domaga się od każdego państwa z osobna, by utrzymywało stosowną masę stałego wojska i odnośny wydatek uważało za produkcyjny ze względu na straty, choćby tylko gospodarcze, jakie dotknęłyby kraj w razie gdyby go zbójni sąsiedzi napadli bezbronnym i spustoszyli do woli".

Sądownictwo stoi na straży porządku prawnego publicznego i prywat-

¹⁾ W Niemczech podległy władzom skarbowym II inst. „Reichsvermögensverwaltung”.

²⁾ Biliński, j. w., str. 23.

nego. Natura ludzka jest ułomna. W razie doznania krzywdy przez jednostkę ze strony innej jednostki, musi jednostka pokrzywdzona mieć otwartą drogę do dochodzenia swych praw. Konstytucje państw nowoczesnych gwarantują każdemu drogę prawa nie tylko w stosunku do osób prywatnych lecz także do osób prawnych prawa publicznego (sądownictwo cywilne powszechne, sądownictwo administracyjne). Także interes publiczny znajduje stosowną ochronę prawną w razie naruszenia go przez jednostki czy grupy jednostek (sądownictwo karne). Wydatki na sądownictwo są tem większe im niższy jest poziom cywilizacji i oświaty. Złe nałogi, instynkty zbrodnicze, przewrotowe, można usuwać drogą intensywniej, konsekwentnej oświaty, co niewątpliwie wpłynie na zmniejszenie wydatków na sądownictwo.

Administracja wewnętrzna obejmuje wszelkie wydatki inne poza już wymienionemi. Na pierwszy plan wysuwają się wydatki na służbę bezpieczeństwa publicznego; drugie miejsce zajmują wydatki na oświatę wszelkich typów i stopni. Wydatki na oświatę pozostają w odwrotnym stosunku do wydatków na sądownictwo. Oświata jest jednym z zasadniczych elementów utrzymania więzi państwowej, więc też wydatki na oświatę powinny zajmować poczesne miejsce w budżecie wydatków państwowych.

Wiek dwudziesty przyniósł z sobą ruch socjalny, który nałożył na państwa nowe obowiązki społeczne i nowe ciężary. Opieka nad ubogą ludnością, zwalczanie chorób zwłaszcza zakaźnych, powodują nowe wydatki z budżetu państwowego już to na bezpośrednie zakłady państwowe już to na zasiłki i dotacje dla instytucyj i zakładów, utrzymywanych przez prywatne zrzeszenia lub przez jednostki samorządu lokalnego. Wydatki na popieranie gospodarstwa społecznego mają na celu względy ekonomiczne. Udzielanie pomocy bezpośredniej lub pośredniej (np. utrzymywanie szkół zawodowych) przyczynia się do podniesienia gospodarstw prywatnych, które przy dobrem i wzorowem prosperowaniu stanowią pewne źródło dochodów skarbowych.

§ 3. UWAGI KOŃCOWE O WYDATKACH.

Wszystkie wymienione wyżej wydatki dadzą się podzielić na dwie części: 1) na wydatki osobowe i na wydatki rzeczowe. Do pierwszych należą wydatki na utrzymanie wszystkich funkcjonariuszów zatrudnionych w administracji państwowej, do drugich wydatki na utrzymanie biur i wydatki związane z działalnością władz i urzędów, powołanych do wykonywania funkcyj państwowych; można je podzielić na dwa rodzaje: na rzeczowo-administracyjne i na celowe. Pierwsze z nich są środkiem do osiągnięcia pewnego celu, drugie są celem same w sobie.

Układając preliminarz wydatków budżetowych, a mając pod ręką dane z ubiegłych okresów budżetowych, możemy przy zastosowaniu stopniowania wydatków ze stanowiska ich wartości dla bytu państwowego ustalić ich wysokość i wzajemny zdrowy stosunek proporcjonalny. Pod temi warunkami utrzymamy napewno kwoty wydatków w właściwej mierze i w ramach stopni ich niezbędności.

CZĘŚĆ DRUGA

ZASADY FORMALNEGO PROWADZENIA GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ.

Rozdział I.

Podstawy gospodarki publicznej.

Każde gospodarstwo prywatne, rozpoczynając swoją działalność, dąży przede wszystkim do ustalenia swych podstaw majątkowych; chce i powinno wiedzieć, jaki jest jego fundament, na którym opiera swoją gospodarkę. Te same postulaty stawiamy gospodarstwu publicznemu. Nie jest wprawdzie jego zadaniem wykazywanie czystych zysków w wyniku jego działalności publicznej. Niemniej jednak musi znać stan swego majątku, zacząć ujęcie go w ścisłą ewidencję według ułożonego zgóry planu uznać należy za rzecz nieodzowną. Spis majątku, należącego do pewnego gospodarstwa, należy do pierwszych obowiązków, jakie na każdym nowozakładanem gospodarstwie ciąży. Gospodarstwa państwowe znajdują się w nieco innem położeniu od gospodarstw prywatnych a nawet niektórych gospodarstw o charakterze publicznym (nowo zakładanych). Gospodarstwa państwowe istnieją od wieków. Przewroty polityczne i zabory tworzą nowe państwa, rewolucje i wojny powołują do życia z powrotem dawne państwa lecz w innych granicach. Państwa te przejmują majątek publiczny, zaczynają nowe życie, winny więc wiedzieć co przejęły, jaka jest wartość przejętego majątku. Majątek służy w części do bezpośredniego użytku w gospodarce państwowej, w części zaś jako kapitał obrotowy; majątek publiczny przynosi dochody, a ta okoliczność wpływa na ustalenie wysokości danin publicznych, jakie miałyby być nałożone na członków społeczeństwa. Z powyższego widzimy więc, że dokładna ewidencja stanu majątkowego stanowi podstawę do prawidłowego prowadzenia gospodarstwa. Ewidencję taką ujmujemy w inwentarzu majątku państwowego.

Na poszczególne okresy gospodarcze przygotowuje zarządca gospodarstwa plan gospodarczy. Właściciel gospodarstwa udziela mu dyrektyw, w jaki sposób ma plany gospodarcze przygotować i w jaki sposób ma prowadzić gospodarkę. Dyrektywy te są ujęte w przepisy (regulaminy), które w pań-

stwie otrzymują formę ustawy o prawie budżetowym. Na każdy okres gospodarczy sporządza zarządca gospodarstwa szczegółowy plan gospodarczy.

Właściciel gospodarstwa, rozpatrzywszy przedłożony sobie plan, zatwierdza go według własnej oceny i udziela zarządcy pełnomocnictw do prowadzenia gospodarki, dołączając do pełnomocnictw zatwierdzony plan. Pełnomocnictwa, udzielane w państwie rządowi jako prowadzącemu gospodarkę państwową dochodzą do skutku w drodze aktu administracyjnego parlamentu w formie ustawy zwanej skarbową; dołączony plan zatwierdzony bywa nazywany budżetem¹⁾.

Inwentarz.

§ 1. POJĘCIE INWENTARZA.

Inwentarzem nazywamy spis składników majątkowych pewnego gospodarstwa według ustalonego porządku z równoczesnem podaniem ich wartości pieniężnej. Inwentarzem obejmujemy zatem cały majątek pewnego gospodarstwa. Majątek ten spisujemy według zgóry ustalonego porządku; znaczy to, że spisujemy go w sposób systematyczny, poszczególne jego rodzaje osobno, w osobnych działach inwentarza. Spisując majątek podajemy w inwentarzu wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych jako składników jego, oraz wartość ogólną każdego rodzaju, a wreszcie wyprowadzamy na podstawie wartości poszczególnych rodzajów składników majątkowych ogólną wartość całego majątku.

Wszystkie wymienione wyżej czynności, a zmierzające do sporządzenia inwentarza, obejmujemy jedną nazwą: *inwenturą*. Okoliczności powyższe nabierają szczególnie ważnego znaczenia, gdy uprzytomnimy sobie, że inwentarz, spisany na każdy rok gospodarczy z osobna, daje możność porównania początkowego stanu majątku w pewnym okresie gospodarczym, z jego stanem końcowym, daje możność śledzenia rozwoju gospodarstwa lub zaniku w poszczególnych jego częściach, służy za podstawę do przekazania zarządu gospodarstwa osobie trzeciej w gospodarstwach powierzonych, a wreszcie służy za podstawę do przeprowadzenia kontroli zarządcy gospodarstwa powierzonych.

§ 2. SKŁADNIKI INWENTARZA.

Zanim przystąpi się do sporządzenia inwentarza, należy przedewszystkiem zastanowić się nad pytaniem, w jakim porządku należy go sporządzić, czyli innymi słowy, na ile i jakie kategorie należy podzielić składniki majątkowe, do których spisania się przystępuje.

¹⁾ Prawo budżetowe dotyczy strony formalnej gospodarki państwowej, ustawa skarbowa strony materialnej w danym okresie gospodarczym. Ustawę skarbową moglibyśmy w sposób bardziej właściwy nazywać ustawą budżetową, dotyczy bowiem zatwierdzenia budżetu i nie może zawierać postanowień legislacyjnych, któreby wkraczały w dziedzinę uregulowaną osobnymi ustawami.

Według Grodyńskiego (j. w. str. 127, dopisek 2) prawo budżetowe normuje sposób regulowania zjawisk skarbowych, zwanych budżetami. Jeżeli tak, to zagadnienia budżetowe należą do tych zagadnień, którymi się zajmuje nauka skarbowości.

Rzecz oczywista, że w pierwszym rzędzie zwrócić należy uwagę na te składniki majątkowe, które stanowią fundament danego gospodarstwa, czyli na majątek zakładowy, a następnie na te składniki, które utrzymują gospodarstwo w ruchu, czyli na t. zw. majątek obrotowy. Powyższy podział przeprowadza się w uwzględnieniu przeznaczenia składników majątkowych.

Uwzględniając pewne właściwości składników majątkowych, można je podzielić na następujące grupy: 1) na majątek nieruchomy i ruchomy, zależnie od tego czy dany składnik da się przenieść na inne miejsce bez naruszenia jego substancji, czy też nie; 2) na składniki majątkowe zamienne i niezamienne, zależnie od tego czy pewne przedmioty, znajdujące się w gospodarstwie, miałyby pozostać w niem stale, czy też mogą być zamienione na inne przedmioty tego samego lub innego rodzaju; 3) na przedmioty główne i poboczne, zależnie od tego czy stanowią one w gospodarstwie składnik samoistny, czy też służą do lepszego i korzystniejszego użytku przedmiotu innego; 4) na składniki majątkowe materialne i niematerialne, zależnie od tego czy podpadają one pod pojęcia zmysłowe czy umysłowe.

Widzimy więc, że przeznaczenie i właściwości danych składników majątkowych decydują o ich podziale. Ponieważ o przeznaczeniu przedmiotu decyduje człowiek i on określa jego właściwość, więc podział składników majątkowych jest rzeczą względną, zależną od woli jednostki, do której te składniki należą. Nie możemy bowiem obiektywnie powiedzieć, że taki a taki składnik stanowi majątek zakładowy, gdy właśnie taki sam składnik spotykamy w innym gospodarstwie jako majątek obrotowy; nieruchomości np. stanowią przeważnie majątek zakładowy; jeżeli jednak pewne przedsiębiorstwo skupuje nieruchomości celem dalszej ich odsprzedaży z zyskiem, stanowią one majątek obrotowy; przedsiębiorstwo bowiem obraca (skupuje i sprzedaje) nieruchomościami w celach zarobkowych; naodwrot papier wartościowe stanowią przeważnie majątek obrotowy, lecz w bardzo wielu przypadkach stanowią one majątek zakładowy, gdy rencista nagromadzone fundusze lokuje w papierach wartościowych, przynoszących mu dochód w odsetkach lub gdy pewne instytucje swój majątek zakładowy, złożony z kapitałów pieniężnych, lokują w papierach wartościowych.

Ziemię zasadniczo uznajemy za majątek nieruchomy, jak również uznajemy za nieruchomość każdy przedmiot złączony stale z ziemią. Lecz dzisiaj i ziemia przestaje być do pewnego stopnia majątkiem nieruchomym. Wobec istniejącej dziś dużej eksploatacji ziemi przez wywożenie piasku, żwiru, kamieni, różnego rodzaju kopalin jak węgla kamiennego, brunatnego, torfu, wosku ziemnego, oleju skalnego (ropy), soli różnego rodzaju, źródeł naturalnych i mineralnych, dawne pojęcie nieruchomości musiało ulec rewizji.

Powiedzieliśmy wyżej, że wszystko, co jest stale złączone z ziemią i co nie da się od niej odłączyć, bez naruszenia substancji, uważamy za nieruchomość; wszystko inne¹⁾ uważamy za przedmioty ruchome. Lecz i tu napotykamy na szereg odchyłeń, o których decyduje człowiek już to indywidualnie, już to zbiorowo; zbiorowy wyraz woli człowieka spotykamy w pozytywnych przepisach prawnych. Otóż tam możemy spotkać przepisy,

¹⁾ A więc co nie jest stale z ziemią złączone, co jest z ziemi wyłączone, od niej odłączone.

określające, które przedmioty i w jakich okolicznościach należy uważać za część przynależną do nieruchomości, a zatem stanowiące dzięki niej majątek nieruchomy. Np. drzwi, zamek, klucz stanowią same w sobie przedmioty ruchome. Z chwilą jednak, gdy drzwi osadzimy na zawiasach w domu zbudowanym na stałych fundamentach, w te drzwi wpuścimy zamek i włożymy klucz, wszystkie te przedmioty zaliczymy do majątku nieruchomego.

Do majątku materialnego zaliczamy składniki takie, które podpadają pod nasze zmysły, do niematerialnego zaś takie, które możemy pojąć jedynie naszym umysłem. Koń, pole, dom to składniki materialne; widzimy je i dotykamy je. Dług, wierzytelność, różnego rodzaju prawa rzeczowe na obcej rzeczy, jak służebność przechodu, przejazdu, przegonu, prawo używania, użytkowania to składniki niematerialne. Na stwierdzenie zaistnienia pewnego zobowiązania jednej osoby względem drugiej czyni się adnotacje księgowe albo jeszcze ponadto wydaje się dokument. Przy wydawaniu listu hipotecznego (w dzielnicy zachodniej) na stwierdzenie zaistnienia długu hipotecznego, przy wydawaniu obligacji przez państwo, wypuszczające pożyczkę, przy wydawaniu akcji, weksli, książek, wkładek oszczędnościowych, stwierdza się w sposób formalny zaistnienie zobowiązań. Otóż niektórzy, uważając powyższe dokumenty za papiery wartościowe, podpadające pod zmysły, zaliczają je do majątku materialnego, jakkolwiek nie przeczą, że równie dobrze mogą być zaliczone do majątku niematerialnego, a to zależnie od tego, z jakiego stanowiska je oceniają, czy ze stanowiska materji, którą reprezentuje papier wartościowy jako taki, czy też ze stanowiska prawa majątkowego, jakie dany papier wartościowy jako dokument stwierdza. Zdaniem naszym stanowisko pierwsze po ściślejszem zbadaniu nie da się utrzymać; bo porównawszy dwa przedmioty np. konia i papier wartościowy od razu widzimy, że papier wartościowy nie jest takim samym przedmiotem majątkowym jak koń; ten ostatni przedstawia majątek sam w sobie, gdy tymczasem nie możemy tego powiedzieć o papierze wartościowym. Papier wartościowy to legitymacja, stwierdzająca, że przysługuje jej posiadaczowi udział w majątku osoby trzeciej. Bez tej legitymacji nie można zgłosić swych praw do udziału w tymże majątku. Stąd wyciągamy wniosek, że papiery wartościowe, reprezentujące jedynie prawo do majątku, zaliczyć należy do majątku niematerialnego.

§ 3. USTALANIE WARTOŚCI PRZEDMIOTÓW W INWENTARZU.

Przedmioty majątkowe obejmowane spisem inwentarzowym muszą mieć podaną wartość, która się wyraża w kosztach nabycia zasadniczo lecz nie bezwzględnie; zależy to od właściwości przedmiotu majątkowego.

1) Jeżeli wpisujemy do inwentarza przedmiot majątkowy nabyty: a) w drodze odpłatnej, podajemy wartość jego według ceny nabycia, b) w drodze bezpłatnej, podajemy wartość ustaloną w chwili nabycia lub, o ile przynosi dochód, wartość według dochodu i przyjętego powszechnie procentu według wzoru $k = \frac{d \cdot 100}{p}$ (kapitał = $\frac{\text{dochód} \times 100}{\text{procent}}$), c) w drodze odpłatnej lub bezpłatnej jednak w okresie tak odległym, że ani cena nabycia, ani ustalona wartość w drugim przypadku nie może być wartością właściwą dla wpisania jej do inwentarza, podajemy wartość według ceny

rynkowej dla danego rodzaju przedmiotów majątkowych, d) w drodze procesu wytwórczego wartość według kosztów produkcji. Powyższe zasady odnoszą się do przedmiotów majątkowych niez używalnych.

2) Jeżeli wpisujemy do inwentarza przedmioty majątkowe zużywalne, podajemy wartość według zasad przedstawionych pod punktem 1) po potrąceniu kwoty obliczonej według ogólnie przyjętej stopy procentowej dla amortyzacji (na zużycie).

3) Jeżeli do inwentarza wpisujemy różnego rodzaju towary, podajemy ich wartość albo wedle kosztów nabycia (kosztów produkcji), albo wedle ceny rynkowej, zależnie od tego co jest niższe, koszt nabycia czy cena rynkowa; przyjmujemy zaś kwotę niższą z ostrożności celem utrzymania wyników końcowych realnych, a nie fikcyjnych.

4) Przy przedmiotach majątkowych niematerialnych wpisujemy w inwentarzu przy wierzytelnościach i długach jako wartość kwoty rzeczywistych wierzytelności i długów; wierzytelności niepewnych i nieściągalnych nie wpisuje się do inwentarza lub w najlepszym razie wpisuje się do inwentarza z kwotą, której otrzymania można z dużym prawdopodobieństwem się spodziewać; przy papierach wartościowych podajemy kurs emisyjny a kurs giełdowy, jeżeli jest on niższy od emisyjnego.

§ 4. KSIĘGI INWENTARZA.

Mając ustalony podział przedmiotów majątkowych i zasady podawania ich wartości, możemy przystąpić do ustalenia księgi, do której poszczególne przedmioty majątkowe miałyby być wpisane. Ponieważ w wielkich gospodarstwach ilość przedmiotów majątkowych jest zbyt duża i rodzaj ich jest bardzo różnorodny, więc dla dobrej przejrzystości zakłada się Księgę główną inwentarza, a obok niej szereg ksiąg pobocznych. Do ksiąg pobocznych wpisuje się szczegółowo przedmioty majątkowe według ich rodzajów, a wyniki końcowe przenosi się do księgi głównej inwentarza. W gospodarstwach mniejszych wystarcza jedna księga podzielona na szereg osobnych rachunków (kont) dla poszczególnych rodzajów przedmiotów majątkowych. Pod względem tabelarycznym wymienione księgi nie będą się między sobą różniły; będą więc zawierały przedziałki na: 1) numerację porządkową, opisanie przedmiotu (t. zw. przedziałkę przedmiotową), podanie kwot jednostkowych, kwot łącznych i na ewentualne adnotacje (na uwagi).

§ 5. SPOSÓB SPORZĄDZANIA INWENTARZA.

(INWENTURA).

Każdy przedmiot, który ma być objęty inwentarzem, wpisuje się albo do osobnych ksiąg, albo do osobnych kont z równoczesnem podaniem jego cech charakterystycznych, mających wpływ na ustalenie wartości, oraz stwierdzenie jego tożsamości. Po spisaniu wszystkich przedmiotów tego samego rodzaju i ich wartości jednostkowej wpisuje się w osobnej przedziałce wartość ogólną.

Zasadniczo obejmujemy inwentarzem przedmioty główne, przedmioty poboczne obejmuje się osobno o tyle, o ile dadzą się odrębnie oszacować,

posiadając samodzielną wartość majątkową. Z tych powodów np. nie wpisuje się osobno służebności.

Nie wpisuje się do inwentarza przedmiotów majątkowych, należących do gospodarstwa, a stanowiących własność osób trzecich; wpisuje się natomiast przedmioty majątkowe własne, jakkolwiek należą do gospodarstwa osób trzecich.

Plan gospodarczy.

§ 1. POJĘCIE PLANU GOSPODARCZEGO.

Aby prowadzić gospodarstwo w sposób należyty i pewny, wolny od większych lub mniejszych wypadków, jakie umysł ludzki przewidzieć może, zachodzi potrzeba ułożenia sobie na pewien okres planu prowadzenia gospodarstwa, a więc ułożenia cyfrowego spodziewanych dochodów z poszczególnych gałęzi gospodarstwa oraz przypuszczalnych wydatków w całym gospodarstwie. Układa się więc wykaz dochodów i wydatków w każdym dziale gospodarstwa, sumuje dochody i wydatki z osobna, przeciwstawia ogólną sumę dochodów ogólnej sumie wydatków, otrzymując w ten sposób obraz przypuszczalnych wyników gospodarstwa. *Ułożony według określonego zgóry porządku wykaz spodziewanych dochodów i wydatków pewnego gospodarstwa na okres gospodarczy wraz z wyprowadzonym ostatecznym wynikiem nazywamy planem gospodarczym.*

Plan gospodarczy posiada w każdym gospodarstwie zasadnicze znaczenie. Służy on przede wszystkim do stwierdzenia, czy pomiędzy dochodami i wydatkami da się utrzymać równowagę, czy w ostatecznym wyniku gospodarczym zyski lub straty, czy daje nadwyżkę w dochodach lub wykazuje niedobór, a zatem czy nie trzeba ze względu na utrzymanie zdrowej i prawidłowej ze stanowiska ekonomicznego gospodarki przystąpić do obniżenia dochodów względnie wydatków. Plan gospodarczy daje więc podstawę do utrzymania równowagi w gospodarstwie oraz do wytknięcia kierunku prowadzenia gospodarstwa.

Przyjęty i ustalony plan gospodarczy stanowi dalej podstawę do nadzorowania i kontrolowania jego wykonania, stanowi więc podstawę do kontroli wykonawcy i do porównania, czy rachunki końcowe, zestawione po upływie okresu gospodarczego z wykonania planu gospodarczego z nim się zgadzają, względnie jakie wykazują odchylenia w części dochodowej lub rozchodowej.

§ 2. UKŁADANIE PLANU GOSPODARCZEGO.

W każdym gospodarstwie spotykamy dwojakiemu rodzaju przejawy; takie, które wpływają na wyniki gospodarcze i takie, które żadnego wpływu na nie nie wywierają. Przykład: pewna suma pieniężna nadana w urzędzie pocztowym celem przesłania jej pod wskazanym adresem, stanowi przychód kasy pocztowej, nie stanowi jednak przychodu gospodarczego zarządu pocztowego; zarząd pocztowy musi ją bowiem wypłacić w myśl zlecenia nadawcy; przychodem gospodarczym zarządu pocztowego będzie opłata złożona przez nadawcę za przesłanie pieniędzy w myśl zlecenia. Opłaty

takie wpływają na wyniki gospodarcze, powiększają stan majątkowy. Plan gospodarczy obejmuje zatem takie tylko przychody i rozchody, które powodują zmiany we wynikach gospodarczych.

Plan gospodarczy odnosi się do przyszłości, jest więc *rachunkiem prawdopodobieństwa, rachunkiem przewidywania*. Aby był realny, gospodarz stara się przewidzieć z dużą możliwie dokładnością, jakich może w swem gospodarstwie spodziewać się przychodów i rozchodów. Do pomocy w jego obliczeniach służą mu lata poprzednie. Ponieważ wyniki gospodarcze poprzednich okresów gospodarczych nie będą jednolite, lecz będą je cechowały większe lub mniejsze odchylenia, spowodowane szeregiem wpływów zewnętrznych, od gospodarza niezależnych, jak np. stosunki ogólnoswiatowe, polityczne, społeczne, gospodarcze, wpływy atmosferyczne, jak posucha, deszcze ulewne, pożary, gradobicie i t. p. za podstawę obliczeń dla planu gospodarczego przyjmuje się przeciętną z kilku lat poprzednich, normalnie z lat trzech ostatnich, często nawet z pewnemi jeszcze poprawkami, o ile następujące po sobie lata gospodarcze wykazują tendencję zwykłą; w tym bowiem razie nie wystarczy wziąć przeciętną z danych lat, lecz należy uwzględnić stosunek procentowy tendencji zwykłej poszczególnych lat do siebie i z niego wyprowadzić procent zwykły, którą należy przewidywać w przyszłym okresie gospodarczym w stosunku do ubiegłego. Przyjmując bowiem przeciętną z kilku lat, moglibyśmy snadnie przyjąć dane niższe w porównaniu z okresem gospodarczym ubiegłym, skutkiem czego moglibyśmy wbrew własnym życzeniom stworzyć plan gospodarczy nierealny. Przyjmijmy, że ubiegłe trzy okresy gospodarcze zamknęliśmy z wynikiem 80, 100, 115; stwierdzamy więc tendencję zwykłą, wyrażającą się w drugim roku w stosunku do pierwszego w procencie 20%, w trzecim w stosunku do drugiego 15%. Jeżeli dla planu gospodarczego przyjęlibyśmy przeciętną powyższych wyników t. zw. średnią arytmetyczną, przewidywalibyśmy dla planu gospodarczego na okres czwarty wynik gospodarczy, wyrażający się w sumie 98.3; z powyższego rachunku okazuje się, że w obliczaniu wyników pominęlibyśmy prawie zupełnie tendencję zwykłą, sporządzilibyśmy plan nierealny.

W obliczeniach powyższych przejęliśmy stan idealny, teoretyczny; w rzeczywistości jednak nie należy pominąć jednego ważnego czynnika, który może wpłynąć na odmienne cokolwiek kształtowanie się wyników gospodarczych; czynnikiem tym jest wola gospodarza. Gospodarz będzie w uwzględnieniu specyficznych właściwości swego gospodarstwa wpływał już to na podniesienie dochodów, już to na zmniejszenie wydatków, o ile taka działalność będzie możliwą mimo niesprzyjające wpływy zewnętrzne i w ten sposób będzie działał na wyniki gospodarcze tak, że wyrażą się one w innym procencie, niżby wynikał on z przeciętnych obliczeń ubiegłych okresów gospodarczych.

Łatwo jest stosować powyższe zasady, gdy chodzi o ujęcie w planie gospodarczym dochodów i wydatków stałych, bieżących, zwanych także zwyczajnemi. Trudniejsza jest sprawa z dochodami i wydatkami niestającymi — jednorazowemi, nadzwyczajnemi. Przy tego rodzaju dochodach i wydatkach brak nam miernika porównawczego w latach poprzednich; w celu więc ustalenia takich pozycji w planie gospodarczym musimy z ko-

nieczności uciec się do analizy dat statystycznych, dotyczących danych dziedzin oraz do opinii fachowców.

Zapoznawszy się zasadami układania planu gospodarczego, należy nam się zapoznać z formą, jaką mu nadać należy.

Plan gospodarczy dzieli się w zasadzie na dwie główne części: 1) na część dotyczącą dochodów i 2) na część dotyczącą wydatków. W każdej z powyższej części przewidujemy osobno dochody względnie wydatki stałe (bieżące, zwyczajne), a osobno dochody względnie wydatki niestałe (jednorazowe, nadzwyczajne); podział ten posiada z tego powodu znaczenie, ponieważ szczegółowa znajomość dochodów stałych i niestałych będzie decydowała o ustaleniu wysokości wydatków stałych i niestałych, jeżeli gospodarz w swym planie gospodarczym przyjmie zasadę pokrywania wydatków niestałych z dochodów niestałych. W wymienionych częściach planu gospodarczego zestawia się kwoty dochodów i wydatków według zgóry określonego szematu, stanowiącego również podstawę do założenia ksiąg rachunkowych.

Plan gospodarczy układa się w takiej formie, aby był przejrzysty i aby jego krytyczna analiza była ułatwiona. Stąd dzieli się go w każdej z wymienionej części na odpowiednią ilość przedziałek i rubryk, a w tych ostatnich na odpowiednią potrzebną ilość pozycji. Wprowadza się więc przedziałkę porządkową, przedmiotową, przedziałki kwotowe na wpisanie kwoty projektowanego przychodu względnie rozchodu, na wpisanie kwoty osiągniętego przychodu względnie rozchodu w ubiegłym okresie gospodarczym w celach porównawczych, wreszcie na wpisanie kwoty zwyczajki lub zmniejszenia dochodu względnie rozchodu w przyszłym okresie gospodarczym w stosunku do sum preliminowanych dla okresu bieżącego i w końcu przedziałkę na uwagi i objaśnienia, gdzie dla lepszej orientacji przy analizie cyfr umieszcza się, pomiędzy innemi, obliczenia według danych jednostkowych.

Wyprowadziwszy następnie ogólną sumę dochodów stałych (zwyczajnych) i niestałych (nadzwyczajnych) oraz wydatków stałych (zwyczajnych) i niestałych (nadzwyczajnych), zestawia się je, a po odjęciu jednych od drugich, otrzymuje się ostateczny rezultat planu gospodarczego, podlegającego przyjęciu i zatwierdzeniu przez właściciela gospodarstwa. Ułożony w ten sposób plan gospodarczy nazywamy *preliminarzem budżetowym*. Z chwilą gdy plan gospodarczy uzyska zatwierdzenie przez właściciela gospodarstwa, nazywa się *budżetem*. Budżet zatem to zatwierdzony przez właściciela gospodarstwa cyfrowo ujęty plan gospodarczy na ściśle oznaczony okres czasu, obejmujący spodziewane w danym gospodarstwie do pobrania dochody i przewidywane do uskutecznienia wydatki. *Budżet w państwie to zatwierdzony przez ciało ustawodawcze, a przedłożony przez rząd preliminarz dochodów i wydatków, obejmujący cyfrowe zestawienie dochodów, jakie rząd spodziewa się pobrać za dany okres gospodarczy i cyfrowe zestawienie przewidywanych wydatków, przypadających do pokrycia na taki sam okres gospodarczy.*

Powyższą definicję budżetu uważamy za najbardziej odpowiadającą rzeczywistości z dwóch powodów: 1) budżet nie może objąć pewnych zjawisk, które nadspodziewanie, wbrew wszelkim ludzkim rachubom zdarzyć się mogą. Zjawiska te wywołują nowe wydatki i nowe dochody, a więc nowy budżet dodatkowy. 2) Budżet nie może objąć należności czyn-

nych i biernych poprzedniego okresu budżetowego. Budżet bowiem jako formalna podstawa dla gospodarki budżetowej musi być zatwierdzony przed rozpoczęciem okresu gospodarczego, gdy zestawienie należności czynnych i biernych poprzedniego budżetowego okresu może być dokonane na podstawie rocznego zamknięcia rachunków najwcześniej w trzy miesiące po rozpoczęciu nowego okresu gospodarczego.

Budżet państwowy obejmuje więc część dochodów i wydatków państwowych i to nie tylko, gdy w ciągu okresu gospodarczego rząd nie wystąpił z żadnym dodatkowym preliminarzem, lecz również wówczas gdy w uwzględnieniu pewnych nieprzewidzianych okoliczności musiał przedłożyć dodatkowy preliminarz. Przyczyny tego możemy dopatrzeć się w następujących dwóch zjawiskach: 1) budżet jest rachunkiem przewidywań; jako taki nie może być ścisły; może atoli być więcej lub mniej zbliżony do rzeczywistości. Jest on pełnomocnictwem dla jego wykonawców, upoważniającym do prowadzenia gospodarki państwowej w jego granicach, lecz nie bezwzględnie, ponieważ 2) budżet nie stanowi podstawy prawnej do pobierania dochodów i do uskuteczniania wydatków. Podstawę tę stwarzają poszczególne ustawy; zdarzyć się więc może, że dochody lub wydatki oparte i zrealizowane na podstawie dotyczących ustaw okażą się wyższe lub niższe, niż przewidziano w budżecie; będziemy mieli w tych przypadkach dochody względnie *wydatki ponadbudżetowe*. Zdarzyć się również może, że pewnego rodzaju dochodu lub wydatku w budżecie wogóle nie przewidziano, a w ciągu okresu gospodarczego zrealizować go należy; otrzymamy pozycje *pozabudżetowe*, które mimo to należą do obrotów gospodarki państwowej budżetowej i muszą znaleźć swój wyraz w rocznych zamknięciach rachunków państwowych.

Z powyższego widzimy, że budżet nie wyczerpuje całokształtu gospodarstwa państwowego i wyczerpać go nie może przy stawianiu najbardziej nawet rygorystycznych warunków utrzymania budżetu zupełnego. Budżet, stanowiąc dyrektywę dla organów władzy wykonawczej państwa, może być wykonany zgodnie z jego treścią lepiej lub gorzej. Czy tak się stało, wykaże dopiero roczne zamknięcie rachunków i jego porównanie z cyframi budżetu i wówczas dopiero wypadnie usprawiedliwić przyczyny lepszego lub gorszego wykonania budżetu, a nawet pociągnąć w tym ostatnim przypadku jego wykonawców do odpowiedzialności.

Budżet państwowy obejmuje wyłącznie sumy dochodów ¹⁾ pobieranych i sumy wydatków dokonywanych na rachunek Skarbu państwa. Nie powinien obejmować sum obcych w stosunku do gospodarki państwowej, mimo iż pobór sum obcych jest ściśle związany z poborem sum państwowych. Dotyczy to dodatków komunalnych do podatków państwowych, a nawet ustawowych udziałów związków samorządowych w podatkach państwowych. Z punktu widzenia wykonania gospodarki państwowej zwiększałyby

¹⁾ Krzyżanowski jest zdania, że w uwzględnieniu zasady i jedności i zupełności budżetu państwowego wystarczy, jeżeli wyniki rachunkowe (saldo) w funduszach znajdują się w budżecie ogólnym. Do odrębnych funduszy zalicza rachunki poszczególnych przedsiębiorstw, w których czyste zyski i straty winne być wykazywane wedle zasad miarodajnych w prywatnych gospodarstwach. Pozatem winne być w innych działach spisane inwentarze majątkowe; rachunkowość kupiecka jest w innych działach, jego zdaniem, zbędna (Krzyżanowski, j. w., str. 42, p. 62).

powyższego rodzaju sumy budżet w dochodach i wydatkach, zwiększałyby również bez istotnej potrzeby czynności rachunkowe. Udział w podatkach nie jest równoznaczny z dodatkami do podatków¹⁾). Udział w podatkach stanowi część przychodu państwowego odstąpioną związkowi samorządowemu; przestrzegając zasady powszechności budżetu winien być objęty budżetem państwowym; tak było pierwotnie w budżecie polskim odnośnie podatku dochodowego do roku 1925 wł. Względy proceduralne rachunkowe spowodowały objęcie budżetem państwowym w następnych latach podatku dochodowego już po potrąceniu udziału. Przy tej procedurze należy jednak pamiętać, że różnica między ogólną sumą podatku dochodowego, wykazaną w zamkniętej księdze głównej tegoż podatku, a sumą wykazaną w zamknięciu rachunków to właśnie udział w podatku dochodowym, zarachowany bezpośrednio na koncie sum komunalnych danego związku samorządowego. Charakter dodatku do podatku jest zgoła inny, oparty na innym tytule prawnym, nie powoduje różnic między sumami w księdze głównej a sumami w zamknięciach rachunków.

Objaśnienia kwot preliminowanych w budżecie mają podwójne znaczenie: 1) dla władzy ustawodawczej, uchwalającej budżet, objaśnienia z równoczesną specyfikacją sum szczegółowych, składających się na sumę preliminowaną w danym tytule budżetowym (paragrafie), służą dla lepszej orientacji w kierunku zamierzeń rządu, 2) dla władz wykonawczych naczelnym służą do dokładniejszej kontroli organów podwładnych w zakresie wykonywania przez nich powierzonej im części gospodarki publicznej. Władzy wykonawczej w stosunku do władzy ustawodawczej objaśnienia nie wiążą, nie bywają więc obejmowane budżetem, stanowiącym załącznik do ustawy skarbowej. Inna jest praktyka Sejmu Śląskiego, który budżet drukuje w Dzienniku Ustaw śląskich wraz z objaśnieniami.

Szemat budżetowy służy za podstawę założenia ksiąg rachunkowych dla dochodów i wydatków państwowych. Należyte prowadzenie ksiąg odzwierciedla dokładnie wyniki gospodarki państwowej. Z tych względów nie dopuszcza się do zakładania ksiąg w rozbieżności z szematem budżetowym, do zapisywania przychodów lub wydatków budżetowych do innych ksiąg rachunkowych, np. na rachunek depozytowy lub przechodni w księdze sum niebudżetowych; spowodowałoby to bowiem zaciemnienie obrazu gospodarki państwowej, utrudnienie jej kontroli i chaos, mogący wywołać bardzo niebezpieczne skutki dla gospodarki finansowej państwa²⁾).

2. Szemat budżetowy w Polsce na rok 1934/35.

I.

DLA CENTRALNEJ RACHUNKOWOŚCI.

Część budżetu:

A. Administracja.

1. Prezydent Rzeczypospolitej.
2. Sejm.
- 2 b. Senat.
3. Kontrola Państwa.
4. Prezydium Rady Ministrów.

¹⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 114.

²⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 82.

5. Ministerstwo Spraw Zagranicznych.
6. " Spraw Wojskowych.
7. " Spraw Wewnętrznych.
8. " Skarbu.
9. " Sprawiedliwości.
10. " Przemysłu i Handlu.
11. " Komunikacji.
12. " Rolnictwa i Reform Rolnych.
13. " Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego.
14. " Opieki Społecznej.
15. " Poczty i Telegrafów.
16. Emerytury i Zaopatrzenia.
17. Renty inwalidzkie i pensje.
18. Długi Państwowe.

B. Przedsiębiorstwa.

4. Prezydium Rady Ministrów:
 - a) Drukarnie Państwowe,
 - b) Polska Agencja Telegraficzna.
6. Ministerstwo Spraw Wojskowych:
 - a) Państwowe Wytwórnie Uzbrojenia,
 - b) Państwowa Wytwórnia Prochu i Materiałów Kruszących,
 - c) Państwowe Zakłady Lotnicze,
 - d) " " Inżynierji,
 - e) " " Umundurowania.
7. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych:
 - a) Państwowe Zakłady Przemysłowo-Zbożowe,
 - b) Państwowe Zakłady Wodociągowe na Górnym Śląsku,
 - c) Gazeta Administracji i Policji Państwowej.
8. Ministerstwo Skarbu:
 - a) Mennica Państwowa.
10. Ministerstwo Przemysłu i Handlu:
 - a) Przedsiębiorstwa państwowe o kapitale mieszanym i wydzierżawione,
 - b) Nadania górnicze i tereny naftowe,
 - c) „Polmin” Państwowa Fabryka Olejów Mineralnych,
 - d) Państwowa Kopalnia Węgla „Brzeszcze”,
 - e) Zjednoczone Fabryki Związków Azotowych w Mościcach i Chorzowie.
11. Ministerstwo Komunikacji:
 - a) Polskie Koleje Państwowe.
12. Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych:
 - a) Lasy Państwowe.
14. Ministerstwo Opieki Społecznej:
 - a) Zdrojowiska Państwowe.
 - b) Przedsiębiorstwa Państwowego Zakładu Higieny,
 - c) Szpitale Państwowe.
15. Ministerstwo Poczty i Telegrafów:
 - a) Polska Poczta, Telegraf i Telefon oraz Państwowe Zakłady Tele- i Radio-techniczne.

C. Monopole.

8. Ministerstwo Skarbu:
 - Monopol Solny.
 - " Tytoniowy.
 - " Spirytusowy.
 - " Zapalczany.
- Loterja Państwowa.

D. Fundusze:

4. Prezydium Rady Ministrów:
 - Fundusz Pracy.
6. Ministerstwo Spraw Wojskowych:
 - Fundusz Kwaterunku Wojskowego.

8. Ministerstwo Skarbu:
 - a) Państwowy Fundusz Kredytowy,
 - b) " " Gospodarczy,
 - c) " " Budowlany,
 - d) " " Rozbudowy Miast,
 - e) Specjalny Rachunek Terenowy Rozbudowy Miast,
 - f) Fundusz Specjalny Rady Spółdzielczej,
 - g) Fundusz Pomocy Instytucjom Kredytowym,
 - h) Państwowy Fundusz Eksportowy.
11. Ministerstwo Komunikacji:
 - a) Państwowy Fundusz Drogowy,
 - b) Drogowy Fundusz Pożyczkowy.
12. Ministerstwo Rolnictwa i Reform Rolnych:
 - a) Fundusz Obrotowy Reformy Rolnej.
13. Ministerstwo Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego:
 - a) Taksa administracyjna ogólna,
 - b) Taksa administracyjna szkół artystycznych,
 - c) Fundusz na rzecz szkół zawodowych,
 - d) Stypendja akademickie,
 - e) Fundusz Opłat studenckich.

Grupa A. Administracja obejmuje dochody i wydatki zwyczajne i nadzwyczajne w sumach *brutto*; grupy B. Przedsiębiorstwa, C. — Monopole i D. Fundusze sumy netto; grupy B i C. Wpłaty do skarbu (z nadwyżek bilansowych) względnie dopłaty ze skarbu (w razie strat bilansowych), grupa D. wydatki względnie dochody netto.

Powyższy szemat stanowi podstawę do założenia ksiąg rachunkowych w Centralnej Księgowości (Księga Główna Państwowa) i do szematu zamknięcia rachunków państwowych.

II.

DLA RACHUNKOWOŚCI RESORTOWEJ.

Każda część budżetu administracyjnego (A. Administracja) dzieli się w wydatkach na pewną ilość działów, które rozpadają się na potrzebną ilość paragrafów. W niektórych resortach działy rozpadają się jeszcze na rozdziały, a te dopiero na paragrafy; do tych resortów należą: Ministerstwo Spraw Wojskowych, Skarbu, Komunikacji, Rolnictwa i Reform Rolnych, Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Opieki Społecznej.

Dla uzyskania przejrzystości oraz warunków porównywania wydatków administracyjnych pomiędzy poszczególnymi resortami, a w ramach resortu pomiędzy poszczególnymi działami względnie rozdziałami, pierwsze paragrafy oznaczono jednolicie dla wszystkich części i działów względnie rozdziałów poza częścią 16—18 (Emerytury i zaopatrzania, Renty inwalidzkie i pensje oraz Długi Państwowe). Pierwsze 9 paragrafów obejmują wydatki osobowe i administracyjno - rzeczowe, dalsze paragrafy wydatki resortowe.

W dochodach utrzymuje się podział analogiczny jak w wydatkach (działy, rozdziały, paragrafy). W grupie pierwszych dziewięciu paragrafów rozchodowych znajdują się odpowiedniki przychodowe dla t. zw. przychodów administracyjnych, dalsze paragrafy mają oznaczenie zindywidualizowane w uwzględnieniu jakości dochodów resortowych. Dochody z danin publicznych mają osobne oznaczenie. Szemat dla nich podany pod III.

Szemat tabelaryczny w każdej części, dziale i rozdziale.

a) W y d a t k i.

Dz. Rozdział §

x y

1. Uposażenie.
2. Różne wydatki osobowe.
3. Podróże służbowe i przesiedlenia.
4. Środki lokomocji.
5. Pomieszczenie.
6. Wydatki biurowe.
7. Wydawnictwa.
8. Inne wydatki.
9. Remont i konserwacja budowli.
10. (Wydatki resortowe).

b) Dochody.

Dz.	Rozdział	§
x	y	
		2. Częściowy zwrot kosztów umundurowania.
		4. Środki lokomocji.
		5. Pomieszczenia.
		6. Sprzedaż inwentarza i makulatury.
		7. Wydawnictwa.
		8. Różne dochody.
		9. (Dochody resortowe)

III. Schemat danin publicznych na rok 1934/35.

Dz.	Rozdział	§
		Daniny zwyczajne:
1		Podatki bezpośrednie:
		1. Podatek gruntowy.
		1a. 10 ⁰ /o dodatek do podatku gruntowego.
		2. Podatek od nieruchomości miejskich i niektórych wiejskich.
		3. Podatek przemysłowy.
		3a. 10 ⁰ /o dodatek do podatku przemysłowego.
		4. Podatek dochodowy.
		5. Nadzwyczajny podatek od niektórych zajęć zawodowych.
		6. Podatek wojskowy.
		7. " " od kapitałów i rent.
		8. " " od energii elektrycznej.
		8a. " " od uboju.
		9. Odsetki zwłoki, kary i grzywny.
		10. Podatki zniesione.
2		Podatki pośrednie:
		1. Podatek od wina.
		2. " " piwa.
		3. " " cukru.
		4. " " drożdży.
		5. " " olejów mineralnych
		6. " " zapalniczek.
		7. " " kwasu octowego.
		8. " " sody
		9. " " kwasu węglowego
		10. " " bibułek
		11. Akcyzowe opłaty patentowe.
		12. Odsetki za odroczenie i kary za zwłokę.
		13. Podatki zniesione.
3		Cło:
		Cło przywózowe.
		Wpływy uboczne cła przywózowego.
		Cło wywózowe:
		Wpływy uboczne cła wywózowego.
4		Opłaty stemplowe:
		1. Opłaty stemplowe od przejścia własności nieruchomości.
		" " " rachunków.
		" " " obrotów papierami wartościowymi.
		" " " najmu skrzynek depozytowych.
		" " " biletów okrętowych.
		" " " dokumentów przewozowych innego rodzaju.
		" " " ubezpieczeń
		" " " spółek.
		" " " weksli.
		" " " kart do gry.
		" " " wyżej niewymienione.
		" " " uiszczane wskutek nakazów płatniczych.
		" " " uiszczane zapomocą znaczków stemplowych.

- Podwyżki i kary, odsetki za zwłokę i za odroczenie.
 2. Podatek spadkowy i od darowizn:
 Podatek spadkowy.
 „ od darowizn.
 Należności uboczne przy podatku spadkowym i od darowizn.
 Daniny nadzwyczajne:

Dz. Rozdział §

1. Podatek majątkowy.
- 1a. Nadzwyczajna danina majątkowa.
5. 10⁰/o nadzwyczajny dodatek do danin publicznych.
6. Danina lasowa.

Wymienione w grupie danin zwyczajnych (podatki bezpośrednie) 10⁰/o dodatek pod §§ 1 a i 3 a nie jest identyczny z 10⁰/o nadzwyczajnym dodatkiem do danin publicznych w grupie danin nadzwyczajnych. Powyższe dodatki są pobierane równolegle niezależnie od siebie; pierwszy z nich opiera się na ustawie z dn. 23 października 1933, Dz. U. R. P. Nr. 84, poz. 612, drugi na ustawie z dn. 12 lutego 1931, Dz. U. R. P. Nr. 16, poz. 82. Dla prowadzenia ksiąg rachunkowych i dzienników pierwszy dodatek nazywa się krótko „10⁰/o z r. 1933”.

Szemat budżetowy w grupie B. i D. uległ na okres budżetowy 1935/36 pewnym zmianom. Grupa B. nosi tytuł: Przedsiębiorstwa i Zakłady. W tejże grupie B:

W cz. 4 pozostało jedno przedsiębiorstwo: Polska Agencja Telegraficzna, wchłaniająca Drukarnie Państwowe.

W cz. 8 przybył: Państwowy Zakład Emerytalny.

W cz. 12 przybyły: Państwowe przetwórnice mięsne.

W cz. 13 stworzono: Państwowe wydawnictwo Książek Szkolnych.

W cz. 15 stworzono w miejsce jednego przedsiębiorstwa — dwa:

a) Polska Poczta, Telegraf i Telefon,

b) Państwowe Zakłady Tele- i Radjotechniczne.

W grupie D:

w cz. 4: Fundusz Pracy — jakkolwiek figuruje przy Prezydium Rady Ministrów, w rzeczywistości został przeniesiony do Ministerstwa Opieki Społecznej (cz. 14), a więc tam gdzie figurował w okresie budżetowych 1933/34 r.;

w cz. 8: zlikwidowano: Państwowy Fundusz Kredytowy, Państwowy Fundusz Gospodarczy i Fundusz Specjalny Rady Spółdzielczej;

w cz. 13: z pierwszych dwóch funduszy: Taksa administracyjna ogólna i taksa administracyjna szkół artystycznych utworzono jeden fundusz: Fundusz Szkolny.

W grupie A. w daninach publicznych, rodz. 2 (podatki pośrednie) z projektowanych trzech podatków nie uchwalono w okresie 1934/35 żadnego; na r. 1935/36 zaprojektowano trzy nowe podatki: od kwasu węglowego, od cukru skrobiowego i od krochmalu ryżowego; uchwalono jedynie dwa pierwsze podatki.

§ 3. MATERJALNA STRONA PLANU GOSPODARCZEGO.

Ze względu na różne cele, do których poszczególne gospodarstwa dążą — strona materialna ich planów gospodarczych będzie różna. Ogólnie można powiedzieć, że gospodarstwom prywatnym przyświeca cel jeden — zysk ekonomiczny. Wszystkie zatem dochody i wydatki będą w planie gospodarczym obliczane pod kątem osiągnięcia najlepszych możliwych zysków. Gospodarstwa publiczne natomiast są powołane do innych celów. Istnieją one w interesie zaspokojenia potrzeb duchowych i materialnych zbiorowości ludzkiej, tworzącej dane gospodarstwo publiczne. Z tych powodów materialny charakter poszczególnych pozycji dochodów i wydatków przewidywanych w planie gospodarczym będzie różny. Układając plan gospodarczy, znajdzie potrzeba zastanowienia się: 1) czy pewien przychód względnie wydatek należy przewidzieć w każdej kwocie, a to ze względu na cel ekonomiczny, jaki w interesie społecznym chce się osiągnąć, 2) czy ze względu na osiągnięcie pewnego celu ekonomicznego przeznacza się pewną

maksymalną kwotę przychodu względnie wydatku i 3) czy dany wydatek jest celem sam w sobie.

Do której z powyższych grup zaliczyć pewien przychód względnie wydatek, zależy od jego treści. Przeprowadzenie ścisłej granicy pomiędzy owymi trzema grupami nie zawsze da się skutecznie. Jeżeli powiemy, że wydatki administracyjne zaliczymy do pierwszej grupy, możnaby uczynić zarzut, że cel ekonomiczny byłby spaczony, gdyby się wydatków administracyjnych nie ograniczyło co do ich wysokości; powinny być zatem zaliczone do grupy drugiej. Jeżeli jednakowoż będą to wydatki administracyjne, związane z produkcją, np. sprzętu wojennego, którego konstrukcja musi być utrzymana w tajemnicy, wydatki tego rodzaju ze względu na ich treść zaliczamy do grupy pierwszej.

Pobieranie danin publicznych ma na celu zebranie funduszków, potrzebnych na pokrycie wydatków gospodarstwa publicznego. Celem więc ekonomicznym jest zebranie funduszków. Czy zbieranie funduszków z poszczególnych źródeł przychodowych można skutecznie w sumie nieograniczonej? Ze stanowiska ogólnego można odpowiedzieć twierdząco; każdą bowiem daninę czy opłatę można pobierać nieograniczenie, nie tylko w czasie lecz także miejscu. Jeżeli jednakowoż zauważymy, że źródło przychodowe gospodarstw publicznych stanowią gospodarstwa prywatne, wysokość pobieranych danin i opłat będzie zależna od stanu ekonomicznego poszczególnych gospodarstw prywatnych. Aby źródła przychodowe nie zanikły, daniny i opłaty mogą obciążać część zysków gospodarstw prywatnych; nie mogą naruszać podstawy majątkowej¹⁾. Granicą górną będzie zatem odpowiednia część zysków gospodarstw prywatnych. Tego rodzaju przychody zaliczymy do grupy drugiej. Przekroczenie pewnej maksymalnej granicy może wpłynąć ujemnie na ogólną sumę dochodów, a temsamem cel ekonomiczny gospodarstwa publicznego nie byłby w pełni osiągnięty.

Pierwsze dwie grupy przychodów względnie wydatków posiadają charakter środków, prowadzących do pewnego celu ekonomicznego. Gospodarstwa publiczne mają jeszcze inne zadanie do wypełnienia, jest nim dobro niematerialne zbiorowości, które te gospodarstwa reprezentują. Dążąc do zaspokojenia potrzeb kulturalnych i oświatowych, gospodarstwo publiczne przewidzi w swym planie gospodarczym odpowiednie sumy związane z takimi potrzebami. Dotyczące pozycje w planie gospodarczym nie posiadają więc charakteru środków, prowadzących od pewnego celu ekonomicznego; są one celem same w sobie. Jest to ostatnia z wyżej wymienionych trzech grup.

§ 4. PRZYGOTOWANIE PAŃSTWOWEGO PRELIMINARZA BUDŻETOWEGO.

Każde gospodarstwo, a tembardziej złożone z tak wielu najrozmaitszych działów jak gospodarstwo państwowe, musi posiadać specjalny organ, który prowadzi nie tylko ewidencję wykonywania planu gospodarczego, lecz ten plan bezpośrednio wykonywa.

¹⁾ Wiemy już z poprzednich uwag, że zmniejszenie się zasobów majątkowych powoduje straty w danym gospodarstwie; straty te spowodują zanik danej jednostki gospodarczej, zanik źródła dochodowego dla gospodarstwa publicznego.

Funkcje swoje wykonawcze spełnia państwo za pośrednictwem odrębnych gałęzi administracyjnych (sprawy wojskowe, zagraniczne, skarbowe, wewnętrzne, sądownictwo); dla prowadzenia gospodarki państwa przewidziano osobną gałąź. Tej właśnie gałęzi, administracji skarbowej, przypadło w udziale kierownictwo gospodarki państwowej w podwójnym charakterze.

W dzisiejszym rozwoju życia społecznego z jego różnorodnymi przejawami i potrzebami gospodarka państwowa nabiera w bardzo wielu kierunkach cech tak specyficznych, że wykluczoną jest rzeczą, aby była prowadzona w jednym tylko ogniwie administracji państwowej; siłą konieczności jest ona rozdzielona pomiędzy szereg ogniw. W tych warunkach administracji skarbowej pozostało ogólne kierownictwo, innym zaś kierownictwo bezpośrednie.

Z tytułu ogólnego kierownictwa gospodarką państwową administracja skarbową posiada charakter naczelnego organu w państwie, w którego rękach koncentruje się gospodarka państwowa, który zatem jest głównym szafarzem i stróżem tej gospodarki. Z tego tytułu administracja skarbową nada gospodarce państwowej właściwy kierunek, będzie to ogólna funkcja kierownicza; administracja skarbową będzie zarazem śledziła, czy gospodarkę prowadzi się w wyznaczonym kierunku, będzie więc śledziła wykonywanie planu gospodarczego. To druga funkcja administracji skarbowej: funkcja ewidencji wykonywania planu gospodarczego.

Aby spełnić zadanie, ciężące na zarządzie państwa w stosunku do ludności, zachodzi konieczność gromadzenia funduszków. Pomijając kwestję gromadzenia pewnych funduszków ze zysków przedsiębiorstw państwowych, prowadzonych według zasad kupieckich, a więc zasad prywatnospodarczych, pozostaniemy przez chwilę przy funduszach gromadzonych w drodze nakładania danin i opłat na członków społeczeństwa. Większość tych funduszków tworzą podatki, mniejszą część różnego rodzaju opłaty. Tu znowu widzimy, że poważna i główna rola w gromadzeniu bezpośrednio funduszków przypada administracji skarbowej, a w skromniejszych rozmiarach innym gałęziom administracji państwowej. Z tego tytułu administracja skarbową musi prowadzić ewidencję szczegółową pobierania przeważnej części funduszków w formie danin publicznych i opłat. Z powyższego możemy wysnuć następujące wnioski: 1) ogólne kierownictwo spraw gospodarczych państwa spoczywa w rękach administracji skarbowej, 2) kierownictwo bezpośrednie, szczegółowe, spoczywa w rękach, właściwych poszczególnych ogniw administracji państwowej w granicach ich zakresu działania, 3) ewidencja ogólna wykonywania planu gospodarczego spoczywa w rękach administracji skarbowej, 4) ewidencja szczegółowa w rękach poszczególnych ogniw administracji państwowej.

Jeżeli, jak widzimy, kierownictwo bezpośrednie spraw skarbowych w granicach własnej kompetencji i szczegółowa ewidencja wykonania w granicach tej kompetencji w odniesieniu do wykonania planu gospodarczego spoczywa w rękach poszczególnych ogniw administracji państwowej, to wszelkie dane, potrzebne do ułożenia takiego planu gospodarczego, któryby w uwzględnieniu wszystkich okoliczności najlepiej odpowiadał rzeczywistemu stanowi rzeczy, będą się znajdowały w rękach tych właśnie ogniw. Stąd pochodzi, że w ułożeniu planu gospodarczego biorą udział wszystkie gałęzie administracji państwowej, pod kierownictwem admini-

stracji skarbowej, skąd wychodzą instrukcje co do zasad i sposobu układania planu gospodarczego.

Za podstawę do ułożenia ogólnego planu gospodarczego służą plany szczegółowe, zwane preliminarzami szczegółowymi. Zestawiają je wszystkie władze naczelne państwa, reprezentujące poszczególne gałęzie administracji państwowej na podstawie materiałów, dostarczanych przez organa podległe i materiałów własnych. Preliminarze szczegółowe obejmują zestawienie przewidywanych wydatków i spodziewanych dochodów. Preliminarze te przesyłają władze naczelne do naczelnej władzy skarbowej, gdzie bywają rozpatrywane z punktu widzenia całokształtu gospodarki państwowej. Ustala się tam przede wszystkim wysokość wszystkich planowanych wydatków — łącznie z wydatkami administracji skarbowej, w dalszym stadium zestawia się wysokość wszystkich spodziewanych dochodów łącznie z daninami publicznymi. Z porównania zestawionych wydatków i dochodów może się okazać, że: 1) preliminarz ogólny tak w dochodach jak w wydatkach jest kwotowo równy; powiadamy wówczas, że preliminarz jest zrównoważony; 2) dochody są przewidziane w wyższej kwocie, niż wydatki; powiadamy, że preliminarz jest nadwyżkowy; 3) wydatki są kwotowo wyższe od dochodów; powiadamy, że preliminarz jest niedoborowy (deficytowy). W pierwszych dwóch przypadkach nazywamy preliminarz realnym; równowaga budżetowa jest utrzymana. W ostatnim zaś preliminarz nie jest realny.

Jeżeli nadwyżka dochodów nad wydatkami nie jest zbyt wysoka w stosunku do ogólnej sumy dochodów i nie posiada cechy stałego powtarzania się w ciągu następujących po sobie okresów gospodarczych, pozostawia się ją dla ewentualnego tworzenia, t. zw. rezerw skarbowych.

Gdyby natomiast rzecz przedstawiała się odwrotnie, należałoby zastanowić się nad zmniejszeniem przychodów z pewnych źródeł, aby nie obciążać zbytnio gospodarstw prywatnych świadczeniami publicznymi tylko w celu gromadzenia zapasów kasowych, gdy równocześnie zabiera się w sposób nadmierny tym gospodarstwom kapitał obrotowy.

Jeżeli zestawienie ogólne dochodów i wydatków wykazało nadwyżkę tych ostatnich w stosunku do pierwszych, to ze względu na nieodzowną konieczność utrzymania równowagi pomiędzy dochodami a wydatkami zaistnieją trzy ewentualności do rozważenia: 1) albo redukcja poszczególnych przewidywanych wydatków, 2) albo podwyższenie niektórych dochodów, albo wreszcie 3) zaciągnięcie pożyczki. Którą z tych ewentualności wybrać i zastosować lub też czy zastosować wszystkie trzy równocześnie, zależy od szeregu okoliczności natury społecznej, gospodarczej, politycznej i międzynarodowej. Oczywiście, że w pierwszym rzędzie zastosuje się w pewnych granicach ewentualność pierwszą. Nie powoduje bowiem nowego obciążenia — lecz przeciwnie, o ile jest dokonana z dużą ostrożnością i dotknie tego rodzaju wydatki, które ze stanowiska całokształtu gospodarki państwowej i społecznej posiadają charakter obojętny, zdolność świadczeniowa gospodarstw prywatnych nie dozna uszczerbku. Zastosowanie ewentualności drugiej musi być ocenione pod kątem widzenia siły świadczeniowej gospodarstw prywatnych. Nadmierne bowiem obciążenie tych gospodarstw świadczeniami publicznymi na rzecz państwa, obok równoczesnych obciążeń publicznych innego rodzaju, może łatwo spowodować powolne zmniejszanie ich zdolności świadczeniowej, a nawet jej zupełny

zanik, co odbiłoby się fatalnie w przyszłości na wynikach gospodarki państwowej i byłoby sprzeczne z zasadniczym celem państwa.

Zaciąganie pożyczek uważa się często za środek ostateczny w gospodarce państwowej. W uwzględnieniu jednakowoż rozwoju działalności państwa i rozszerzających się z postępem kultury potrzeb społecznych, zaciąganie pożyczek staje się objawem normalnym. Warunkiem atoli zasadniczym jest, aby pożyczki były zaciągane tylko w razie nieodzownej potrzeby i tylko na cele rzeczywiście produktywne. Pamiętać bowiem należy, że zaciągnięty dług trzeba oddać z procentem; wypożyczony pieniądz musi zrodzić nowy pieniądz, nie może być zużyty (jak się mówi skonsumowany) bezproduktywnie. Chwilowe wzbogacenie się kosztem cudzym, lecz bez dokładania w następnych okresach, wysiłków w kierunku produktywnego gospodarzenia, musi nieuchronnie spowodować zubożenie. Pożyczka zużyta natomiast gospodarczo i produktywnie zwiększa majątek narodowy, który przynosi większe dochody społeczne, a tem samem zwiększa udział państwa w tych dochodach w formie danin publicznych.

Inicjatywa w kierunku utrzymania równowagi w gospodarce państwowej, t. zw. równowagi budżetowej, znajduje się w rękach naczelnej władzy skarbowej. O ile więc zestawienie preliminarzy szczegółowych w ogólnym preliminarzu nie dało tej równowagi, władza skarbowa znajduje się w przymusowym położeniu prowadzenia pertraktacji z innemi władzami naczelnymi w kierunku skłonienia ich do ustępstw w pewnych wydatkach. W różnych państwach różnie jest unormowany stosunek naczelnej władzy skarbowej do pozostałych władz: albo minister skarbu posiada w kwestiach gospodarki budżetowej głos decydujący, albo głos przeważający, albo równorzędny z swymi kolegami w rządzie. Stwierdzić można na podstawie obserwacji stosunków w poszczególnych państwach, że gospodarka państwowa posiada duży stopień tężyzny tam, gdzie minister skarbu posiada głos decydujący, gdzie wpływ ministra skarbu sięga głęboko nie tylko na ustalenie budżetu, lecz również na kontrolę jego wykonania. Wpływ ministra skarbu w tych przypadkach znajduje wyraz w instytucji kontrolerów budżetowych (Francja), specjalnych referentów budżetowych z daleko idącemi uprawnieniami (Niemcy) i w systemie rachunkowości państwowej, a głównie kasowości¹⁾, podporządkowanej ministrowi skarbu.

Uzgodniony ostatecznie pod względem formy i treści preliminarz ogólny przedstawia minister skarbu do uchwalenia radzie ministrów, poczem jako przedłożenie rządowe zostaje przedstawiony ciałom ustawodawczym do przyjęcia i zatwierdzenia.

§ 5. STOSUNEK DOCHODÓW DO WYDATKÓW W PRELIMINARZU BUDŻETOWYM.

Gospodarstwa prywatne, obliczone, jak wiemy, na zysk, prowadzą swoją gospodarkę według takiego planu, aby dochody były zawsze wyższe od

¹⁾ Dobrze, świadomie i celowo zorganizowana kasowość pod względem zarówno jej funkcji jak techniki, stanowi niezbędny warunek skutecznej gospodarki państwowej. Nie dekoncentracja lecz koncentracja kasowa może dać dobre wyniki. Stąd też nie są dopuszczalne odrębne konta dla władz, urzędów, jednostek administracyjnych i gospodarczych w instytucjach finansowych, poza kasami państwowemi. Wyjątki od tej zasady winny być oceniane z szczególną ostrożnością (czyt. niżej rozdz. II. tytuł 2).

wydatków. Powiększają się dochody przy dobrej kalkulacji gospodarczej w ciągu okresu gospodarczego, powiększać się mogą również wydatki, o ile zachodzi konieczna potrzeba. Dane orientacyjne dostarczają zarządowi gospodarstwa miesięczne zestawienia, t. zw. surowe bilanse miesięczne. Prywatne gospodarstwa, jako gospodarstwa kalkulacyjne, mogą ustalać i ustalać wysokość wydatków według stanu dochodów.

Gospodarstwa publiczne nie są gospodarstwami kalkulacyjnymi. Prowadzące gospodarkę korporacje prawa publicznego mają przed oczyma cel, który są obowiązane z mocy swego powołania wypełnić. Na wypełnienie swego zadania potrzebują środków pieniężnych, ściąganych na podstawie przysługującego im prawa. Wydatki grają więc główną rolę, do nich stosuje się wysokość dochodów. Kalkulacja o charakterze prywatno-gospodarczym, w jaki sposób możnaby uzyskać możliwie najwyższe dochody, w gospodarstwach publicznych niema. Stąd też powiada się, że w preliminarzach budżetowych osób prawa publicznego, a więc państwa, wydatki decydują o wysokości dochodów lub dochody reguluje się według wydatków. Należy zatem w pierwszym rzędzie ustalić preliminarz wydatków.

Co wpływa na wysokość wydatków w państwie?

Rzecz jasna, że tem większe będą wydatki im większa będzie ilość potrzeb, wymagających zaspokojenia. Państwo w pierwocinach swego rozwoju, podobnie jak człowiek pierwotny, będzie miało bardzo skromne potrzeby do zaspokojenia. Postęp czasu rozszerza zadania państwa, rozszerza więc jego potrzeby, a zatem i wydatki. Potrzeby państwa idą w trzech kierunkach wewnętrznych: gospodarczym, kulturalnym i oświatowym i jednym zewnętrznym: stosunku do innych państw. Wywołują one szereg wydatków; wymienimy najważniejsze: bezpieczeństwo publiczne: zewnętrzne i wewnętrzne, powoduje wydatki na wojsko i policję; komunikacja — wydatki na drogi wodne i lądowe (kanały, gościńce, koleje, regulacja rzek), wydatki na pocztę, wydatki socjalne, oświata — wydatki na szkolnictwo wszelkiego rodzaju; wymiar sprawiedliwości — wydatki na sądownictwo; stosunki z innymi państwami — wydatki na służbę dyplomatyczną i konsularną; wydatki wojenne — wydatki z tytułu kosztów wojennych; niewyraźny stosunek z sąsiednimi państwami — wydatki związane z utrzymaniem zdolności bojowej, t. zw. pógotowia wojennego albo zbrojnego pokoju.

Wzrost wydatków państwowych powodują zatem:

- 1) rozszerzanie się zakresu działania państwa,
- 2) wzrost ludności,
- 3) rozwój kultury i oświaty,
- 4) zbrojny pokój,
- 5) koszty wojenne.

Pierwsze trzy kierunki potrzeb są idealnie rzecz biorąc, nieograniczone; zatem wydatki powinny być nieograniczone, co znowu pociągałoby za sobą pobieranie świadczeń w nieograniczonej sumie, na pokrycie tych wydatków w myśl założenia — dochody w gospodarstwach publicznych reguluje się według wysokości wydatków. Czy to jest możliwe? Już na pierwszy rzut oka widzimy, że zasada taka, teoretycznie uzasadniona, w praktyce ma swoje granice. Gospodarstwa publiczne opierają swoje dochody na świadczeniach publicznych jako głównem źródle. Co może świadczyć każdy obywatel na rzecz ogółu? Tylko to, co ma i tyle, ile ma, rozumie się własnych

dochodów. A więc dochody publiczne mają swą granicę i ta właśnie granica jest decydującą dla wydatków. Możemy więc powiedzieć z całym spokojem, że w gospodarstwach publicznych wysokość wydatków reguluje się według wysokości dochodów.

Jaka wobec powyższych konkluzji jest różnica pomiędzy gospodarstwem prywatnym a publicznym, jeżeli oba ustalają wydatki według dochodów?

Gospodarstwa prywatne, jako gospodarstwa kalkulacyjne, śledzą każdego miesiąca wyniki gospodarcze i zestawiają bilans surowy, dający im obraz stosunku dochodów do wydatków. Stwierdziwszy poważną nadwyżkę stanu czynnego majątku, właściciel gospodarstwa prywatnego może — nie musi — zwiększyć swoje wydatki, jeżeli na podstawie kalkulacji dojdzie do przekonania, że zwiększenie to przyniesie mu w końcowym efekcie zwiększenie zysków. Stwierdziwszy, przeciwnie, nadwyżkę stanu biernego, czyli stratę, zrewiduje poszczególne ogniwa swego gospodarstwa, zaostrzy kalkulację, aby wykazać zysk albo przynajmniej zrównoważyć stan bierny i czynny.

Gospodarstwa publiczne śledzą również każdego miesiąca swoje wyniki gospodarcze, które atoli nie polegają na zmianach w stanie ich majątku, lecz jedynie na wpływach kasowych i stwierdzają, czy dochody są wystarczające na pokrycie wydatków. Jeżeli te dochody okazały się za niskie, kalkulacja, w znaczeniu handlowym, nie da się zastosować w celu ich zwiększenia. Trzeba więc albo zmniejszyć względnie skreślić zupełnie pewne wydatki, albo zażądać pełnomocnictw do ściągania w drodze przymusowej dalszych świadczeń, aż do zupełnego pokrycia zamierzonych wydatków. Jednakowoż pełnomocnictwa takie będą możliwe, o tyle, o ile warunki ekonomiczne gospodarstw prywatnych zniosą dalsze obciążenia. O ile ta okoliczność już nie zachodzi, to dla utrzymania równowagi w gospodarstwie publicznym, t. zw. równowagi budżetowej, zachodzi konieczność zmniejszenia już przewidzianych wydatków, czyli t. zw. redukcji wydatków lub kompresji kredytów.

Ewidencja, jaką prowadzą wykonawcy budżetu wraz z Min. Skarbu na czele, dostarcza dostateczną ilość danych, aby odpowiedzieć na pytanie: Czy istnieje możliwość nałożenia nowych danin publicznych lub podwyższenia stopy procentowej danin już istniejących? Danemi temi będą w pierwszej linii wysokość, przypadających w pewnym okresie gospodarczym lub nawet kilku ubiegłych okresach do uiszczenia świadczeń, czyli t. zw. należności, stan ich uiszczenia w poszczególnych okresach oraz zaległości do ściągnięcia; w drugiej zaś linii stosunek procentowy kwoty dochodu społecznego, obciążonego daninami do kwoty tych danin i kwoty świadczeń publicznych wogóle. Jeżeli istnieją zbyt wysokie zaległości z tytułu niewpłaconych danin, a energiczne środki władz w kierunku przymusowego ich ściągnięcia nie zdołały ich usunąć, jeżeli stosunek procentowy kwoty ogólnego dochodu społecznego do ogólnej kwoty danin publicznych wykazuje nadmierne obciążenie tego dochodu na rzecz danin, okoliczności te wskazują, że niema widoków, aby nowe świadczenia, czy też podwyższone dotychczasowe, dały wynik, poprawiający stan dochodów budżetowych do tego stopnia, aby pozwoliły zapewnić i utrzymać trwałą równowagę budżetową.

Pozostaje jeszcze trzecia ewentualność, dająca możliwości uzyskania

środków do sprowadzenia równowagi budżetowej. Jest nią zaciągnięcie pożyczki. Stan finansowy i rozwijane plany gospodarstwa publicznego uzasadniają zaciągnięcie pożyczki na dłuższy lub krótszy termin, na przeciąg kilkudziesięciu, kilkunastu lub kilku lat, albo na przeciąg jednego okresu budżetowego i stosownie do tego będą to długi stałe lub bieżące. Rodzaj pożyczek zależeć będzie od ich przeznaczenia; albo przeznaczone będą na różnego rodzaju inwestycje i będą wówczas pożyczkami długoterminowymi, co roku w pewnej wysokości umarzanymi albo celem ich będzie pokrywanie bieżących wydatków, a zwrot ich przypada w późniejszym nieco czasie tego samego lub co najwyżej następnego okresu budżetowego; będą to pożyczki krótkoterminowe. Ekonomiści pierwsze pożyczki nazywają często długami państwowymi, drugie zaś długami skarbowymi, a to na tej zasadzie, że długi pierwszego rodzaju można zaciągać tylko na mocy ustawy państwowej, długi natomiast drugiego rodzaju może zaciągać kompetentna władza w granicach własnego zakresu działania.

Pożyczka może dojść do skutku pod dwoma warunkami: 1) Jeżeli istnieje w społeczeństwie jeszcze pewien dochód wolny w formie oszczędności, i 2) jeżeli zaciągający pożyczkę wzbudza dostateczne zaufanie, że zaciągnięty dług zwróci w wysokości i w terminach ustalonych przy zaciąganiu długu; zaufanie zaś powyższe może dłużnik wzbudzić, jeżeli swą gospodarkę prowadzi w sposób zdecydowanie zrównoważony i przy zachowaniu zasad gospodarności publicznej. Pożyczka bowiem to antycypacja dochodów drogą pośrednią. Jeżeli więc braknie równowagi w gospodarce, jeżeli gospodarka będzie prowadzona nie według zasad gospodarności publicznej, dochód społeczny nie wzrośnie, braknie źródeł dochodu¹⁾ dla gospodarstwa publicznego w takiej ilości i obfitości, aby dostarczyły funduszy na potrzeby nowe i potrzeby dawne, pokryte pożyczkami, które należy zwrócić.

Dobry i przewidujący zarząd gospodarstwa publicznego zastosuje przy odpowiedniej analizie wydatków, z uwzględnieniem ich przeznaczenia, wszystkie trzy możliwości w takich rozmiarach, aby zamierzony cel osiągnąć, a mimo to nie wywołać ujemnych skutków w gospodarstwach prywatnych; wszak na tych gospodarstwach opiera się gospodarstwo publiczne. Popularnem staje się dziś wyrażenie: „Nikt nie podcina gałęzi na której bezpiecznie siedzi”.

§ 6. METODY SZACUNKOWE DOCHODÓW I WYDATKÓW W PRELIMINARZU BUDŻETOWYM A REALNOŚĆ BUDŻETU.

Preliminarz budżetowy to szacunek przyszłości. Niewiadomą jest kwota ani przychodów, ani wydatków. Że będą przychody i wydatki nie ulega najmniejszej wątpliwości; ile ich będzie w rzeczywistości, trudno przewi-

¹⁾ Krzyżanowski, j. w.: „Państwo we własnym interesie stara się, względnie starać się powinno wynagrodzić ludności swą działalnością ciężary podatkowe, którymi ją obarcza. Jeżeli przez dłuższy czas działalność jego nie ułatwia zarobkowania, wówczas dobrobyt znika. Wysycha źródło, z którego państwo czerpie” (str. 6). „Przedsiębiorcy stawiają sobie za zadanie osiągnięcie przewyżki dochodów ponad wydatki swego gospodarstwa zarobkowego i domowego, które kapitalizują. Rozkwit nowoczesnego gospodarstwa polega na powodzeniu tych usiłowań, stanowiącym także kamień węgielny zasobności skarbu, żyjącego nadwyżkami prywatnej gospodarki” (str. 95).

dzieć z zupełną dokładnością. Ponieważ preliminarz budżetowy musi być ułożony, zachodzi konieczność oceny przyszłości temwięcej troskliwie, im więcej ocena ma możliwie najbardziej być zbliżoną do przyszłej rzeczywistości.

Przewidywania mogą różnie odzwierciedlać przyszłe rzeczywiste stosunki; zależy to od więcej lub mniej stałego tętna życia ekonomicznego danego społeczeństwa. O ile bieg życia ekonomicznego cechuje pewna stałość w dłuższym okresie czasu, przewidywania mogą być dostatecznie dokładne. Gdy atoli bieg ten cechują poważne wahania, wywołane stosunkami koniunkturalnymi, stanem bilansu płatniczego, handlowego, waluty, operacji kredytowych, stanem produkcji i konsumpcji wewnętrznej, usiłowanie cyfrowych obliczeń przyszłych wyników nie okazuje się rzeczą łatwą; w takich okolicznościach można mówić o więcej lub mniej dokładnym rachunku prawdopodobieństwa.

Taktyka, stosowana przez gospodarstwa publiczne przy szacowaniu przyszłych wyników swej gospodarki daje podstawę do teoretycznego ujęcia szacunku według pewnych metod. Można odróżnić trzy metody szacowania dochodów i wydatków budżetowych w preliminarzu budżetowym. Według jednej z nich jako dochody i wydatki budżetowe przyszłego okresu gospodarczego przyjmuje się kwoty dochodów i wydatków, wykazanych w rocznych zamknięciach rachunków ubiegłego już okresu budżetowego; na okres budżetowy, np. 1928, przyjmuje się kwoty dochodów i wydatków w wysokości kwot, wykazanych w rocznym zamknięciu rachunków za okres 1926. Jest to t. zw. *metoda rzeczywistych wyników* gospodarki w ubiegłym okresie gospodarczym.

Wyniki późniejszej gospodarki nie dały, przypuścimy, wskutek zmiany stosunków gospodarczych, sum przewidywanych, a opartych o rzeczywiste wyniki ubiegłego okresu. Okoliczności te spowodowały stosowanie innego sposobu obliczania. Z rzeczywistych wyników ubiegłych trzech do pięciu lat oblicza się rachunkiem średniej arytmetycznej przeciętny dochód i wydatek dla jednego okresu gospodarczego; ten przeciętny dochód i wydatek w niezmienionej wysokości lub skorygowanej wgórę ewentualnie w dół przy uwzględnieniu okoliczności, czy konjunktura gospodarcza wykazuje tendencję zwyżkową czy zniżkową, przyjmuje się jako przewidywany dochód i wydatek w przyszłym okresie gospodarczym. Jest to *metoda swobodnego szacunku* dochodów i wydatków budżetowych.

Trzeci sposób szacowania opiera swe obliczenia na dwóch przesłankach. Pierwszą z nich to cyfrowe wyniki okresu gospodarczego, mogącego być uważanym za punkt zwrotny w życiu gospodarczym w kierunku rozwoju konjunktury ekonomicznej lub w kierunku jej depresji. Wyniki okresu następnego ujmuje się w stosunek procentowy do wyników okresu zwrotnego i wyprowadza się różnice procentowe pomiędzy wynikami dwóch następujących po sobie okresów gospodarczych. Przeciętna różnic procentowych w wynikach ostatnich trzech zamkniętych okresów gospodarczych stanowi przesłankę drugą. Na przyszły okres gospodarczy przewidywa się kwotę dochodów i wydatków, przedstawiającą się jako suma lub różnica kwoty preliminarza budżetowego na okres bieżący i kwoty, przedstawiającej wartość obliczonej różnicy procentowej. Jest to t. zw. *metoda automatycznego szacunku* dochodów i wydatków budżetowych.

Przy zestawianiu preliminarzy budżetowych stosują różne państwa z różnym efektem końcowym wskazane wyżej metody szacunkowe. W państwach ładu stałego bywają stosowane metody pierwsza i druga; metoda trzecia, która nie przyjęła się na kontynencie, stosowana jest przeważnie w Anglii kolebce budżetu państwowego.

Każda z powyższych metod szacunkowych ma swoje dobre i złe strony. Chodzi więc o to, która z nich w danej chwili jest najodpowiedniejsza, aby z całą możliwie dokładnością ocenić wyniki gospodarki publicznej przyszłego okresu budżetowego. Metoda pierwsza będzie niewątpliwie wystarczająca w okresie stałości stosunków gospodarczych, potrzeb społecznych i kulturalnych w danym państwie. Jest to jednak naogół rzadki przypadek, aby podobny stan istniał w jakimkolwiek państwie nawet w okresie przed wojną światową, bowiem i wówczas wzrost ludności, oświaty, nie mówiąc już o zbrojnym pokoju wywoływał pewien stopień nowych potrzeb, wymagających pokrycia, a zatem również nowych dochodów. Stosunki powojenne wprost wykluczają możliwość stosowania tej metody.

Zmiany koniunkturalne uzasadniały potrzebę użycia innej metody szacunkowej, w szczególności metody drugiej. Cechą jej jest pewna dowolność. Bo jakkolwiek cyfry przeciętne dają się obliczyć z zupełną dokładnością, to przy zastosowaniu pewnej dozy optymizmu w ocenie stosunków koniunkturalnych celem dokonania korektury cyfr przeciętnych w dół lub w górę ostateczna cyfra, oparta o swobodny szacunek, może poważnie odbiegać od przyszłej rzeczywistości i powodować budżet nierealny. Nierealność ta może dotyczyć zarówno tych przypadków, gdy w oparciu się o rzekomo pewne dochody, przewidywano optymistycznie wysokie wydatki, lub też, nie zwiększając wydatków, przewidywano optymistycznie dostatecznie obfity przypływ dochodów. Pesymizm bywa rzadko stosowany przy szacunku cyfr; bywa stosowany pewien stopień ostrożności, co uważać można raczej za wstrzeźliwość w zbyt daleko idącym optymizmie.

Metoda trzecia operuje więcej ścisłymi danymi aniżeli metoda druga. Ona również uwzględnia zmiany koniunkturalne zwiększające lub zmniejszające. W szacunku atoli cyfr opiera się nie na swobodnej ocenie zmian, lecz na wynikach tych zmian, ujętych w liczby procentowe. Metoda ta stara się unikać dowolności. Liczby procentowe wskazują kształtowanie się wyników w poszczególnych okresach budżetowych w porównaniu z okresem, który uważa się za podstawowy. Różnice liczb procentowych, dotyczących dwóch sąsiadujących ze sobą okresów budżetowych wskazują na zwyżkę lub na spadek w dochodach i wydatkach. Ta właśnie różnica stanowi jakgdyby wskazówkę barometryczną, pozwalającą wnioskować, czy w atmosferze gospodarczej państwa spodziewać się należy pogody (zwyżki), czy też niepogody (zniżki).

Dla oceny wartości omówionych wyżej metod szacunkowych nie wystarczy stosować je do sum ogólnych preliminarza budżetowego, lecz należy poddać szacunkowi cyfry w poszczególnych głównych grupach dochodów i wydatków z uwzględnieniem jeszcze charakteru dochodów i wydatków pod względem ich sztywności i elastyczności. Za cyfry dochodów względnie wydatków budżetowych sztywne uchodzą te, których dowolnie i jednostronnie zmieniać nie można; inne, podlegające swobodnej dyspo-

zycji zarządcy gospodarstwa publicznego, uważa się za elastyczne. Do pierwszych zaliczyć można w wydatkach zobowiązania, wynikające z umów prywatno-prawnych (umowy dzierżawne, umowy pożyczkowe), publiczno-prawnych (międzynarodowe zobowiązania, uposażenia i zaopatrzenia emerytalne cywilne i wojskowe z zaopatrzeniem inwalidzkim); do drugich wydatki o charakterze administracyjno-rzeczowym (utrzymanie biur, urzędów) i tak zwanym resortowym (sybwencje, dotacje). Pojęcia sztywności i elastyczności cyfr budżetowych są pojęciami względniemi. Mogą one być miarodajne w ciągu jednego okresu budżetowego i to w stosunku do cyfr indywidualnych. Rozumiemy to tak, że nawet cyfry grupy pierwszej przechodzą do grupy drugiej na przestrzeni kilku okresów budżetowych. Weźmy dla przykładu uposażenie. Kwota uposażenia indywidualnego opartego na specjalnej ustawie jest sztywna; oparta o przepis ustawowy nie może po przyjęciu jej w budżecie ulec zmianie w sposób jednostronny. Jeżeli jednakowoż suma ogólna z tytułu uposażeń wskutek redukcji ilości jednostek pobierających uposażenie zmniejszy się, ogólna suma na uposażenie ulegnie zmianie drogą pośrednią przez redukcję etatów osobowych, co bezwątpienia należy do swobodnej oceny władzy. Można zatem powiedzieć, że uposażenie należy do pozycji sztywnych, lecz ogólna kwota na uposażenie nie da się do tej grupy zaliczyć bez zastrzeżeń.

Sumy przychodowe zaliczają się prawie w całości do grupy cyfr elastycznych. Przepis ustawowy i skala kwotowa usuwają wszelką samowolę w stosunku do jednostki, lecz wynik ogólny z danego źródła przychodowego zależy od konjunktury gospodarczej. Dobrze prosperujące gospodarstwa prywatne przy dobrej konjunkturze dostarczają więcej soków gospodarstwu publicznemu w formie danin. Doświadczenie szeregu gospodarstw publicznych państwowych i samorządowych wykazały w różnych okresach czasu, że podwyższenie skali kwotowej nie zawsze przyczynia się mimo istniejące rygory przymusowe do zwiększenia przychodów budżetowych. Podwyższenie np. ceny biletów tramwajowych nie zawsze wpływa na powiększenie dochodów w związku z zmniejszeniem się frekwencji w tramwajach; opłata monopolowa zwiększona wpływa na ograniczenie konsumpcji przedmiotu monopolu, jeżeli konjunktura gospodarcza wykazuje tendencję zniżkową.

Zalecać jedną z wymienionych i opisanych metod szacunkowych do stosowania jej przy zestawianiu preliminarza budżetowego nie wydaje się celowe. Gospodarz sam oceni, którą ma stosować, lecz musi posiadać odpowiedni materiał cyfrowy do swej dyspozycji i to szybko, aby po jego analizie mógł dojść do niezłomnego przekonania, jakie horoskopy czekają go w najbliższej przyszłości. Materiałem takim są dokładne zestawienia miesięczne wydatków według ich rodzajów i zestawienie przychodów budżetowych nawet na krótsze okresy (np. dziesięciodniowe); zestawienia te poddane analizie porównawczej według metody trzeciej, dają obraz procentowych zmian, miarodajnych do oceny przyszłości.

Dla lepszego uzmysłowienia sobie wszystkich trzech metod podajemy niżej wyniki gospodarki budżetowej polskiej, opublikowane w Rocznikach Ministerstwa Skarbu i w Biuletynie Statystycznym ogłaszanych przez powyższe Ministerstwo tudzież analizę tych wyników według metody trzeciej.

Dochody i wydatki preliminowane

D o c h o d y

S U M Y	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933
Ogólne	1,995,4	2,552,7	2,955,0	3,038,7	2,890,5	2,375,0	2,058,9
Daniny	1,020,1	1,307,3	1,601,7	1,613,0	1,596,7	1,272,2	1,016,5
Monopole	650,9	870,6	904,5	956,9	896,5	695,3	661,2
Administracyjne . . .	188,1	234,9	256,5	260,8	264,9	232,4	226,5
Zaopatrzenia	26,8	27,1	27,7	27,6	24,9	33,1	50,2
Przedsiębiorstwa . . .	109,5	102,8	164,6	180,4	127,5	142,0	104,5

W y d a t k i

S U M Y	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933
Ogólne	2,572,5	2,895,0	3,059,9	2,940,9	2,886,2	2,452,4	2,457,9
Administracyjne . . .	2,100,6	2,338,5	2,487,6	2,350,8	2,294,8	1,848,5	1,818,1
Zaopatrzenia	244,1	279,2	278,8	274,3	284,9	316,0	294,8
Długi	186,7	236,7	259,6	296,8	293,3	280,0	338,3
Przedsiębiorstwa . . .	41,1	20,6	33,9	19,0	13,2	7,9	6,7

Wykonanie budżetu

D o c h o d y

S U M Y	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933
Ogólne	1,504,3	1,572,0	2,135,3	2,770,7	3,008,3	3,029,0	2,750,4	2,262,1	2,001,7	1,869,0
Daniny	966,9	890,1	1,128,1	1,494,6	1,736,8	1,735,7	1,461,5	1,177,2	978,0	974,3
Monopole	333,6	445,1	626,5	796,6	890,3	886,1	804,7	678,0	625,1	627,5
Administracyjne . . .	187,5	183,8	203,3	249,1	247,5	269,3	342,1	225,7	302,6	179,6
Zaopatrzenia	16,3	22,9	23,7	27,5	28,9	26,7	24,4	33,4	53,8	41,8
Przedsiębiorstwa . . .	—	30,1	153,2	202,9	104,8	111,2	117,7	147,8	42,2	41,8

W y d a t k i

S U M Y	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933
Ogólne	1,676,9	1,808,1	1,974,7	2,556,0	2,841,1	2,992,7	2,813,9	2,467,5	2,243,9	2,206,3
Administracyjne . . .	1,484,4	1,574,1	1,632,1	2,084,5	2,313,8	2,404,6	2,220,3	1,901,3	1,754,0	1,742,5
Zaopatrzenia	128,4	167,5	181,4	243,8	279,0	306,0	322,3	320,2	294,3	280,8
Długi	12,7	66,5	149,1	186,6	227,8	251,2	266,5	242,7	188,4	175,1
Przedsiębiorstwa . . .	51,4	—	12,1	41,1	20,5	30,9	4,8	3,3	7,2	7,9

Załączona tabela przedstawia preliminarze budżetowe dochodów i wydatków w latach 1927/28 do 1933/34, oznaczonych rokiem kalendarzowym, na który przypada początek okresu budżetowego, oraz wykonanie budżetu dochodów i wydatków w latach 1924/25 do 1933/34 podobnie oznaczonych. Dochody i wydatki podano w sumach ogólnych, a ponadto podział ogólnych sum na grupy: A), w dochodach, 1) z danin publicznych, 2) monopolów, 3) z administracyjnych opłat i należności, 4) z opłat emerytalnych i 5) z przedsiębiorstw; B. W wydatkach, 1) na administrację, 2) na zaopatrzenie cywilne, wojskowe i inwalidów wojskowych, 3) na długi państwowe i 4) na przedsiębiorstwa.

Już na pierwszy rzut oka widać po porównaniu kwot preliminowanych w poszczególnych okresach i rzeczywiście osiągniętych, że mowy być nie może o stosowaniu pierwszej metody szacunkowej. Cyfry dochodów i wydatków ulegają tak poważnym zmianom, że ubiegłe okresy żadną miarą nie mogą stanowić podstawy do szacunku i ustalenia kwot na okres przyszły według metody rzeczywistych wyników ubiegłego okresu budżetowego.

Porównanie kwot preliminarzy budżetowych na poszczególne okresy budżetowe z kwotami wyników gospodarki w latach poprzedzających te okresy wskazuje, że stosowanie metody drugiej nie odzwierciedla należycie w preliminarzu budżetowym następnej rzeczywistości. Wydatki są w preliminarzach (poza latami 1930 i 1931) wyższe od dochodów; w rzeczywistości zaś dochody w latach 1926 do 1929 były wyższe od wydatków. Sumy dochodów, preliminowane w kwocie ogólnej w latach 1927 do 1930 są wyższe od przeciętnej sumy ogólnej dochodów w latach poprzedzających. Podobny obraz dają sumy preliminowane w wydatkach. Można by powiedzieć, że zastosowany został pewien optymizm, optymizm ostrożny o tyle, że w grupie danin publicznych preliminowano począwszy od roku 1928 do roku 1930 sumę mniejszą od przeciętnych rzeczywistych wpływów z dwóch względnie trzech lat poprzedzających. Rok 1930 stanowi punkt zwrotny w wynikach gospodarki budżetowej.

Preliminarz budżetowy na rok 1930 zestawiono nadwyżką dochodów w sumie prawie 98 milionów zł. a wykonanie budżetu przyniosło 63,5 milionów zł. niedoboru. Preliminowanie sum dochodów i wydatków z oparciem się o przeciętne sumy rzeczywistych w latach poprzedzających staje się nieaktualne nawet z pewnemi korekturami a to z powodu zachodzących trudności w ustalaniu skali procentowej, którą należałoby zastosować przy korekturze. Wpływy z dwóch największych źródeł dochodowych: danin publicznych i monopolów są najwyższe w roku 1928. W latach 1929 i 1930 spadając, dają sygnał ostrzegawczy, że należy się przygotować na obniżenie się dochodów w preliminarzach budżetowych następnych okresów. Jest to sygnał, nad którym trudno z punktu widzenia utrzymania równowagi budżetowej przejść do porządku.

Omówione dwie metody szacunkowe nie dają, jak widzimy, zadawających rezultatów. Przypatrzmy się przedstawionym cyfrom począwszy od roku 1929 włącznie ze stanowiska trzeciej metody szacunkowej.

Przyjąwszy dochody z r. 1927 za 100%, dochody w latach 1929 do 1933 w stosunku do roku 1927 przedstawiają się w sumach procentowych, jak wskazuje następująca tabela:

	1929	1930	1931	1932	1933
suma ogólna	109	99	82	72	74
daniny	116	98	79	65	67
monopole	111	101	85	78	83
dochody administr.	108	137	91	121	91
„ z wkładek emeryt.	97	89	121	196	183
„ z przedsiębiorstw .	55	58	73	21	52

Różnica w cyfrach procentowych pomiędzy poprzednim okresem budżetowym a następnym daje następujący obraz:

w dochodach ogólnych	— 10	— 17	— 10	+ 2
„ z danin	— 18	— 19	— 14	+ 2
„ z monopolów	— 10	— 16	— 7	+ 5
„ administr. . . .	+ 29	— 46	+ 30	— 30
„ z skład. emeryt. . . .	— 8	+ 32	+ 75	— 13
„ z przedsiębiorstw	+ 3	+ 15	— 52	+ 31

Biorąc pod uwagę ogólną cyfrę dochodów i cyfry dwóch najobfitszych źródeł dochodowych: danin i monopolów, konstatujemy spadek w latach 1930, 1931, 1932. Według metody automatycznego szacunku cyfra ogólnych dochodów miałyby wynosić:

w r. 1931 sumę dochodów z r. 1930 zmniejszoną o 10% t. j. 2475,4 milj. zł. (2750,4 mniej 275,0)

w r. 1932 sumę dochodów z r. 1931 zmniejszoną o przeciętny procent spadku z lat 1929 — 1931 t. j. o $(\frac{10 + 17}{2})$ 13,5% zatem 1955,8 milj. zł.

W daninach publicznych suma dochodów obliczona w podobny sposób miałyby wynosić w tych samych latach 1198,4 milj. zł. i 959,5 milj. zł.; w monopolach 724,2 milj. zł. i 589,9 milj. zł. Rzeczywiste cyfry dochodów przyniosły dalszy spadek w r. 1932. Idąc dalej po tej samej linii wnioskowań i obliczeń, cyfry preliminowane na rok 1933 miałyby się przedstawiać:

w ogólnych dochodach	2001,7	mniej 12%	1761,5
w daninach	978,0	„ 17%	811,7
w monopolach	625,1	„ 11%	556,4

Tabelaryczny obraz porównawczy omawianych trzech grup w latach 1931, 1932, 1933 przedstawiały się następująco:

w latach	według pre- liminarza	według me- tody trzeciej	w kwotach rzeczywist.
1. SUMY OGÓLNE:			
1931	2890,5	2475,4	2262,1
1932	2375,0	1955,8	2001,7
1933	2058,9	1761,5	1869,0
2. DANINY:			
1931	1596,7	1198,4	1177,2
1932	1272,2	959,5	978,0
1933	1016,5	811,7	974,3
3. MONOPOLE:			
1931	896,5	724,2	678,0
1932	695,3	589,9	625,1
1933	661,2	556,4	627,5

Z porównania cyfr preliminowanych i rzeczywiście osiągniętych widzimy pomiędzy nimi dużą różnicę. Mniejszą natomiast różnicę widzimy między cyframi obliczonymi według metody automatycznego szacunku a cyframi rzeczywistymi. Obserwujemy w dodatku jeszcze jedno zjawisko. Cyfry rzeczywiste przemawiają na niekorzyść preliminowanych, a na korzyść obliczonych metodą automatycznego szacunku; są stale niższe od pierwszych, a wykazują poprawę w r. 1932 w stosunku do drugich. Zapewniają lepiej utrzymanie równowagi budżetowej.

W następnym zestawieniu podajemy wydatki rzeczywiste w latach 1929 — 1932 i preliminowane na r. 1933.

Wydatki rzeczywiste w stosunku do wydatków z r. 1927, które przyjmujemy za 100, wynoszą w liczbach procentowych:

	1929	1930	1931	1932	1933
ogółem	117	110	96	87	95
administr.	115	107	91	84	87
emerytury (zaopatrzenie) . .	126	132	131	121	121
długi państw.	135	143	130	101	181
przedsiębiorstwa	75	12	8	18	17

Różnice w cyfrach procentowych wydatków okresu następnego w porównaniu z wydatkami okresu poprzedniego przedstawiają się następująco:

w wydatkach ogólnych	.	.	—	7	—	14	—	9	+	8
" administr.	.	.	—	8	—	16	—	7	+	3
" emerytal.	.	.	+	6	—	1	—	10	—	—
" długach państ.	.	.	+	8	—	13	—	29	+	80
" przedsiębior.	.	.	—	63	—	4	+	10	—	1

Zasada, iż dochody reguluje się według wysokości wydatków, okazują się nie do zastosowania w tych przypadkach, gdy sytuacja ekonomiczna kraju i dochód społeczny nie pozwalają na dalsze obciążanie społeczeństwa świadczeniami publicznymi. Kryzys ekonomiczny zmusza do zastosowania odwróconej zasady: wydatki ustala się w wysokości osiągalnych dochodów.

Jeżeli dla usprawiedliwienia pokrycia wydatków przewidziano dochody w wysokości pod względem ich realnej wartości nie dość ścisłej, wydatki natomiast skutecznia się w granicach, ustalonych w budżecie, a więc dostosowanych do przewidywanych dochodów, powstaje deficyt, zwiększający się tak, że jego pokrycie i usunięcie natrafia po pewnym czasie na bardzo poważne trudności.

§ 7. WYKONANIE BUDŻETU.

Uchwalony przez właściwy czynnik w państwie preliminarz budżetowy i zatwierdzony przez władzę ustawodawczą budżet stwarza materialną podstawę do wykonania gospodarki w danej zbiorowości państwowej. Akt administracyjny ujęty w formę ustawy, zwanej ustawą skarbową, zatwierdzający przedłożony preliminarz budżetowy, zawiera szereg postanowień natury ogólnej stanowiących dyrektywę ogólną dla organu władzy wykonawczej, w jakim kierunku ma postępować, aby utrzymać równowagę pomiędzy przychodami a wydatkami budżetowymi. Do takich zasadniczych dyrektyw należy postanowienie, że np. budżet ma być wykonany okresami miesięcznymi, że przyzwołony kredyt ma być użyty wyłącznie na cele przewidziane w poszczególnych rubrykach budżetowych i w granicach kwot w tych rubrykach zatwierdzonych, że nie jest dopuszczalne dokonywanie wydatków na cele nieobjęte budżetem, wyjąwszy przypadki nadzwyczajne, uzasadnione nieodzowną koniecznością asygnowania sum z kasy państwowej. Wydatki tego rodzaju winny być uchwalone przez Rząd i jednocześnie zgłoszone ciałom ustawodawczym we wniosku o dodatkowe kredyty.

Wobec wypowiedzenia zasady, że kredyt powinien być użyty wyłącznie tylko na cel i w granicach przewidzianych w dotyczących rubrykach budżetu, organ władzy wykonawczej, posiadający prawo dysponowania sumami budżetowymi, musiałby się bezwzględnie i celów tych i granic kwotowych w toku wykonywania gospodarki budżetowej trzymać. Jeżeli uprzytomnimy sobie, że nawet zatwierdzony budżet jest rachunkiem prawdopodobieństwa, jest przewidywaniem a nie rzeczywistością, trzymanie się zakreślonych zgóry granic może interesom państwa przynieść szkody albo przynajmniej może nie przysporzyć korzyści, których osiągnięcia oczekiwano. Z tych powodów zmierza się do nadania rubrykom budżetowym większej elastyczności. Drogi do tego prowadzą dwojaki: a) sposób uchwalania kredytów przez ciało ustawodawcze (wotowanie), b) udzielanie specjalnych pełnomocnictw ministrowi skarbu.

Zastosowanie jednej z wymienionych dróg lub odpowiednie skombinowanie obydwu zależy od stosunków ustrojowych w danym państwie, od systemu prowadzenia spraw państwowych. Jeżeli w wykonywaniu zadań państwowych posiada przewagę czynnik ustawodawczy, stara się w wotowaniu kredytów zastosować możliwie daleko posuniętą specjalizację, nakładając na ministra skarbu obowiązek zezwalania na przenoszenie części kredytów z jednego tytułu budżetowego na inny, z dużym atoli ograniczeniem co do rozmiarów takich przenoszeń (virement). Wspomniany obowiązek nałożony przez czynnik ustawodawczy na ministra skarbu jest jego prawem w stosunku do pozostałych członków rządu. Jeżeli punkt ciężkości w zarządzie państwowym spoczywa na naczelnym organie władzy wykonawczej, rządzie, wotowanie kredytów przez czynnik ustawodawczy nie może iść po linii zbyt dużego skrępowania rządu w sprawie dysponowania pozwoleniami kredytami¹⁾. Rząd odpowiedzialny konstytucyjnie za sprawowanie swych agend nie może być zanadto skrępowany pewnymi formami; musi posiadać dostateczną swobodę ruchów, o ile ma osiągnąć w imię dobra całej zbiorowości zamierzony cel. I ta właśnie odpowiednia swoboda ruchów w akcji rządu dyktuje kierunek wotowania poszczególnych kredytów w ramach większych grup wydatków. Stosunek poszczególnych członków rządu do ministra skarbu, tudzież stosunek rządu i jego członków do organów kontroli parlamentarnej decyduje o rozmiarach kompetencji każdego organu wykonawczego władzy państwowej do przenoszenia przyzwoleń kredytów w własnym zakresie działania, do przenoszenia kredytów za zgodą ministra skarbu, względnie także i szefa rządu; stosunek ten wpływa również na rodzaj ksiąg rachunkowych i kasowych, jakie należy założyć i prowadzić dla utrzymania właściwej ewidencji wykonania budżetu.

Wotowanie kredytów w większych grupach²⁾ daje dotyczącej władzy wykonawczej, która posiada prawo dysponowania daną grupą kredytów, możliwość przenoszenia w własnym zakresie kredytów w poszczególnych tytułach budżetowych, stanowiących tę grupę, bez przekroczenia ogólnej sumy kredytów zatwierdzonych w tejże grupie. Interwencja ministra skarbu jest wymagana w tych przypadkach, gdy przeniesienie kredytów miałyby nastąpić z jednej grupy wydatków do innej tego samego działu zarządu państwowego, a więc poza grupę uchwaloną przez parlament. Nie jest dopuszczalne przenoszenie kredytów pomiędzy różnymi działami zarządu państwowego.

Dozwolone kredyty według poszczególnych tytułów budżetowych tudzież i organa władzy wykonawczej, posiadające prawo dysponowania przyzwoleńmi kredytami oraz uruchomionemi w ramach przyzwoleń kredytów środkami pieniężnymi, podaje się do wiadomości organów kontroli parlamentarnej. Dla skutecznego prowadzenia przez powyższe organa kontroli wykonywania budżetu w ciągu okresu budżetowego podaje się do ich wiadomości każdorazowe zmiany dokanane w wysokości przyzwoleń kredytów w poszczególnych tytułach budżetowych wskutek zarządzo-nych przeniesień.

Ze stanowiska potrzeb prawidłowej ewidencji wykonywania gospodarki budżetowej należy się poruszonemu dopiero co zagadnieniu nieco bliżej

¹⁾ Por. art. 50 ust. 3 i art. 59 ust. 1 i 2 Konstytucji R. P. z dnia 23 kwietnia 1935.

²⁾ We Francji rozdziałami, w Polsce paragrafami.

przypatrzeć; dotyka bowiem ewidencji wykonywania budżetu, której wyniki są potrzebne: 1) samej dotyczącej władzy resortowej, odpowiedzialnej bezpośrednio za dany dział gospodarki państwowej, 2) władzy skarbowej, której zadaniem jest utrzymanie równowagi pomiędzy dochodami a wydatkami zarówno w preliminarzach, jak przy rzeczywistym wykonywaniu, a wreszcie 3) organom kontroli państwowej, która z mocy swych prawnych obowiązków śledzi, czy czynności gospodarcze i finansowe organów administracji państwowej są legalne, wykonywane z należytą oszczędnością i celowo pod względem gospodarczym, a zatem tanio, bez nadmiernego biurokratyzmu, szybko i sprawnie¹⁾.

Każda władza resortowa w poczuciu obowiązku względem siebie samej i względem państwa będzie zatem zadowolona prowadzić ewidencję wykonywanej przez siebie gospodarki pieniężnej budżetowej w takiej formie, aby każdy szczegół, nawet taki, który podlega jej własnej swobodnej ocenie, był ujęty w szczegółową ewidencję książkową. Pod tym tylko warunkiem spełni swój własny obowiązek przede wszystkim dokładnego nadzorowania podległych organów, a powtórze obowiązek względem mocodawców. Stąd wynika, że władze resortowe są obowiązane prowadzić ewidencję gospodarki budżetowej w osobnych pozycjach składających się na jeden tytuł budżetowy, jeżeli dobroć wykonania budżetu tego wymaga, choćby nawet szefowi dotyczącej władzy resortowej przysługiwało prawo swobodnego decydowania we własnym zakresie o przynależności pewnej sumy do jakiejś pozycji budżetowej. Prowadząc taką ewidencję, stwarza władza resortowa pełne warunki do usprawiedliwienia swej gospodarki wobec mocodawców.

Inny jest stosunek władzy resortowej do władzy skarbowej. Tej ostatniej zależy na utrzymaniu równowagi pomiędzy przychodami a wydatkami budżetowymi. W stosunku zatem do niej każda władza resortowa winna wykazać w swych zestawieniach, że przewidzianych w budżecie granic wydatków przestrzega, że w dokonywaniu wydatków nie przekracza przyzwolonych jej w danym okresie sum. Granice uprawnień władzy skarbowej wobec władzy resortowej w dziedzinie wykonywania gospodarki budżetowej sięgają zatem tak daleko, jak daleko, szef władzy resortowej nie może, we własnym zakresie, dokonywać zmian w sumach, zatwierdzonych w budżecie wydatków, lecz musi uczynić to bezwzględnie za zgodą szefa władzy skarbowej.

Z powyższych uwag widzimy, że rozmiary ewidencji wykonywania gospodarki budżetowej będą ze stanowiska potrzeb własnych, dotyczącego resortu i ze stanowiska kontroli parlamentarnej dalej idące, niż ze stanowiska potrzeb władzy skarbowej. Gdy zatem księgi rachunkowe władz resortowych będą ujmowały sumy budżetowe w ewidencję nie tylko według tytułów budżetowych, zgodnie z szematem budżetowym, lecz jeszcze ewidencję sum według składowych części poszczególnych tytułów budżetowych, to księgi kontowe organów kasowych mogą ograniczyć się w dochodach do prowadzenia ewidencji wpływów tylko według władz resortowych,

¹⁾ W Polsce ustawa o kontroli państwowej z dn. 3.VI.1921 Dz. U. R. P. poz. 314, art. 4. Co do stosunków w Niemczech: Dr. Bielak, Skarbowość Rzeszy Niemieckiej, str. 82 i nast. (Kontrola gospodarki państwowej).

w wydatkach zaś według władz dysponujących i przynależności resortowej sum wydatkowanych z podziałem dowodów kasowych według tytułów budżetowych.

§ 8. PRAWO ASYGNACJI ORGANÓW WŁADZY PAŃSTWOWEJ.

Wykonywanie budżetu państwowego przez upoważnione organa władzy państwowej jest ściśle związane z wydawaniem dyspozycji kasowych. Jedne z nich będą się odnosiły do trzeźwienia się o odpowiednie zasoby pieniężne, drugie do przejmowania w imieniu państwa zobowiązań i ich wyrównywania. Aby każde zobowiązanie mogło być wyrównane, muszą pozostawać do dyspozycji właściwych organów odpowiednie środki pokrycia, które stanowi gotowizna w kasach. Gromadzenie gotowizny w kasach i ich wydawanie na wyrównanie zobowiązań państwa nie jest równomierne pod względem miejsca, czasu i ilości. Okoliczność ta stała się powodem stosownego ujęcia ruchu gotowizny w gospodarce państwowej w taki sposób, aby gotowizna, chwilowo zbędna, nie leżała rozdrobniona w kasach, a z drugiej strony, aby każdej chwili pozostawała do dyspozycji organu władzy państwowej, powołanego do wypełnienia zobowiązania państwowego. Zagadnienie to należy do zagadnienia obiegu pieniężnego w gospodarce budżetowej państwa, i wiąże się ściśle z systemem kasowym, o którym będzie mowa na innym miejscu. Tu wspomnimy, że zagadnienie obiegu pieniężnego w gospodarce budżetowej, w szczególności zaopatrywanie kas stosownie do ich każdorazowych potrzeb w środki pieniężne, dało niektórym państwom asumpt do stworzenia osobnej komórki administracji państwowej, t. zw. administracji skarbem państwowym, rozumiejąc pod tem określeniem zapasy gotowizny państwowej, a nie całość majątku państwowego.

Mając zapewnione środki pieniężne, może właściwy organ władzy państwowej wydać w granicach uprawnień budżetowych zlecenia kasowe, t. zw. asygnacje. Każdą asygnację musi wyprzedzić zaistnienie zobowiązania po stronie państwa. Kasa realizuje asygnację, jeżeli zaistniało zobowiązanie; to jest pierwszy warunek. Kasa realizuje asygnację, jeżeli na pokrycie pewnego zobowiązania posiada wyznaczone środki pieniężne; to drugi warunek, nad którym organ wykonawczy do porządku przejść nie może.

Jeżeli organ władzy państwowej ma w imieniu państwa przejąć pewne zobowiązania, musi przedewszystkiem ustalić, czy istnieje nieodzowna potrzeba ogólnospołeczna, której zaspokojenie ma spowodować przejęcie zobowiązania. Musi dalej rozważyć i zdecydować, czy zaspokojenie pewnej ogólnospołecznej potrzeby da się usprawiedliwić ze stanowiska gospodarczego. Mając powziętą decyzję w powyższych dwóch kierunkach, musi organ wykonawczy władzy państwowej upewnić się, czy przyzwolone środki budżetowe pozwalają i w jakim stopniu na zaspokojenie danej potrzeby, a temsamem przejęcie zobowiązania i wówczas dopiero przygotowuje przy zachowaniu postanowień przepisów ustawowych, wydanych dla danej dziedziny, formalną asygnatę kasową.

Zachodą przypadki, że państwo już w wcześniejszym terminie zaciągnęło zobowiązanie, np. pożyczkę. W umowie o pożyczkę przewidziano warunki jej spłaty i oprocentowania. Jeżeli pożyczkę zaciągnięto w formie

obligacyjnej, t. j. w drodze emisji obligacji, opiewających na pewną drobną część sumy pożyczkowej i dołączono do obligacji arkusze kuponowe, celem umożliwienia podejmowania procentów, organ wykonawczy władzy państwowej jest obowiązany tego rodzaju zobowiązania wykonać w terminie ich wymagalności po zgłoszeniu się wierzycieli. Jeżeli wierzyciel zgłasza się w terminie późniejszym, organ wykonawczy administracji państwowej winien przede wszystkim ustalić, czy zobowiązanie państwa jeszcze prawnie istnieje, czy może uległo już przedawnieniu, w tym przypadku bowiem państwo zostało prawnie zwolnione z wypełnienia zobowiązania.

W razie zawarcia przez państwo umowy o pewne dostawy lub roboty, należność wynikająca z takich umów może organ wykonawczy administracji państwowej wyrównać wówczas dopiero, gdy dostawca wypełnił ze swej strony zobowiązanie w myśl postanowień umowy i wypełnienie zostało stwierdzone formalnie w sposób przewidziany w umowie samej lub przepisach administracyjnych, dotyczących sposobu przejmowania dostaw i robót wykonanych na rzecz państwa.

Po bliższem zapoznaniu się z poruszonymi wyżej ogólnymi uwagami stwierdzimy, że asygnowanie pewnej sumy na pokrycie zobowiązania państwowego wyprzedzić musi kilka etapów proceduralnych, zanim ostatecznie organ kasowy zrealizuje dyspozycję kasową. Każdy z etapów, których uwzględnilibyśmy w ilości sześciu, posiada swoje znaczenie w stosunku do gospodarki państwowej jako całości, tudzież w stosunku do poszczególnych organów wykonawczych administracji państwowej.

Stwierdzenie istnienia potrzeby i konieczności jej zaspokojenia należy do naczelných organów władzy państwowej. Stwierdzenie istnienia funduszu w budżecie na powyższe potrzeby i uruchomienie potrzebnych środków pieniężnych na ich zaspokojenie należy do organu władzy państwowej, koncentrującego u siebie gospodarkę budżetową, t. j. do ministra skarbu.

Stwierdzenie istnienia potrzeby w pewnym konkretnym przypadku i zachodzącej konieczności jej pokrycia, należy do władzy dysponującej w ramach przyznanej jej kompetencji; do niej należy również ocena, czy osiągnąć się mający cel da się usprawiedliwić ze stanowiska ogólnogospodarczego państwa. Stwierdzenie natomiast, czy istnieją przyzwolone na zaspokojenie danych potrzeb fundusze, t. j. kredyt, należy do obowiązków organu wykonawczego, którego zadaniem jest prowadzić ewidencję książkową przyzwolonych kredytów i uruchomionych środków pieniężnych; organem tym jest organ rachunkowy, reprezentowany przez jego kierownika. Organ rachunkowy ma zatem w zakresie prawa asygnowania uprawnienia o charakterze istotnym. Gdyby bowiem organ władzy dysponującej ustalił istnienie pewnej potrzeby państwowej i ocenił ją jako konieczną, zaspokojenie nie może nastąpić, jeżeli na dany cel nie przewidziano wcale odpowiednich kredytów, co stwierdza formalnie oddział rachunkowy, kładący na zarządzeniu kasowem swój podpis, t. zw. kontrasygnatę. Organ rachunkowy ma zatem prawo i obowiązek odmówienia podpisu, jeżeliby zarządzenia kasowe nie odpowiadały powyższym zasadom.

Prawo kontrasygnowania zarządzeń kasowych przez organ rachunkowy powierza temuż organowi funkcje kontrolne, a mianowicie kontrolę wstępną

(prewencyjną). Okoliczność ta stworzyła podstawę do specyficznego uregulowania stosunku organu administracyjnego do organu rachunkowego władzy dysponującej w państwie, które zmierza do postawienia na wysokim poziomie swą gospodarkę pod względem formalnym. Przepisy dotyczące rachunkowości państwowej albo uniezależniają w szerokim zakresie odnośnie wykonywania budżetu organ rachunkowy w stosunku do organu administracyjnego, albo uważają go za organ podporządkowany naczelnemu organowi skarbowemu, jakkolwiek prace swe wykonywa na terenie innych resortów administracji państwowej i dla tych resortów, albo wreszcie organ rachunkowy działa przez funkcjonariuszów, mianowanych wyłącznie w porozumieniu z naczelnym organem skarbowym. Którykolwiek z wymienionych trzech sposobów uregulowania stosunku organu rachunkowego do organu administracyjnego zastosowanoby, każdy z nich ma na celu utrzymanie we właściwych ramach ścisłości wykonywania budżetu, niedopuszczania do przekroczeń budżetu wydatków i utrzymanie temsamem równowagi pomiędzy przychodami i wydatkami budżetowymi.

Odmówienie kontrasygnaty przez organ rachunkowy na zarządzeniu kasowem organu administracyjnego jest nie tylko prawem, lecz także obowiązkiem. W razie zatem odmówienia kontrasygnaty, w uzasadnionym oczywiście przypadku, funkcjonariusz kontrasygnujący nie może odpowiadać administracyjnie wobec szefa danej władzy asygnującej; wymieniony szef albo cofnie swe zarządzenie kasowe, albo jest zmuszony przedstawić sprawę do decyzji przełożonej władzy, dołączając do swego sprawozdania motywy odmowy kontrasygnaty organu rachunkowego.

Zarządzenie kasowe, dotyczące wydatków, zaopatrzone w podpis organu administracyjnego i kontrasygnatę organu rachunkowego, odpowiadające co do swej treści obowiązującym przepisom, zostaje przekazane organowi kasowemu do zrealizowania. Przed zrealizowaniem organ kasowy jest obowiązany zbadać otrzymane zarządzenie w trzech kierunkach: 1) czy pod względem treści odpowiada wydanym przepisom i czy wskazuje rodzaj funduszu, na ciężar którego ma być wydatek uskuteczniiony, 2) czy na rachunku danego funduszu znajdują się pozostałości kasowe, w ramach których można zarządzenie kasowe zrealizować i 3) czy zarządzenie kasowe zostało wydane przez właściwą władzę asygnującą, oraz czy w imieniu tej władzy podpisali zarządzenie funkcjonariusze upoważnieni, których podpisy zalegalizowano w organie kasowym. W razie stwierdzenia braków w powyższych kierunkach lub jednym z nich jest organ kasowy obowiązany, zarządzenie kasowe zwrócić do uzupełnienia.

Z przytoczonych uwag widzimy, że zarządzenie kasowe (asygnowanie) nie jest aktem administracyjnym, w którym wyraża swoją wolę jedynie organ administracyjny danej władzy asygnującej. W tym akcie administracyjnym współudział przyjmują trzy organa, każdy w swoim zakresie z tem, że organ rachunkowy i organ kasowy stanowią ogniwa kontrolujące zarządzenie kasowe organu administracyjnego.

Z powyższego faktu należy wysnuć następującą konkluzję, o ile chodzi o prawidłowo urządzoną w państwie gospodarkę pod względem formalnym: *prawo asygnowania w gospodarce państwowej jest wówczas należycie wykonane: 1) jeżeli łączne jego wykonanie spoczywa w rękach trzech organów administracji państwowej: a) organu administracyjnego, b) rachun-*

kowego i c) kasowego, 2) jeżeli funkcje każdego z nich w właściwym mu zakresie są wykonywane w sposób niezależny od funkcji pozostałych organów oraz 3) jeżeli funkcje, którychkolwiek dwóch organów lub wszystkich trzech razem, nie są połączone w jednych rękach. Zasada powyższa stanowi jedną z głównych podwalin w budowie gospodarki państwowej pod względem formalnym; wprowadza bowiem należyty podział pracy i umacnia wzajemną kontrolę bez uciekania się do nadmiernej a niezbyt koniecznej jej rozbudowy.

Państwa nowoczesne w swych urządzeniach hołdują powyższej zasadzie jużto bezpośrednio, już też po pewnym okresie przejściowym, okresie prób i doświadczeń. Dla przykładu wymienimy Włochy i Francję, w których organizacja gospodarki państwowej datuje się z czasów przedwojennych r. 1914—1918¹⁾, oraz Austrię i Niemcy, które wraz ze zmianą ustroju wewnętrznego dokonały również zmian w swej gospodarce budżetowej w kierunku formalnym²⁾. Powołane wyżej państwa traktują służbę rachunkową i kasową jako służbę wykonawczą nie danej władzy asygnującej czy danego resortu, lecz jako służbę wykonawczą w zakresie gospodarki budżetowej państwa jako całości. A ponieważ organem władzy państwowej, reprezentującym całość gospodarki państwowej, jest minister skarbu, przeto w uwzględnieniu tej okoliczności służbę rachunkową albo podporządkowano wprost ministrowi skarbu, albo przyznano temuż ministrowi przeważający wpływ na służbę rachunkową, wykonywaną w poszczególnych gałęziach administracji państwowej albo, pozostawiając służbę rachunkową w ramach organizacyjnych władz resortowych, przyznano organom służby rachunkowej, w szczególności jej kierownikom, daleko idące uprawnienia w stosunku do organów administracyjnych w zakresie wykonywania budżetu, nawet prawo weta. Pod względem kasowym wprowadzono zasadę jednolitej kasy jako organu kasowego, podporządkowanego ministrowi skarbu, realizującego zlecenia kasowe wszystkich władz asygnujących. W ten sposób prawo asygnowania właściwego organu administracji państwowej zostaje wykonane przy współdziale i pod kontrolą organów wykonawczych ministerstwa skarbu lub przynajmniej podlegających zarządzeniom tegoż ministra, jeżeli służba rachunkowa jest wykonywana w ramach organizacyjnych władzy asygnującej.

We Włoszech i Francji służba rachunkowa i kasowa jest podporządkowana ministrowi finansów. Jemu podlega generalna księgowość, której są podporządkowane w każdym ministerstwie: we Włoszech — Centralna Rachunkowość, we Francji Urząd Rachunkowy i kontroli wydatków zamierzonych. Służbę w tych organach rachunkowych pełnią funkcjonariusze mianowani przez ministra skarbu i jemu służbowo podporządkowani (we Francji od 1922 r., we Włoszech od 1928 r.). Dyrektor rachunkowości Centralnej we Włoszech, a urzędnik Urzędu rachunkowego, t. zw. kontroler, we Francji, kładą swój podpis na zarządzeniu administracyjnym, t. zw. wizie, bez której zarządzenie nie może być przez kasę zrealizowane. We Francji zabrania się, pod karą przewidzianą za nadużycie władzy i pod karą odpowiedzialności majątkowej ministrom, podsekretarzom stanu i innym funkcjonariuszom państwowym, wydawać świadomie zarządzenia, pociągające za sobą wydatki, przekraczające przyznane kredyty lub wydatki pozausta-

¹⁾ Pochodzi zasadniczo z r. 1862.

²⁾ W Niemczech w latach 1922—1928, w Austrii w 1930/31 r.

wowe. Żadna asygnacja nie może być przedłożona do podpisu ministrowi bez wizy kontrolera; taka asygnata jest wobec kasy skarbowej nieważna.

W Austrii i Niemczech pozostawiono służbę rachunkową w ramach organizacji danej władzy asygnującej — lecz w formie takiej, że dział ten potraktowano jako odrębny i niezależny od innych działów danej władzy, poddany fachowemu kierownictwu, podporządkowanemu bezpośrednio szefowi tej władzy. Funkcjonariusze działu rachunkowego w Austrii nie mogą być zasadniczo bez zgody swego kierownika zatrudniani w innych działach, a kierownikowi przysługuje prawo kontrasygnaty zarządzenia władzy asygnującej. W związku z tem prawem dział rachunkowy ma obowiązek badać wszystkie zarządzenia, czy odpowiadają one pod względem formy i treści przepisom rachunkowym. W Niemczech szef władzy asygnującej nie może wydać żadnego zarządzenia bez współudziału funkcjonariusza, który ma powierzoną służbę wykonywania budżetu (t. zw. Sachbearbeiter des Haushalts). Wykonawca budżetu jest czemś więcej, niż samym tylko urzędnikiem rachunkowym. Jest to urzędnik, który ma równocześnie dbać o gospodarkę dobrą, tanio i oszczędną; ma dbać o dobre wyniki w dochodach, a o dokonywanie tylko niezbędnych wydatków. Pod tym tylko kątem widzenia ma oceniać zarządzenia organu administracyjnego. Z tych względów zależność wykonawcy budżetu w pewnej władzy asygnującej od szefa tej władzy jest minimalna.

System stosowany w Polsce nie da się porównać z żadnym z wymienionych systemów zagranicznych. Jeżeli uprzytomnimy sobie, że przy wykonywaniu prawa asygnowania wykonuje się równocześnie kontrolę prewencyjną gospodarki budżetowej za pośrednictwem niezależnionych w zupełności albo w bardzo poważnym stopniu organów służby rachunkowej, to w Polsce podobnego urzędnika nie spotykamy. Ustrój administracyjny Polski cechuje jednoosobowość, to znaczy pewien urząd reprezentuje osoba przez właściwą władzę państwową na ten urząd mianowana. Organ administracyjny, przydany osobie, piastującej pewien urząd, jest tylko jej organem wykonawczym. Stąd pochodzi, że służba rachunkowa jest służbą wykonawczą szefa danego urzędu, służbą, której obowiązkiem jest współpisywać zarządzenia kasowe, atoli bez prawa stawiania weta w razie gdyby zarządzenie było sprzeczne z obowiązującymi wymogami co do prawidłowości wykonania budżetu. Funkcje administracyjne i rachunkowe są więc zespolone w jednym urzędzie. Obojętną jest rzeczą, że wykonują je różni funkcjonariusze; ci bowiem wykonują swoje obowiązki w imieniu i pod odpowiedzialnością szefa urzędu. Temu istotnemu brakowi podziału czynności w zakresie wykonywania gospodarki budżetowej starano się zaradzić przez wprowadzenie pewnej kontroli prewencyjnej przy sposobności realizacji zarządzenia w kasie skarbowej. Z chwilą jednak zastosowania asygnowania sum wierzycielom skarbu w obrocie bezgotówkowym funkcje kasowe przeszły na władzę asygnującą, a w ten sposób wymienione wyżej trzy etapy w wykonywaniu prawa asygnowania są realizowane przez tensam organ wykonawczy administracji państwowej¹⁾.

¹⁾ Porównaj obowiązujący od dnia 1 kwietnia 1935 r. przepis § 48 ust. 3 załącznika Nr. 1 do zarządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 marca 1935 r. Dz. Urz. Min. Skarbu Nr. 9, poz. 178. Załącznik powyższy zawiera przepisy rachunkowo-kasowe dla władz i urzędów państwowych, a wymieniony paragraf i ustęp określa odpowiedzialność kierowników organów rachunkowych i funkcjonariuszów wykonywujących powierzone im czynności rachunkowe.

Rozdział II.

Rachunkowość w gospodarce publicznej.**Ogólne uwagi o rachunkowości w gospodarce publicznej.****§ 1. METODA RACHUNKOWA A CHARAKTER GOSPODARSTWA.**

Wykonawca budżetu musi śledzić stale przebieg i wyniki jego wykonania, jeżeli chce każdej chwili posiadać wiadomości o stanie zarządzanego gospodarstwa; stąd więc wypływa konieczność ciągłego i pieczołowitego prowadzenia ewidencji wykonania budżetu. Do tego celu służą, jak już wspomnieliśmy, specjalne instytucje w każdym gospodarstwie, stanowiące jego organ ważny i nieodzowny, zwany działem rachunkowym.

Istotnem zadaniem rachunkowości jest rejestrowanie w odpowiednich księgach każdej zmiany, zaszłej w danem gospodarstwie, a więc każdej zmiany w dochodach i wydatkach i to nie tylko zmiany, która wpływa na zwiększenie lub zmniejszenie stanu majątkowego danego gospodarstwa, t. j. zwiększenie lub zmniejszenie stanu czynnego albo też odwrotnie, zmniejszenie lub zwiększenie stanu biernego, lecz także zmian w poszczególnych składowych częściach gospodarstwa, nie wpływających na jego ogólny stan majątkowy.

Sposób i kierunek prowadzenia ewidencji zmian gospodarczych będzie zależeć od rodzaju i rozmiaru poszczególnych gospodarstw i ich charakteru; a więc będzie zależeć od tego, czy to będzie gospodarstwo rolne, przemysłowe, handlowe, rzemieślnicze, drobne czy poważnie rozwinięte, czy to będzie gospodarstwo o charakterze prywatnym czy publicznym.

Jeżeli rozważymy przedewszystkiem charakter gospodarstwa i jego cele, stwierdzimy, że gospodarstwa prywatne są prowadzone na rachunek jednej lub kilku osób prywatnych, a nawet na rachunek dużej grupy jednostek w celach zarobkowych. Zadaniem ich jest osiągnięcie pewnego zysku ekonomicznego czyto przez zwiększenie ilości dóbr ekonomicznych, czy też przez zwiększenie wartości ekonomicznych. *Gospodarstwa prywatne zatem będą dążyły do osiągnięcia pewnego zarobku, stąd nazywa się je gospodarstwami zarobkowemi.*

Gospodarstwo o charakterze publicznym jest prowadzone na rachunek danej zbiorowości publicznej (państwo, gmina, izby handlowe, rzemieślnicze, rolnicze i t. p.), a celem jego jest zaspokojenie potrzeb danej zbiorowości jako takiej, nie zaś osiąganie zysków ekonomicznych. Gospodarstwa tego rodzaju, nieobliczone na zysk, lecz uskuteczniające pewne nakłady pieniężne dla osiągnięcia określonego celu, nazywają się gospodarstwami nakładowemi.

Z powyższych określeń gospodarstw o charakterze prywatno-prawnym i publiczno-prawnym widzimy, że pierwsze z nich będą prowadziły tak ewidencję zmian gospodarczych w poszczególnych ogniwach, aby wyniki, zestawione za poszczególne okresy miesięczne, kwartalne, półroczne czy roczne mogły wykazać zysk ewentualnie stratę, drugie natomiast nadwyżkę dochodów nad wydatkami lub ewentualnie nadwyżkę wydatków nad dochodami budżetowemi, t. j. niedobór budżetowy. Innemi słowy *gospodarstwa prywatne jako zarobkowe* mają w ostatecznym swym wyniku w pewnym

okresie gospodarczym *wykazać zyski lub straty ekonomiczne, gospodarstwa zaś publiczne, jako gospodarstwa nakładowe, nadwyżki lub niedobory budżetowe*. Z tych właśnie względów *wykazywanie zysków lub strat ekonomicznych wzgl. nadwyżek lub niedoborów budżetowych* leży różnica w sposobie i kierunku prowadzenia ewidencji zmian gospodarczych w gospodarstwach prywatnych z jednej strony, a publicznych z drugiej; różnica ta dała podstawę do stworzenia dwóch metod prowadzenia ewidencji rachunkowej, metod lub systemów rachunkowości: podwójnej i kameralistycznej.

§ 2. RACHUNKOWOŚĆ W GOSPODARSTWACH PRYWATNYCH.

Rachunkowość gospodarstw prywatnych ma wykazać: 1) stan majątkowy danego gospodarstwa, 2) zaszłe zmiany w tym stanie w ciągu okresu gospodarowania i 3) ostateczne wyniki gospodarowania. W gospodarstwach małych ujęcie powyższych zadań nie przedstawia takich trudności, jakie napotyka się w gospodarstwach dużych, bardziej złożonych, prowadzących gospodarkę w poszczególnych składowych częściach więcej lub mniej samodzielnej. W takich gospodarstwach rachunkowość będzie miała za zadanie prowadzenie osobnej ewidencji w wskazanych trzech kierunkach dla każdej składowej części; zebrawszy je po zestawieniu poszczególnych wyników w jedną uporządkowaną całość, otrzyma ostateczny wynik gospodarzenia i ostateczny stan majątkowy danego gospodarstwa w oznaczonym okresie.

Zmiany w stanie majątkowym mogą być dwojakiego rodzaju: ilościowe i jakościowe. Jeżeli pewną ilość przedmiotów majątkowych wyda się poza obręb gospodarstwa bez równoczesnego otrzymania ekwiwalentu, fakt ten wpłynie na zmniejszenie stanu majątkowego; jeżeli natomiast pewną ilość przedmiotów majątkowych wyda się w jednej składowej części danego gospodarstwa, a równocześnie przyjmie w innej części składowej, zaobserwujemy zjawisko, że nastąpiła zmiana w stanie majątkowym dwóch składowych części gospodarstwa, nie wpłynęła ona jednakowoż na zmianę w stanie majątkowym ogólnym. Zmiana dopiero co przytoczona może polegać nie tylko na przesunięciu pewnej ilości przedmiotów majątkowych z jednej części składowej gospodarstwa do drugiej, lecz także na równoczesnej zmianie postaci tych przedmiotów, np. towar na gotówkę lub odwrotnie, surowiec na fabrykat, a wówczas mówimy o zmianie jakościowej.

Czy zachodzi potrzeba ujęcia rachunkowego zmian w stanie majątkowym ilościowych i jakościowych, jeżeli one nie wpływają w ogólnym wyniku na zmniejszenie lub zwiększenie ogólnego stanu majątkowego? Odpowiedzieć wypadnie twierdząco, ponieważ zarządcy gospodarstwa zależy, aby otrzymał szczegółowy obraz gospodarki we wszystkich częściach składowych danego gospodarstwa, a nie same tylko wyniki, to znaczy aby uzyskał *obraz gospodarki brutto a nie netto*; pod tym bowiem tylko warunkiem może ocenić, czy gospodarka w każdej składowej części była prawidłowa, celowa i zgodna z planami zakreślonymi przez właściciela gospodarstwa. Okoliczność powyższa zniewala więc do zanotowania każdej zmiany dwukrotnie: raz tam gdzie powoduje ona zmniejszenie stanu majątkowego danej części składowej pewnego gospodarstwa, drugi raz tam gdzie powoduje jego zwiększenie.

W uwzględnieniu powyższych okoliczności zachodzi potrzeba prowadzenia ewidencji zmian w takiej formie, że jedna składowa część pewnego gospodarstwa występuje wobec drugiej jako kontrahent ze stosunku obligatoryjnego (winien — ma), że jedna składowa część pewnego gospodarstwa posiada u drugiej części jakąś pretensję (ma) lub, że jest jej jakąś należność dłużną (winien). Składowe części wstępują więc jako podmioty gospodarcze w wzajemny stosunek, przedstawiony w księgach rachunkowych gospodarstwa w formie odrębnych kont z podziałem na dwie części: a) przychód — winien i b) rozchód — ma¹⁾.

Jeżeli dla przykładu weźmiemy jakieś przedsiębiorstwo fabryczne, w którym prowadzi się ewidencję gospodarki według składowych części takich jak: magazyn surowców, oddział fabryczny, magazyn wyrobów gotowych, jeżeli przyjmiemy dalej, że przedsiębiorstwo pozostaje w stałych stosunkach handlowych z dostawcami surowców i odbiorcami gotowych wyrobów, że transakcje realizuje kasa przedsiębiorstwa, operacje jego będą się przedstawiały szematycznie w formie następującej:

- 1) kupno surowca za gotówkę:
 - a) rachunek kasy „ma” za wypłaconą sumę za surowiec,
 - b) rachunek surowca (magazynu) „winien” za otrzymany surowiec,
- 2) nabycie surowca na kredyt:
 - a) rachunek dostawcy „ma” za dostarczony surowiec,
 - b) rachunek surowca (magazynu) „winien” za surowiec,
- 3) wydanie surowca do przeróbki w oddziale fabrycznym:
 - a) rachunek surowca „ma” za wydany surowiec,
 - b) rachunek fabrykacji „winien” za pobrany surowiec do przeróbki,
- 4) wydanie gotowego wyrobu przez oddział fabryczny do magazynu gotowych wyrobów:
 - a) rachunek fabrykacji „ma” za wydany produkt,
 - b) rachunek towarów „winien” za otrzymane gotowe wyroby,
- 5) sprzedaż towarów za gotówkę:
 - a) rachunek towarów „ma” za sprzedany towar,
 - b) rachunek kasy „winien” za gotówkę otrzymaną za sprzedany towar,
- 6) wydanie towaru odbiorcy na kredyt:
 - a) rachunek towarów „ma” za wydany towar,
 - b) rachunek odbiorców „winien” za towar pokredytowany,
- 7) wypłata dostawcy za surowiec dostarczony na kredyt:
 - a) rachunek kasy „ma” za wypłaconą gotówkę,
 - b) rachunek dostawcy „winien” za otrzymaną gotówkę,
- 8) wpłata odbiorcy za towar wydany na kredyt:
 - a) rachunek odbiorcy „ma” za wpłaconą kwotę,
 - b) rachunek kasy „winien” za otrzymaną od odbiorcy gotówkę.

Z przytoczonych przykładów, szematycznie ujętych, widzimy sposób przeciwstawnego podwójnego zarachowania każdej zmiany w stanie majątkowym i wzajemnego stosunku poszczególnych rachunków do siebie, a ponadto widzimy zamknięcie ogniwa obrotów gospodarczych od wydania

¹⁾ Co do używania wyrażeń „winien”, „ma” czytaj: Lachowicz: Podstawy teorii buchalterji. Wilno 1932, str. 76—77, § 79.

pieniędzy z kasy poczynszy, a skończywszy na przyjęciu gotówki do kasy za sprzedane towary. Widzimy dalej, że *przedmiotem zapisu są fakty zaistniałe*, wpływające na stan majątkowy już to w kierunku jego zwiększenia, już to zmniejszenia. *Prywatne gospodarstwo notuje dokonane zmiany gospodarcze*¹⁾, nie notuje zmian, jakie dopiero mają nastąpić, choćby one były zupełnie pewne. Stanowisko to znajduje uzasadnienie w tej okoliczności, że gospodarstwo prywatne, dążąc do osiągnięcia zysków z gospodarki za pewien okres gospodarczy, liczyć się musi jedynie tylko z faktami dokonanymi i te tylko może ujmować w cyfrową ewidencję, odnotowując je na właściwych kontach poszczególnych składowych części swego gospodarstwa, których salda i ostateczne wyniki dają obraz zysków lub strat rzeczywistych. Rzeczy przyszłe nie mogą być brane w rachubę, jak długo nie uzyskają postaci realnej, wartości ekonomicznej.

§ 3. RACHUNKOWOŚĆ W GOSPODARSTWACH PUBLICZNYCH.

Przedstawiony obraz dotyczy gospodarstw prywatnych każdego rodzaju, a więc także gdy są własnością państwa, o ile tylko ich prowadzenie jest oparte o zasady prowadzenia gospodarstw zarobkowych.

Czy analogiczne zasady dadzą się zastosować do gospodarstw publicznych w ścisłym tego słowa znaczeniu, t. j. do zarządu państwa i innych korporacji prawa publicznego?

Gospodarstwa publiczne są gospodarstwami tylko nakładowymi a nie zarobkowymi; nie posiadają i nie tworzą majątku zakładowego w rozumieniu wkładów majątkowych, wyniki gospodarowania nie mają wykazywać zysków lub strat, lecz czy zamierzony cel zaspokojenia potrzeb danej zbiorowości został osiągnięty. Gdy w gospodarstwach prywatnych obroty gospodarcze przedmiotami majątkowymi dają w ogólnym wyniku odpowiedni zysk, to w gospodarstwach publicznych o obrotach gospodarczych w właściwym tego słowa znaczeniu mowy niema. Na zaspokojenie określonych potrzeb zbiera dane gospodarstwo publiczne fundusze, które z mocy przysługującego mu prawa ściąga w drodze przymusowej z gospodarstw prywatnych. Żatem nie stan majątku zakładowego i obroty gospodarcze w celach zarobkowych stanowią istotę gospodarki publicznej, lecz zagadnienie potrzeb materialnych i duchowych danej zbiorowości i sposób ich zaspokojenia, który da się urzeczywistnić przez nałożenie na gospodarstwa prywatne obowiązku złożenia określonego funduszu na rzecz zbiorowości w formie daniny publicznej. Fundusz ten będzie stanowił należność gospodarstwa publicznego. Po ściągnięciu do kasy daje efekt kasowy, lecz nie można powiedzieć, aby wpływał na zwiększenie stanu majątkowego danego gospodarstwa publicznego jako zbiorowości publicznej w rozumieniu gospodarstwa zarobkowego; jest on częścią dochodu społecznego danej zbiorowości, zabraną na cele ogólne i wracającą drogami pośrednimi do tej zbiorowości.

Możnaby w rozważaniach przyjąć założenie, że gospodarstwa publiczne,

¹⁾ Zaszłości, transakcje, operacje, obroty handlowe; francuskie: enregistrer des opérations, les événements; mettre en évidence le détail des événements et le résultat qui s'en dégage. G. Faure: Comptabilité Générale. Paris 1924, str. 13.

Por. Lachowicz, j. w., str. 36 § 45.

reprezentowane przez państwo, za wkład majątkowy mają t. zw. dobro publiczne danej zbiorowości, a więc np. rzeki, drogi, mosty, linje kolejowe, sztuczne kanały spławne, muzea, pomniki, biblioteki, galerie obrazów i t. p., lecz tego rodzaju założenia, wskazane może i celowe w pracach statystycznych, nie wydają się praktyczne ze stanowiska zastosowania pewnego systemu rachunkowości w gospodarstwie publicznym; bo przede wszystkim trudno byłoby ująć w ścisłe cyfry wartość poszczególnych składników dobra publicznego, a następnie, gdybyśmy to zdołali ustalić, nie wieleby się nam przydały z punktu widzenia zaspokojenia bieżących potrzeb danej zbiorowości. Wykazana bowiem nadwyżka stanu czynnego nad biernym nie uprawniałaby do obniżenia wysokości danin publicznych, które już w poprzednim, zamkniętym okresie gospodarczym mogły się okazać niewystarczające na pokrycie bieżących wydatków, jakkolwiek ostateczne wyniki wykazałyby nadwyżkę stanu czynnego. To jest właśnie charakterystyczny rys gospodarstwa publicznego, który odróżnia je od gospodarstwa prywatnego i który powoduje, że do gospodarki publicznej trzeba zastosować taki system rachunkowości, który lepiej odpowiada celowi tej gospodarki.

Jeżeli ze stanowiska systemu rachunkowego przyjęcie dobra publicznego jako wkładu majątkowego w gospodarstwie państwowem nie prowadzi nas do właściwego celu, tem mniej nadaje się do przyjęcia jako wkład majątkowy cały majątek narodowy, wyszedłszy z założenia, że państwo prowadzi swą gospodarkę w celu zaspokojenia potrzeb całego ogółu przez przysparzanie mu dóbr materialnych i duchowych. W tym przypadku musielibyśmy się zastanowić nad zagadnieniem, jak ułożyć wzajemny do siebie stosunek poszczególnych gospodarstw publicznych różnych typów i stopni, gdy one wszystkie opierają się na tym samym majątku narodowym. Musielibyśmy się dalej zastanowić nad stosunkiem własnej gospodarki gminy, powiatu do państwa, gospodarki związków prawa publicznego (izb handlowych, rolniczych, rzemieślniczych i t. p.) do gospodarki państwowej, nad zagadnieniem kontroli tej gospodarki, nad zagadnieniem jej nadzoru, układania preliminarza budżetowego i uchwalania budżetu, a wreszcie nad zagadnieniem sporządzenia zamknięcia rocznego wyników gospodarki i sporządzenia ogólnego zestawienia. Widzimy, że przekroczylibyśmy grubo zakres działania gospodarki państwowej w ścisłym tego słowa znaczeniu, gdybyśmy chcieli przeszczepić pewne urządzenia, dostosowane do potrzeb gospodarstw prywatnych na grunt gospodarstw publicznych.

Na zaspokojenie potrzeb duchowych i materialnych danej zbiorowości w kierunku kulturalnym, oświatowym i gospodarczym, w kierunku ochrony życia, zdrowia i mienia członków danej zbiorowości służą środki pieniężne, pobrane rzeczywiście do kas danego gospodarstwa publicznego. Ile i od kogo należy pobrać wykazuje ewidencja należności, przypisana do ściągnięcia. A więc *przypis należności do ściągnięcia i przyjęcie jej zapłaty stanowią najbardziej istotną cechę rachunkowości gospodarstw publicznych, rachunkowości kameralistycznej.*

W gospodarstwach publicznych chodzi o ustalenie wstępne, jak wysokie czekają je wydatki i jakich przychodów mogą się *spodziewać* na pokrycie tych wydatków, a z drugiej strony jakie sumy w okresie wykonywania samej gospodarki się należą, jakie rzeczywiste dochody wpływają i które

wydatki niemi się pokryje. Innemi słowy *chodzi o ustalenie: 1) należności, 2) uiszczeń, 3) wydatków.*

Rachunkowość kameralistyczna będzie rejestrowała zatem poszczególne sumy należności, przypadających do ściągnięcia od poszczególnych członków danej zbiorowości będzie dalej rejestrowała wpłaty na poczet powyższych należności, a wreszcie będzie rejestrowała każdy wydatek stosownie do zlecenia zarządcy gospodarstwa¹⁾.

§ 4. RACHUNKOWOŚĆ PODWÓJNA W GOSPODARCE PUBLICZNEJ.

W poprzednich dwóch rozdziałach przedstawiliśmy podstawowe zadania rachunkowości podwójnej w gospodarstwach prywatnych i kameralistycznej w gospodarstwach publicznych oraz przedmiot każdej z nich. Tu pragniemy rozpatrzyć zagadnienie zastosowania rachunkowości podwójnej w gospodarstwach publicznych w ścisłym tego słowa znaczeniu, t. j. w gospodarstwach publicznych, zajmujących się wyłącznie administracją publiczną i w gospodarstwach publicznych złożonych lecz tylko w odniesieniu do ich części ściśle administracyjnej.

Jeżeli z mocy przysługującego gospodarstwu publicznemu prawa spada na kogo obowiązek złożenia oznaczonej kwoty tytułem świadczenia publicznego na rzecz potrzeb całej zbiorowości, powstała ze stanowiska realnego, majątkowego, pretensja czysto teoretyczna. Niewiadomo bowiem, czy pretensja ta da się zrealizować. Jak więc zanotować ją w systemie podwójnej rachunkowości, gdzie przedmiotem wpisu są dokonane już zmiany gospodarcze?

Wpłatę należności z tytułu świadczenia publicznego zanotowalibyśmy na ciężar rachunku kasy — (winien) oraz na dobro rachunku dłużnika publicznego — (ma). To zjawisko przedstawia się jasno, mamy bowiem do czynienia z faktem dokonanym.

Wpłatę pewnej sumy z tytułu wykonania obowiązku ciążącego na gospodarstwie publicznym zanotowaliśmy na dobro rachunku kasy — (ma), oraz na ciężar odbiorcy — (winien). Czy jednakowoż otrzymującego wypłatę z kasy państwowej należy uważać za dłużnika sumy wypłaconej, mającej stanowić pozycję czynną w stanie majątkowym gospodarstwa publicznego? Czy wypłaty w formie darów z łaski, sybwencyj, zapomóg, zasiłków, będziemy uważali za pozycje czynne w ogólnym bilansie danego gospodarstwa?

¹⁾ Por. Krzyżanowski, j. w., str. 61, p. 91. Oparłszy się na przesłance, że „budżet jest przekazaniem do skarbu określonych dochodów i poleceniem uskutecznienia określonych wypłat” (str. 60, p. 89), wychodzi K. z założenia, jakoby budżet był dłużnikiem skarbu co do ustalonych w budżecie sum przychodowych, a wierzycielem co do wydatków; na tej zasadzie opiera swe twierdzenie, iż księgi rachunkowe obejmują jako pierwszą kolumnę „cyfry budżetowe (Sollkolonne)”. Z twierdzeniem ten: pogodzić się nie można tak co do dochodów jak wydatków budżetowych. Księgi rachunkowe nie mogą zawierać wpisów cyfr, które obrazują przewidywania. W przychodach obejmują one wpisy ustalonych należności częstotliwych do pobrania na zasadzie specjalnych ustaw, a nie budżetu jako planu finansowego; w rozchodach zaś kwotę uruchomionych kredytów, w granicach której można uskuteczniać wydatki, a nie kwotę wydatków przewidzianych w budżecie. Sumy budżetowe stanowią normy orientacyjne dla wykonania gospodarki w celu utrzymania równowagi między dochodami a wydatkami, nie stanowią normy wiążącej wykonawców budżetu. Prowadzenie ksiąg według tych zasad nie możnaby uznać za prawidłowe.

Chcąc iść w gospodarstwach publicznych torami rachunkowości podwójnej, wydaje się wątpliwe, czy osiągnięte rezultaty byłyby zgodne z zasadami tej rachunkowości. Ukarany np. obywatel na mocy przepisów prawnych na pewną grzywnę i wpłacający ją, miałby być uważany za wierzyciela (rachunek obywatela — „ma”, rachunek kasy — „winien”), a równocześnie biedak, utrzymywany z funduszy publicznych w różnych azyłach, lub więzień dożywotni miałby być uznany za dłużnika (rachunek kasy — „ma”, rachunek obywatela — „winien”). Byłyby to skutki przenoszenia pewnych urządzeń i pewnych instytucji rachunkowych, przeznaczonych dla gospodarstw prywatnych, gdzie służą do należytego ujęcia zmian gospodarczych w poszczególnych składowych częściach i wykazanie wyników gospodarki pod kątem osiągnięcia pewnych zysków ekonomicznych; byłyby to skutki uważania państwa i podobnych mu związków prawa publicznego jako jednego, wielkiego przedsiębiorstwa zarobkowego, poważnie rozgałęzionego, z pominięciem atoli tak oczywistych różnic w istocie i zadaniach, zachodzących pomiędzy gospodarstwami publicznymi a prywatnymi. Państwo nie jest wielkim wielostronnie rozgałęzionym przedsiębiorstwem; rząd jego, to nie pełnomocnik spółki akcyjnej. Państwo jest tworem sztucznym, jest mechanizmem utworzonym przez społeczność ludzką i służącym tejże ludzkiej społeczności, jako organizmowi naturalnemu. Zadaniem państwa jest obrona wspólnego dobra społecznego. Jeżeli więc państwa nie można uważać za przedsiębiorstwo, to też i jego gospodarka publiczna nie może być prowadzona według zasad stosowanych w przedsiębiorstwie. Dla zorientowania się czy istnieją możliwości zastosowania w gospodarce budżetowej państwa systemu podwójnej rachunkowości przytaczamy niżej kilka zjawisk odnoszących się do wymiaru i poboru podatku gruntowego w Polsce, daniny, obciążającej największą ilość jednostek w państwie ¹⁾. Ziemia, stanowiąca własność i prywatną i pu-

¹⁾ Przytoczymy niżej kilka przykładów, które dadzą ilustrację stosunków, panujących w dziedzinie poboru jednego ze świadczeń publicznych i rzucą, sądząc, dostateczne światło, aby się przekonać o niemożności zastosowania systemu podwójnej rachunkowości w gospodarce budżetowej państwa:

1) Podatek gruntowy państwowy wynosi, przyjmijmy 100, dodatek samorządowy (komunalny) 60. Przy wpłacie pełnej kwoty przypisanej i należnej do pobrania w sumie brutto 160, gmina, jako zastępczy organ wymierzający i pobierający podatek państwowy, ma prawo zatrzymać dla siebie wynagrodzenie za swe czynności wymiarowe i poborowe 3% od sumy 100, lub w pewnych przypadkach za sam pobór 1,5% od sumy 100. Urząd skarbowy otrzymuje więc dla Skarbu Państwa sumę netto 97 lub 98,5 zamiast przypisanych 100. Sumę 60 jest urząd skarbowy obowiązany podzielić normalnie w sposób następujący: 2% z 60 zatrzymuje dla Skarbu Państwa za obowiązek pobierania dodatku samorządowego łącznie z podatkiem państwowym, pozostałe 98% z 60 podzielić należy w 40/100 częściach na rzecz gminy wiejskiej, w 50/100 częściach na rzecz samorządu powiatowego, w 10/100 częściach na rzecz samorządu wojewódzkiego. Ponieważ w wpływach podatku gruntowego partycypuje również Izba Rolnicza, więc dla niej przewidziano udział w państwowym podatku gruntowym w wysokości 3% od sumy netto (97 lub 98,5), oraz udział w dodatku samorządowym w wysokości połowy części przypadającej dla samorządu wojewódzkiego (czyli 5/100 części z 98% z sumy 60).

Podatek gruntowy figuruje w księgach rachunkowych urzędu skarbowego jako należny od gminy, jakkolwiek obciążonymi podatkiem są w rzeczywistości właściciele gruntów. Przykład pierwszy obejmuje przypadki płacenia podatku w całości od razu.

2) Podatek gruntowy z dodatkami (przypisany do pobrania co roku, a płatny w 2 ratach półrocznych) płaci dłużnik podatkowy w ratach miesięcznych; obowiązuje zasada, że każda kwota ratalna jak również kwota odsetek za zwłokę ma być rozdzielona pro-

bliczną, jest przedmiotem podatkowym — z którego korzystają liczne gospodarstwa publiczne, a więc przede wszystkim państwo, obok niego związki samorządowe terytorjalne wszystkich stopni i samorządowe związki gospodarcze, jak izby rolnicze. Przyjmując, że wymiar i pobór podatku gruntowego skutecznia się w jednym miejscu łącznie z dodatkami na rzecz związków samorządowych, organ kasowy musi ująć w ewidencję całą sumę

porcjonalnie na wyszczególnione pod 1) części składowe (podatek państwowy i dodatek komunalny).

3) W określonej miejscowości, która figuruje w księgach urzędu skarbowego jako dłużnik zobowiązany do uiszczenia podatku gruntowego niektórzy właściciele gruntów zapłacili podatek na nich przypadający w całości, inni zapłacili częściowo, inni zalegają z pewną kwotą. Władzą prowadzącą egzekucję jest urząd skarbowy; czyni to na podstawie indywidualnych wykazów, sporządzonych przez gminy. Egzekwowani podatnicy płacą należny podatek (z odsetkami i kosztami egzekucyjnymi) po otrzymaniu upomnienia jużto na ręce gminy, jużto na ręce egzekutora lub posyłają pod adresem urzędu skarbowego według własnego wyboru.

Należy pamiętać, że w każdym z trzech b. zaborów obowiązuje inny stan prawny: a) w b. zaborze austriackim pobierają gminny podatek państwowy i dodatki samorządowe na podstawie indywidualnego wymiaru, dokonanego przez urzędy skarbowe, b) w b. zaborze pruskim wymierzają i pobierają gminy indywidualnie podatek gruntowy komunalny, do którego doliczają państwowy dodatek do komunalnego podatku gruntowego; w urzędzie skarbowym jako dłużnik figuruje gmina, c) w b. zaborze rosyjskim wymiar skutecznia urząd skarbowy dla poszczególnych gromad wiejskich. Repartycję kwoty wymierzonej gromadzie skutecznia gromada pomiędzy właścicieli gruntów. Powyższej zasady nie stosuje się w miejscowościach nowopowstałych na obszarach rozparcelowanych. Tam skutecznia się wymiar i pobór podatku gruntowego indywidualnie. W razie powstania zaległości u pojedynczych właścicieli gruntów ściąganie zaległości skutecznia urząd skarbowy od nich bezpośrednio.

Pamiętać należy, że stawki dodatków do podatków nie są jednolite, lecz indywidualizowane przez gminy wiejskie. Dodatki komunalne mogą dochodzić do 150% podatku państwowego w poszczególnych gminach, gdy zachodzą większe potrzeby pokrycia pewnych wydatków, np. naprawa dróg i mostów, zniszczonych w czasie powodzi. Gmina pobiera w tych przypadkach różnicę ponad 100% dla siebie. Również wydziały powiatowe nie są obowiązane pobrać dla siebie na rzecz samorządu powiatowego pełnych wymienionych 50/100 części z 98% z sumy 60; pewną sumę może odstąpić dotyczącej gminie, o ile znajduje się przejściowo w krytycznej sytuacji finansowej.

Są gminy na wschodnich obszarach Państwa, od których nie pobiera się na rzecz Skarbu Państwa wynagrodzenia za pobór dodatków komunalnych. W tych przypadkach gmina otrzymuje 40/100 części z sumy 60 i ewentualnie całą różnicę dodatku ponad 100% podatku państwowego.

Z powodu klęski elementarnej (powódź i gradobicie) część plonów uległa zniszczeniu. Na podstawie przeprowadzonego oszacowania szkód elementarnych zarządzono indywidualne obniżenie wymierzonego podatku państwowego w granicach od 10% do 25% w niektórych gromadach.

Zgodnie z zasadami księgowania według systemu podwójnej rachunkowości należałoby przerobić przytoczone przykłady przy zastosowaniu nast. danych: ująć wymiar podatku gruntowego 325 zł. i dodatków komunalnych w wysokości 120% podatku państwowego czyli wykazać należność, odpisy częściowe z powodu klęsk elementarnych, uiszczenie należności w ratach kwartalnych z równoczesną zapłatą odsetek zwłoki 8% w stosunku rocznym. Kwotę zapłaconą tyt. podatku państwowego zmniejszyć o 3%, które należy zapisać na dobro Izby Rolniczej. Kwotę dodatku komunalnego (120% podatku państwowego) rozdzielić na 100 i 20; po pobraniu na rzecz Skarbu Państwa 2% od 100 za pobór zapisać na dobro gminy 40/100 części z 98 i całe 20 na rzecz samorządu powiatowego 50/100 części z 98, samorządu wojewódzkiego 5/100 części z 98 i taką samą sumę na dobro Izby Rolniczej.

Ten sam przykład zapisać przy zapłacie w czterech równych ratach kwartalnych z 8% odsetek zwłoki oraz przy zapłacie w takich samych ratach temi samymi odsetkami zwłoki po zmniejszeniu przypisanej do pobrania należności w całej gminie w dziesięciu indywidualnych przypadkach o 25%, w 30 przypadkach o 15%, w 60 przypadkach o 10%.

pobraną, którą organ rachunkowy będzie zobowiązany rozczłonkować na części, przypadające państwu i każdemu zainteresowanemu samorządowi.

Koncepcja zastosowania w gospodarce publicznej podwójnej rachunkowości zniewalałaby ją do prowadzenia niezmiernej ilości kont o podwójnym zarachowaniu w księgach systematycznych niezależnie od wpisów w księgach kasowych bez istotnej potrzeby z punktu widzenia ostatecznych celów, do których gospodarstwo publiczne zmierza, a ponadto zwiększałoby ilość pracy i czasu na jej wykonanie, co ze stanowiska kosztów administracyjnych, jako wydatków, które są środkiem do celu a nie celem samym nie dałoby się usprawiedliwić.

Pod względem merytorycznym poruszona wyżej koncepcja zniewalałaby do krytycznego ustosunkowania się względem tych rachunków, których wyniki wykazałyby saldo bierne. Ze stanowiska bowiem zasad gospodarności nie może gospodarstwo pozwolić sobie na pewną poważniejszą ilość swych składowych części, wykazujących stale saldo bierne; tego rodzaju ogniwa stara się każde gospodarstwo zarobkowe usunąć. Nie można jednakowoż ustosunkować się w podobny sposób do gospodarstw publicznych. Te działają administracji publicznej, które reprezentują nie dziedziny gospodarcze, lecz kulturalne, oświatowe, ochrony życia, zdrowia i mienia obywateli, obrony państwa, które więc z istoty rzeczy muszą żądać materialnych zasobów na wypełnienie swych zadań, nie dając ze swej strony żadnego lub prawie żadnego materialnego ekwiwalentu, zajęłyby słusznie zupełnie negatywne stanowisko wobec czysto materialnych koncepcyj, śledzących troskliwie w analizie cyfr i rachunków za materialnym zyskiem lub materialną stratą.

Z przytoczonych względów nie rachunki wynikowe i ich salda mogą stanowić jasny obraz gospodarki publicznej i przedmiot jej kontroli, lecz *rachunki należności, wpływów i wydatków publicznych*.

Gdy przy rachunkach wynikowych kładziemy nacisk na zarachowanie prawidłowe zmian gospodarczych na właściwych kontach, ponieważ od dokładnego i prawidłowego prowadzenia kont po obu stronach: „winien” i „ma” zależy, czy saldo każdego z nich i ich zbilansowanie wykażą czysty zysk, to przy rachunkach w gospodarce publicznej kładziemy bezwzględny nacisk na prowadzenie przez właściwe organa szczegółowej ewidencji, przypadających należności z jednej strony, a zobowiązań dłużnych z drugiej. Kwestja uiszczenia zarówno należności, przypadających gospodarstwu publicznemu, jak ciążących na niem zobowiązań t. j. kwestja przyjmowania wpłat i dokonywania wypłat, stanowi drugą część zadania lecz już innego organu tegoż gospodarstwa, a mianowicie kasy. Przeciwwstawienie zaś rachunku należności i zobowiązań (t. zw. należności czynnych i biernych), prowadzonego przez organ dysponujący, z rachunkiem przychodów i rozchodów (wydatków), prowadzonym przez kasę, daje właściwy obraz gospodarki publicznej tak pod względem stanu należności jeszcze niewyrównanych, jak pod względem zobowiązań jeszcze niezaspokojonych, pod względem rzeczywistych nadwyżek budżetowych względnie niedoborów, zależnie od tego, czy w ciągu okresu gospodarczego rzeczywiste przychody budżetowe przewyższyły rzeczywiste wydatki budżetowe czy też odwrotnie.

Gospodarstwa publiczne posiadają, jak zaznaczyliśmy, charakter gospodarstw nakładowych: punkt ciężkości spoczywa u nich na rachunku przychodów i wydatków, dzięki czemu główną rolę odgrywają rachunki bud-

żetowo-kasowe. Stąd też szczególną troskę poświęcają właściwemu ujęciu zapisów kasowych w przeciwieństwie do gospodarstw prywatnych, gdzie punkt ciężkości spoczywa na właściwym ujęciu zapisów rachunkowych.

Specyficzną cechą gospodarstwa publicznego o licznych rozgałęzieniach i dużym zakresie działania, jakim jest państwo, jest to, że funkcje gospodarcze są siłą rzeczy rozdzielone pomiędzy szereg samodzielnych organów administracji państwowej pod względem ścisłej ewidencji rachunkowej należności czynnych i biernych, a związanych łącznie z jednym organem tejże administracji, utrzymującym ścisłą ewidencję obrotów kasowych t. j. ewidencję rzeczywistych kasowych przychodów i wydatków, dokonywanych na rachunek wszystkich organów. Organem tym, który prowadzi ewidencję obrotów kasowych jest organ kasowy. Ujęcie w ten sposób gospodarki państwowej daje możliwość skontrolowania jej prawidłowości, a więc spełnienia tej roli, jaką spełnia podwójne zarachowanie w systemie rachunkowości podwójnej na przeciwstawnych kontach.

Z powyższych rozważań wyciągamy wniosek, że w gospodarstwach publicznych bardziej racjonalnym okazuje się stosowanie rachunkowości kameralistycznej, jako lepiej odpowiadającej celowi tych gospodarstw i ich charakterowi, aniżeli rachunkowości podwójnej, odpowiadającej niewątpliwie lepiej gospodarstwom zarobkowym.

Jeszcze na jedną ważną okoliczność w gospodarce budżetowej państwa zwrócić należy uwagę. Okoliczność ta wywiera niepośledni wpływ na negatywne ustosunkowanie się do zagadnienia zastosowania w gospodarce państwowej systemu podwójnej rachunkowości.

Zasada zupełności budżetu, zasada, aby uchwalony plan gospodarczy był możliwie dokładnie wykonany, zniewala, by wszystkie przychody przewidziane do pobrania a wydatki do uskutecznienia, zatem wszystkie należności czynne i bierne, ustalone w ciągu pewnego okresu gospodarczego, były na rachunek tego okresu pobrane. Warunek powyższy będzie spełniony, jeżeli ksiąg i dzienników założonych dla dotyczącego okresu gospodarczego nie zamykamy z ostatnim dniem tegoż okresu, lecz prowadzimy dalej obok ksiąg i dzienników założonych na następny już okres. Przedłużenie prawa prowadzenia ksiąg rachunkowych i kasowych poza ostatni dzień ubiegłego okresu daje możliwość zanotowania zmian gospodarczych tegoż okresu i zbliżenia się aczkolwiek niezupełnego w każdym razie dokładniejszego do stanu, jaki przewidywano w budżecie. Okres taki dodatkowy nazwano ulgowym.

Nie każde państwo wprowadziło okres ulgowy u siebie; jest to kwestja położenia większego lub mniejszego nacisku na potrzeby utrzymania budżetu zupełnego. Już sam fakt możliwości ustanowienia okresu ulgowego, o czym będzie jeszcze mowa, rzuca jaskrawe światło na charakter gospodarki publicznej. W systemie podwójnej rachunkowości ostatni wpis w ostatnim dniu okresu gospodarczego zamyka ostatecznie całoroczny szereg wpisów; księgi dojrzały do ich zamknięcia i sporządzenia bilansu zysków ewentualnie strat.

§ 5. RZUT OKA NA HISTORYCZNY ROZWÓJ RACHUNKOWOŚCI KAMERALISTYCZNEJ.

W pracach niektórych a traktujących o rachunkowości podwójnej, znajdujemy twierdzenie, że rachunkowość podwójna wyprzedziła kamerali-

styczną, że jest ona szczytem doskonałości wśród innych systemów rachunkowych, że istnieją gospodarstwa publiczne, które zastosowały u siebie w własnej gospodarce system podwójnej rachunkowości. Jeżeli chodzi o ścisłość historyczną powstania rachunkowości wogóle, zagadnienie to nie wydaje się ostatecznie rozwiązane, bo wykopaliska na obszarze starożytnej Babilonii wskazują na ślady istnienia już tam pewnego rodzaju rachunkowości. Nie sięgajmy jednakowoż aż tak daleko; uwzględnijmy czasy nam bliższe.

Rachunkowość kameralistyczna powstała z chwilą, gdy zwierzchnik pewnego obszaru, wykazując rachunkami niemożność pokrycia bieżących wydatków publicznych z dochodów, wpływających z majątku przezeń zarządzanego, zwracał się do reprezentacji stanów — Rady Stanów — o zezwolenie na nałożenie podatków. Rada Stanów przyzwalała na pobieranie podatków pod warunkiem otrzymywania rachunku pobranych przychodów i dokonanych wydatków. Fakty tego rodzaju napotykamy w ciągu XIV wieku w Polsce, Francji i Anglii. System rachunkowości podwójnej spotykamy w zastosowaniu prywatnych gospodarstw dopiero w wieku XVI na obszarze Italii. Oba więc systemy rachunkowości rozwijały się równolegle i niezależnie od siebie.

Mimo duże postępy w doskonaleniu się z biegiem czasu systemu rachunkowości podwójnej zarządy państw, mających długą i poważną tradycję w swej administracji publicznej, nie wprowadziły u siebie rachunkowości podwójnej w miejsce rachunkowości kameralistycznej, jeżeli pierwsza rzeczywiście jest doskonalsza i wszechstronnie przewyższa rachunkowość kameralistyczną; do takich państw należą przedewszystkiem Francja i praktyczne Niemcy obok starej Austrii. Zjednoczone w drugiej połowie ubiegłego wieku Włochy zastosowały u siebie pierwotnie w centralnym organie rachunkowym system rachunkowości podwójnej t. zw. system logismogiczny, lecz go całkowicie zarzuciły, przechodząc do systemu czysto kameralistycznego. Z powyższego widać więc, że zarządy gospodarstw publicznych składają swej gospodarce system rachunkowości kameralistycznej nad podwójną. Usiłowania wprowadzenia w Polsce obowiązku prowadzenia przez gminy swej gospodarki w oparciu o rachunkowość podwójną, nie doszły do skutku wobec katerycznego sprzeciwu związków samorządu terytorjalnego.

Jeżeli Rumunja wprowadziła w r. 1930 do gospodarki swojej system rachunkowości podwójnej, to fakt ten nie dowodzi jeszcze, aby rachunkowość podwójna okazała się praktyczniejszą w gospodarce publicznej; fakt powyższy można uważać za eksperyment młodego państwa (istnieje od 1859), szukającego nowych dróg. Przypuszczać można, że losy tego eksperymentu będą takie same, jakie spotykały system logismograficzny w równie młodym państwie włoskiem¹⁾.

¹⁾ System logismograficzny, powstał na samym początku wieku XIX; w system naukowy ujęty został dopiero w r. 1873 przez Cerboniego w dziele p. t. „*Primi saggi di logismografia*”. System ten został zastosowany w gospodarce państwa włoskiego przez wspomnianego Cerboniego w r. 1876 lecz tylko w Centralnej Księgowości państwowej administracji.

System ten jest oparty o zasady podwójnej rachunkowości, a polega na kasowym ujęciu w dwóch kontach czystego majątku (konto właściciela) i składowych części majątku (konto gospodarstwa). Oba konta, prowadzone przeciwnie, występują w sto-

§ 6. TRZY ETAPY W ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI KAMERALISTYCZNEJ.

Rachunkowość podwójna nie powstała odrazu. Rozwinęła się ona z biegiem czasu po wykorzystaniu szeregu spostrzeżeń i doświadczeń z prostego zupełnie notowania bieżąco rzeczywistych przychodów i rozchodów, co nazywa się dzisiaj systemem rachunkowości pojedynczej. Ta właśnie okoliczność, że rachunkowość pojedyncza polegała na notowaniu przychodów i rozchodów i że podobne czynności prowadzi się w rachunkowości kameralistycznej, dała podstawę do wyrażenia poglądu, jakoby rachunkowość kameralistyczna była niedoskonałą formą rachunkowości pojedynczej, a więc była mniej doskonałą od rachunkowości podwójnej. Zapomina się wszakże przytem, że kasowe notowanie w systemie rachunkowości kameralistycznej rzeczywistych przychodów i wydatków to dopiero część zadania; reszta to szczegółowa rachunkowa ewidencja należności w formie przypisu do ściągnięcia, co nie jest znane rachunkowości pojedynczej.

Rachunkowość kameralistyczna podlegała rozwojowi równolegle z rozwojem życia publicznego, rozszerzaniem się zakresu działania państwa, wpływem ludności na kształtowanie się życia publicznego i zmianą ustroju politycznego.

Jak zauważyliśmy, wyraźne początki rachunkowości kameralistycznej możemy ustalić na wiek XIV. Władca, żądając przyzwolenia na nakładanie podatków, składał rachunki sumaryczne poszczególnych działów administracyjnych (t. zw. obrachunki) z przyjętych sum i dokonanych wydatków. Procedurę taką nazwalibyśmy, używając dzisiejszej terminologii rachunko-

sunku do siebie jako dłużnik wzgl. jako wierzyciel. Celem jego jest ujęcie centralnie, na podstawie otrzymanych zestawień i sprawozdań niższych organów, już w samym zapisku kasowym, bez uciekania się do zamykania ksiąg rachunkowych, obok stanu majątkowego w jego składowych częściach, ujęcie także czystej wartości majątku, tudzież stanu należności czynnych i biernych. Dziennik logismograficzny, wzorowany na dzienniku głównej systemu amerykańskiego zawiera obok przedziałek na numer kolejny, datę i przedmiot wpisu, przedziałkę kwotową ogólną, przedziałkę podwójną (winien, ma) dla konta czystego majątku i dla konta gospodarczego, a wreszcie przedziałkę dla odnotowania obrotu bezwynikowego, oraz przedziałkę dla odnotowania oznaczenia księgi rachunkowej. Konto gospodarcze jest podzielone na dwa subkonta: majątku rzeczowego, oraz należności czynnych i biernych (korespondenci).

Stosunek konta czystego majątku do konta gospodarczego:

Czysty majątek w jego ogólnej wartości wpisuje się po stronie kredytowej (ma) konta czystego majątku i równocześnie po stronie debetowej (winien) konta gospodarczego, na jednym z subkont lub na obydwu, zależnie od tego, z jakich części składowych czysty majątek się składa. Każde obciążenie majątku zapisuje się w podobny sposób w kierunku odwrotnym.

O ile zmiany w stanie majątkowym miały charakter czysto jakościowy a nie ilościowy, dotyczącą sumę wpisuje się wyłącznie w przedziałce obrotów bezwynikowych.

Dla subkont na koncie gospodarczym i dla konta majątkowego w dzienniku prowadzi się w księdze głównej również wzorem amerykańskiego dziennika głównej osobne konta z podziałem na odpowiednią ilość indywidualnych subkont, reprezentujących poszczególne składowe części majątku, względnie poszczególnych korespondentów.

System logismograficzny, jakkolwiek pozwalał ustalić każdego czasu stan czystej wartości majątku w ujęciu centralnem rachunkowości państwowej, został w niespełna 60 lat po jego wprowadzeniu usunięty; okazał się bowiem niecelowy z dwóch powodów: 1) wymagał zużycia zbyt wiele czasu, każda bowiem suma musiała być zapisana czterokrotnie, po dwa razy w dzienniku i księdze głównej, 2) wykazywanie w częstych perjo-dycznych okresach czasu czystego majątku i salda na każdym subkoncie i koncie było bezcelowe z punktu widzenia istoty i zadań gospodarki państwowej.

wością resortową: plan gospodarczy jest układany w sumach netto. Okres ten trwa do końca XVIII wieku, a więc do chwili zasadniczej zmiany poglądów na pojęcie państwa, jego zadań, stosunku wzajemnego władz do siebie i do rządzonej ludności.

Nowy okres, datujący się od początku wieku XIX, cechuje postęp w kierunku zastosowania jednolitych zasad rachunkowych, obowiązujących wszystkie gałęzie administracji państwowej i stwarzających jeden jednolity rachunek z gospodarki państwowej, za którą odpowiedzialny jest jeden organ, specjalnie przeznaczony do jej prowadzenia, minister skarbu. Rachunkowość tego okresu cechuje notowanie szczegółowe pozycji przychodowych i rozchodowych, a plan finansowy, stanowiący podstawę do prowadzenia rachunkowości szczegółowej, jest układany w sumach zasadniczo brutto. Okres ten kończy się w połowie XIX wieku.

Pełnia rozwoju społeczeństw pod względem ustroju politycznego przypada na okres uchwalania ustaw zasadniczych, gwarantujących ludności daleko posunięty wpływ i bezpośredni udział w sprawach publicznych. Agendy państwowe zaczynają wzrastać do nieznanych przedtem rozmiarów; podział pracy publicznej, zamkniętej pierwotnie w pięciu gałęziach administracyjnych okazuje się niewystarczający; gałąź administracji wewnętrznej roztęka się w takim stopniu, że zachodzi konieczność powierzenia kierownictwa nowych i specjalnych agend osobnym kierownikom, osobiście za stan tych agend odpowiedzialnym. W ten sposób tworzą się nowe grupy: oświaty, kultury krajowej, robót publicznych, przemysłu i handlu, komunikacji (kolejowej i pocztowej), opieki społecznej i t. p. Stan ten wpływa poważnie na rozwój gospodarstwa publicznego. Jeden organ w państwie, minister skarbu, za tego rodzaju gospodarkę sam jeden odpowiedzialności wyłącznej brać już nie może. Odpowiedzialni za nią są już wszyscy kierownicy poszczególnych działów, więc wszyscy ministrowie, a minister skarbu, jako specjalnie powołany do stania na straży całości skarbu publicznego i jego funduszków, jest tym, w którego ręku koncentruje się całokształt gospodarki publicznej i który z mocy swego stanowiska musi śledzić i nadzorować planowość gospodarki publicznej, dążąc do tego, aby nie była ona zachwiana, lecz w wyniku swym dała stałą równowagę pomiędzy przychodami a wydatkami. Z mocy też tego stanowiska i nałożonych nań obowiązków ustawami jest on powołany do ustalania systemu gospodarki i jej formalnego wykonywania.

Przytoczony wyżej okres stanowi trzeci i ostatni etap rozwoju gospodarki publicznej, a z nią także formalnej strony tej gospodarki, t. j. rachunkowości państwowej. Cechuje ją podobnie jak okres poprzedni rachunkowość szczegółowa i zasadniczo budżet brutto. Nowością natomiast w tym okresie jest z uwagi na podział odpowiedzialności za gospodarkę publiczną pomiędzy wszystkich ministrów to, że odrębne działy administracji państwowej są zmuszone obecnie prowadzić u siebie szczegółową rachunkowość; realizacja gotówkowa wszelkich dyspozycji odbywa się przez jednolite — zbiorowe kasy, będące w bezpośrednim zarządzie ministra skarbu; zachodzi przeto konieczność uzgadniania wyników rachunkowych z wynikami kasowymi dla stwierdzenia prawidłowości gospodarki. Minister skarbu zaś, mając zatwierdzony budżet z jednej strony, a wyniki kasowe gospodarki we wszystkich działach z drugiej strony, jest w możności śledzić postęp gospodarki państwowej, jej prawidłowość, oraz jest w możności utrzymania rów-

nowagi między przychodami a wydatkami. Minister skarbu jest ministrem równowagi budżetowej, nie jest jednak jedynym ministrem, odpowiedzialnym za całokształt gospodarki państwowej, dzięki czemu role muszą być podzielone; w konsekwencji pociąga to za sobą, że każdy powołany do współpracy w gospodarce państwowej i za nią odpowiedzialny musi mieć udostępnione warunki i urządzenia, któreby mu pozwoliły tę gospodarkę wykonywać, śledzić jej wykonywanie i w końcu złożyć sprawozdanie z wyników swego gospodarowania. Do tego celu służy mu należycie zorganizowana rachunkowość.

§ 7. ISTOTNE CECHY RACHUNKOWOŚCI KAMERALISTYCZNEJ.

Rachunkowość kameralistyczna notuje podobnie jak rachunkowość podwójna każde zjawisko gospodarcze, podlegające rachunkowemu ujęciu. Atoli rodzaj zjawisk w gospodarstwie publicznym różni się w pewnej mierze od zjawisk w gospodarstwie prywatnym. *Gospodarstwo prywatne albo jakąś wartość ekonomiczną ze swego majątku w jednej z jego składowej części wydało, ma zatem u dłużnika wydaną mu wartość albo samo z innego gospodarstwa otrzymało pewną wartość ekonomiczną*, stało się więc dłużnikiem na rzecz innego gospodarstwa, któremu *winno* część swego majątku.

W gospodarstwie publicznym natomiast pojęcia „winien” i „ma” posiadają zgoła inne znaczenie. „Winien” nie oznacza, że gospodarstwo publiczne otrzymało z majątku gospodarstwa prywatnego pewną wartość ekonomiczną, lecz że na mocy prawa publicznego gospodarstwo prywatne ma dopiero świadczyć na rzecz gospodarstwa publicznego bez względu na to, czy za swoje świadczenia otrzymało jakikolwiek równoważnik ekonomiczny lub nie. Pozycja „winien” w gospodarce publicznej jest pozycją, która do czasu zrealizowania jej nie posiada wartości ekonomicznej; okazać się bowiem może, jak to często w dziejach gospodarczych państw się spotyka, pozycją nierealną pod względem jej wysokości lub nierealną i nienależną wogóle, podlegającą zatem skreśleniu w części lub w całości.

Gospodarstwo publiczne nic ze swego majątku nie wydało, nic też wskutek skreślenia niściąganej sumy nie straciło. Pozycja „winien” w gospodarstwie publicznym nie spowodowała równoczesnego zmniejszenia stanu majątkowego w gospodarstwie prywatnym. Oznacza ona należność od gospodarstwa prywatnego, powstałą samoistnie bez wywoływania zmiany w stanie majątkowym tak w jednym jak w drugim gospodarstwie.

Jeżeli pozycja „winien” w gospodarstwie publicznym uzyskała postać realną wskutek dokonania wpłaty należności do kasy gospodarstwa publicznego, „ma” ono zrealizowaną swoją pretensję. Nastąpiła teraz dopiero zmiana w stanie majątkowym, *obu gospodarstw*. Gospodarstwo publiczne *ma nie z tytułu wydania pewnej wartości ekonomicznej i zmniejszenia swego stanu majątkowego, lecz ma z tytułu wypełnienia przez gospodarstwo prywatne obowiązku, wypływającego z mocy prawa publicznego. W gospodarstwie publicznym pozycja „ma” jest pozycją kasową — przychodową.*

Jeżeli gospodarstwa publiczne ustalają na zasadzie przysługujących im uprawnień publicznych należną im pretensję od gospodarstw prywatnych, obliczają, ile i z jakiego tytułu należy się im pewna suma, wpisując ją do księgi lub na konto, założone dla każdego rodzaju pretensji, np. podatku do-

chodowego, przemysłowego, spadkowego i t. p. Wpisy uskutecznią się bieżąc w miarę postępu obliczeń.

Każde zjawisko w gospodarstwie prywatnem, które powoduje zmiany w stanie majątkowym, podlega zanotowaniu w dwojakim kierunku: raz według czasu jego powstania, drugi raz według jego rodzaju. Pierwszy kierunek stanowi niejako kronikę gospodarstwa, spisującą zjawiska w porządku kalendarzowym, każdego dnia pod datą tegoż dnia, drugi grupuje zjawiska, zapisane chronologicznie, w pewne działy według ustalonego systemu. W ten sposób powstały zapiski chronologiczne zwane dziennikami i zapiski systematyczne zwane księgami.

Do których zapisków należy wpisać obliczoną pretensję gospodarstwa publicznego do gospodarstwa prywatnego, wypływającą z prawa publicznego, a nie z ekwiwalentu, wydanego przez gospodarstwo publiczne gospodarstwu prywatnemu? Zdawałoby się, że wpis winien być uskuteczniiony w zapisku chronologicznym. Lecz w tym zapisku należy uskutecznić wpis w momencie wyrównania pieniężnego zanotowanej pretensji, byłby to wpis powtórny, gdy w księgach systematycznych figurować będzie tylko raz jeden. Okoliczność powyższa zniewala do odmiennego prowadzenia zapisów w gospodarstwie publicznem w stosunku do gospodarstwa prywatnego.

Czy można się zgodzić na twierdzenie, że należność winna być zapisana w dzienniku a więc ujęta w zapisku chronologicznym w chwili jej obliczenia i wzięcia w ewidencję, które to czynności dzieją się w ciągu całego okresu gospodarczego?

Według teorii podatków, należność powstaje w chwili zaistnienia faktu, uzasadniającego prawo żądania tej należności, jaka jest myśl przepisów prawno-publicznych związana z danym faktem. Przy podatku dochodowym np. należność tytułem podatku powstaje z chwilą pobrania dochodu, od którego należy się podatek, przy podatku przemysłowym od obrotu z chwilą zawarcia transakcji, podlegającej podatkowi przemysłowemu od obrotu, przy podatku spadkowym z chwilą powstania spadku, przy podatku od darowizny z chwilą zawarcia umowy o darowiznę, podatek stemplowy od weksla z chwilą podpisania go. Po głębszem wnikięciu w przytoczone przykłady momentu powstawania wymienionych należności i im podobnych, okazuje się, że dla kierowników gospodarstwa państwowego są one chwilowo niewiadome, do ich wiadomości przychodzą znacznie później i nie w kolejności ich powstawania¹⁾. Skutkiem tej właśnie okoliczności powstała na zasadzie przepisu ustawowego należność notuje się w księdze rachunkowej, a nie w dzienniku.

Istotnem zadaniem publicznej gospodarki pieniężnej jest zaspakajanie materialnych i niematerialnych potrzeb zbiorowości, której dana gospodarka dotyczy, z funduszy, pobieranych u różnych źródeł dochodowych. W zakresie prowadzenia gospodarstwa publicznego pod względem formalnym podstawowem zadaniem będzie notowanie wszystkich należności, powstałych, wszystkich przychodów rzeczywiście osiągniętych, wszystkich wydatków rzeczywiście dokonanych oraz wszystkich zobowiązań jeszcze nie wyrównanych i ujmowanie ich w zapiskach systematycznych i chronologicznych.

¹⁾ Por. treść art. 43 i 44, § 1 Ordynacji Podatkowej z dnia 15 marca 1934, Dz. U. R. P. poz. 346.

Aby mieć ewidencję należności a następnie stwierdzić, czy przychód pewnej sumy odpowiada w danym przypadku kwocie pretensji gospodarstwa publicznego do gospodarstwa prywatnego, rodzaj i wysokość tej pretensji wpisuje się już w chwili jej obliczenia do właściwej księgi rachunkowej, gdzie w razie jej wpłacenia i przyjęcia na przychód w zapisu chronologicznym, w dzienniku, wpisze się stosowną adnotację, że pretensja została wyrównana. Podobnie czyni się stosowne wpisy przy zobowiązaniach i wydatkach gospodarstw publicznych.

Rachunkowość kameralistyczna przewiduje zatem prowadzenie :

- a) w dochodach: księgi rachunkowej, ujmującej w sposób systematyczny należności gospodarstwa publicznego od gospodarstw prywatnych oraz przychody z różnych źródeł dochodowych tudzież dzienników kasowych, ujmujących sposobem chronologicznym uiszczenie każdej kwoty na rzecz gospodarstwa publicznego,
- b) w wydatkach: księgi rachunkowej, ujmujące w sposób systematyczny zobowiązania gospodarstwa publicznego i jego wydatki oraz dzienników kasowych ujmujących sposobem chronologicznym wypłaty każdej kwoty z kasy tegoż gospodarstwa.

Cel prowadzenia ewidencji należności czynnych i biernych (zobowiązań) w księgach rachunkowych a uiszczeń w dziennikach okaże się zupełnie jasny, jeżeli uprzytomnimy sobie następujące okoliczności: 1) przez porównanie należności i uiszczeń uzyskuje się możliwość ustalenia wysokości zaległych pretensyj gospodarstwa publicznego do prywatnego względnie zadłużenia gospodarstwa publicznego, 2) uzyskuje się możliwość kontrolowania prawidłowości prowadzenia gospodarki przez porównanie odrębnie prowadzonych zapisów na należność i na uiszczenie, oraz zgodność z planem gospodarczym, 3) przez porównanie zanotowanych obliczeń pretensji z dokonaniem rzeczywistymi uiszczeniami uzyskuje się możliwość przeprowadzenia analizy, czy obliczenia odpowiadały rzeczywistym warunkom gospodarczym gospodarstw prywatnych, czy też były zbyt wygórowane lub ewentualnie za niskie.

Śłużba kasowa i rachunkowa w gospodarce państwowej.

§ 1. SYSTEM KAS PAŃSTWOWYCH W ADMINISTRACJI PAŃSTWOWEJ.

Zarząd dochodów i wydatków państwowych wykonywa się zgodnie z uchwalonym planem gospodarczym państwa, budżetem oraz zgodnie z ustawami, na mocy których stwarza się w stosunku do osób trzecich prawo do pobierania przychodów i obowiązek ponoszenia wydatków. Budżet bowiem takich praw i obowiązków w stosunku do osób trzecich nie rodzi; jest on jedynie aktem pełnomocnictwa, udzielonego naczelnemu organowi wykonawczemu — rządowi, a ujętego w formę ustawy.

Zarząd dochodów i wydatków państwowych dzieli się na dwie wyraźnie oddzielające się czynności: 1) ustalenie należności czynnych t. j. przychodów i biernych t. j. wydatków, 2) pobieranie dochodów i dokonywanie wydatków. Zarząd gospodarki państwowej spoczywa w rękach organów administracji państwowej, zwanych władzami kierującymi, które z uwagi na po-

trzeby kontroli gospodarki pod względem organizacji wewnętrznej składają się z trzech działów: a) działu kierującego lub dysponującego, zwanego ogólnie administracyjnym, b) działu rejestrującego wszelkie dyspozycje pod względem systematycznym w odpowiednio założonych księgach t. zw. działu rachunkowego i c) działu realizującego dyspozycje pod względem pieniężnym t. zw. działu kasowego.

Przedstawiony wyżej konieczny podział organizacyjny władzy kierującej gospodarką państwową daje możność zrealizowania postulatu podziału pracy i temsamem kontroli wykonywania gospodarki. Postulat ostatni tem więcej zyska na wartości, im luźniejszy jest stosunek pomiędzy dającym zlecenie a realizującym je pod względem kasowym; okoliczność powyższa powoduje często tworzenie odrębnych organów wykonawczych państwa dla spraw rachunkowych, a conajmniej kasowych.

Zależnie od tego czyje zlecenie organ kasowy realizuje pod względem kasowym rozróżnia się różne rodzaje i grupy kas; to zaś zawisło od prawnego stosunku poszczególnych gałęzi administracji państwowej i poszczególnych resortów do siebie i do resortu skarbowego.

Administracja państwowa jako administracja zbiorowa posługuje się swemi organami rozrzuconemi po całym obszarze państwa. Są władze kierujące gospodarką państwową w różnych dziedzinach i różnych stopniach. Jedne z nich troszczą się głównie o zaspokojenie potrzeb społecznych, inne o gromadzenie środków pieniężnych. I jedne i drugie dają zlecenia kasowe, a zatem każda z nich będzie posiadała organ wykonawczy kasowy. W uwzględnieniu zakresu działania władzy kierującej można podzielić kasy na dwie grupy: kasy pobierające przychody na rachunek dotyczącej władzy kierującej, oraz kasy uskuteczniające wypłaty na zasadzie zleceń władzy dysponującej (asygnującej), której podlegają; byłby to podział kas na *kasy poborowe i kasy płatnicze*. Kasy tego typu istniałyby przy każdej władzy kierującej, wobec czego oparty na tej zasadzie *system kasowy można nazwać administracyjnym*.

Jeżeli dyspozycje kasowe władz kierujących, reprezentujących tensam resort, będą udzielane jednemu organowi kasowemu, przeznaczonemu do realizacji zarządzeń kasowych tylko tego resortu, *kasy takie nazywamy resortowemi; system organizacyjny kasowości, oparty na takich zasadach, nazwalibyśmy resortowym*.

Organizacja kasowości oparta na zasadzie, że wszystkie władze kierujące bez względu na ich przynależność resortową, mające siedzibę w pewnej miejscowości, skierowują swoje zarządzenia kasowe do jednego tylko organu kasowego, utworzonego w tej miejscowości, stworzyła *system jednności kasowej*; kasy tego systemu nazywają się *jednolitemi, zbiorowemi kasami skarbowemi*; skarbowemi nie dlatego, aby były organami resortu skarbowego, ale dlatego ponieważ koncentrują u siebie gospodarkę pieniężną skarbu państwowego.

Jasną i zrozumiałą jest konieczność istnienia wszystkich trzech działów, jeżeli władza dysponująca ma wykonać nałożone na nią zadania w sposób dokładny, prawidłowy i sprawny. Zachodzi tylko pytanie, czy *wszystkie trzy działy musi dana władza prowadzić sama bezpośrednio*. Pomińmy dział pierwszy, gdyż stanowi on zasadniczą i istotną część władzy dysponującej. Istnienie działu rachunkowego należy uznać za rzecz nieodzowną. Jeżeli

w gospodarce publicznej poszczególna jednostka administracyjna prowadzi gospodarkę samodzielną, nie może się obejść bez działu rachunkowego, który ma notować zdarzenia zaistniałe w tej jednostce; jest to tak oczywiste. Nie tylko w celu zanotowania zdarzeń zaistniałych w gospodarce danej jednostki administracyjnej potrzeba działu rachunkowego; gospodarka wszystkich jednostek składa się na gospodarkę całego państwa; dział rachunkowy dostarcza więc materiału zarówno do kontroli gospodarki danej jednostki, jak także do zestawienia wyników gospodarki ogólnej. Czy te same argumenty można przytoczyć w stosunku do działu kasowego? Teoretycznie tak, dział kasowy stanowi bowiem drugi współczynnik kontroli wyników gospodarki w danej jednostce administracyjnej, a następnie całej gospodarki państwowej. Praktycznie zaś rzecz biorąc, rzecz przedstawia się nieco odmiennie.

Przyjawszy założenie, że każda władza dysponująca zorganizowała u siebie dział kasowy, mielibyśmy w jednej miejscowości tyle działów kasowych, ile w niej jest umieszczonych władz, tyle schowków kasowych, tyle zapasów gotowizny w tych schowkach, tyle rozproszkowania gotowizny i odciągania jej z obiegu. Jakkolwiek więc zasada teoretyczna przewidywała w każdej władzy dysponującej dział kasowy, powołany do realizowania jej zleceń, zasada prawidłowego ujęcia gospodarki państwowej uznała za bardziej celowe scentralizowanie funkcji kasowych władz dysponujących w jednym gronie, w szczególności w dziale kasowym podległym tej władzy, do której kompetencji należy koncentracja wyników całej gospodarki państwowej obok zarządu przeważnej części dochodów państwowych i przeważnego głosu w zakresie wydatków państwowych, to jest władzy skarbowej. Dział kasowy władz skarbowych jest zarazem działem kasowym władz dysponujących wszystkich innych gałęzi administracji Państwowej¹⁾.

Wobec uznania działu kasowego skarbowego za wspólny organ dla wszystkich władz dysponujących, względy na stosunek każdej władzy dysponującej do tego organu, jako własnego organu kasowego, przemawiały za jego wydzieleniem w organ *samoistny kasowy, zwany kasą skarbową* w tych wszystkich przypadkach, gdzie takie względy istotnie przemawiały za wydzieleniem. Nie zachodzą one wszędzie. Ocenę tych przypadków znajdziemy w podziale władz na administrujące przychodami i dysponujące wydatkami; inne bowiem władze są powołane przede wszystkim do kierowania akcją przychodową, a inne do kierowania akcją rozchodową w państwie.

Akcja przychodowa należy do władz hierarchicznych najniższych tak zwanych władz pierwszej instancji, jak urzędy skarbowe, celne, starostwa, urzędy miar i t. p. Władze wyższe, drugiej instancji spełniają w zakresie przychodów rolę nadzorczą. Akcja natomiast rozchodowa należy do władz naczelných, które, w granicach przez siebie zakreślonych, wyręczają się w tej akcji władzami bezpośrednio im podległymi. Jeżeli obok powyższych momentów stwierdzimy jeszcze, że 80%—90% przychodów budżetowych stanowią przychody administrowane przez organa administracji

¹⁾ Por. § 5 i 7 przepisów rach-kas. dla władz i urzędów państwowych — Dz. Urz. Min. Skarbu Nr. 9, poz. 178 z r. 1935; por. także §§ 5 i 6 ust. 2 niemieckiej ordynacji kasowej z dnia 6 sierpnia 1927, Reichsministerialblatt, str. 357.

skarbowej, że pozatem wprowadza się uproszczenia techniki kasowej, dochodzimy do wniosku, iż dla pozostałej części przychodów 20⁰/₀—10⁰/₀, administrowanej przez wszystkie inne władze poza skarbowymi, nie byłoby celowe tworzenie osobnych działów kasowych przy tych innych władzach. Wyjątki są oczywiście dopuszczalne w uwzględnieniu specjalnego charakteru niektórych przychodów i sposobu ich pobierania oraz w uwzględnieniu rozmiaru gospodarki niebudżetowej.

Rozchody budżetowe pozostają w dyspozycji wszystkich naczelnych władz. Konieczność koncentracji środków pieniężnych gotówkowych, konieczność zastosowania oszczędności pracy i osób przemawiają za nietworzeniem odrębnych działów kasowych w każdej władzy dysponującej w zakresie wydatków.

Władze te są tak rozmieszczone w całym państwie, że zasadniczo siedziba ich znajduje się w tej samej miejscowości. Okazuje się więc wystarczającym utworzenie jednego organu kasowego, jako jednolitego zbiorowego organu wykonawczego wszystkich władz dysponujących, wykonyującego każde ich zlecenie kasowe. Dotyczy to zarówno władz naczelnych, jak również władz bezpośrednio im podległych.

Organem kasowym centralnym tak dla gromadzenia wszystkich (gotówkowych i w walorach) funduszy państwowych i przez państwo administrowanych jak dla rozprowadzania ich stosownie do zarządzeń pomiędzy wszystkie władze i organa administracji państwowej winien być organ, podporządkowany naczelnej władzy skarbowej, Ministerstwu Skarbu.

Zresumowawszy dotychczasowe uwagi, otrzymujemy następujący podział kas:

- 1) kasy przy urządach skarbowych,
- 2) kasy przy niektórych urządach państwowych jako kasy o specjalnym przeznaczeniu,
- 3) kasy w siedzibie okręgowych władz skarbowych, podporządkowane tymże władzom, jako organa kasowe wszystkich dysponujących władz okręgowych, podległych bezpośrednio naczelnym władzom,
- 4) centralny organ kasowy, a zarazem organ kasowy władz naczelnych.

Kasy wymienione pod 1), 3) i 4) wykonują zasadniczo zlecenia kasowe wszystkich władz i urzędów administracji państwowej. Kasy pod 2) stanowią wyjątek w stosunku do jednolitej zbiorowej kasy, uzasadniony kierunkiem gospodarczym pewnego organu administracji państwowej lub specjalnym charakterem obrotów kasowych tego organu (np. kasy sądowe; także kasy leśne, pocztowe, kolejowe, o ile administracja lasów, pocztowa i kolejowa stanowi jedną z gałęzi administracyjnych, a nie jest zaliczona do przedsiębiorstw państwowych o charakterze zarobkowym, opartych wskutek tego na innych zasadach organizacyjnych także pod względem kasowym).

Koncentracja kasowa funduszy państwowych jest dla prowadzenia gospodarki państwowej nieodzowna. Daje ona dokładny przegląd stojących do dyspozycji środków pieniężnych i ułatwia ich rozprowadzenie; nie jest jednak bezwzględny warunkiem jedności budżetu. Jedności budżetu nie przeszkadza istnienie kas specjalnych, a przeciwnie, koncentracja kasowa nie zawsze zdołała stanąć na straży jedności budżetu z chwilą tworzenia

funduszy, administrowanych poza budżetem, dla których utworzono w kasach rachunki bieżące do dyspozycji administratorów funduszy. Istotnym warunkiem jedności budżetu jest jedność zamknięcia rachunków państwowych¹⁾.

§ 2. STOSUNEK POSZCZEGÓLNYCH RODZAJÓW KAS DO SIEBIE.

Wymienione w poprzednim rozdziale rodzaje kas nie pozostają do siebie w żadnym stosunku hierarchicznym. Jako organa kasowe stanowią organizacyjnie część składową władzy, przy której je utworzono. Okręgowe kasy w siedzibie okręgowej władzy skarbowej, jakkolwiek kompetencyjnie stanowią organ kasowy każdej okręgowej władzy dysponującej, organizacyjnie należą do okręgowej władzy skarbowej. Centralny organ kasowy należy organizacyjnie do Ministerstwa Skarbu jako władzy naczelnej skarbowej, a wykonywa zlecenia kasowe każdej władzy naczelnej.

Podporządkowanie okręgowych kas i centralnej kasy władzom skarbowym ma swoje uzasadnienie w tej okoliczności, że Minister Skarbu, jako naczelny szafarz funduszy państwowych z mocy swych obowiązków, musi zdążyć do gromadzenia tych funduszy od dołu samego, co w najbardziej praktyczny sposób realizować się daje za pośrednictwem kas skarbowych²⁾.

Jest jeszcze inny wzgląd, który zniewala do koncentracji obrotów kasowych w kasach skarbowych; jest nim wzgląd na ruch gotowizny. Polityka obiegu pieniądza wymaga, aby pieniądz nie leżał beczynnie w zbyt wielu schowkach kasowych. Pieniądz jako reprezentant majątku, jako miernik wartości, jako środek wymienny winien być stale w ruchu, nie może leżeć w kasach państwowych jako martwy kapitał. Z tych powodów każdy zbędny zapas gotówki w kasie winien być przekazany do ogólnego zbiornika, skąd wyjdzie w tym kierunku, gdzie z powodu braków jest w danej chwili potrzebny. Są to wymagania gospodarności środkami pieniężnymi ze stanowiska prawidłowego zaspokojenia ogółu potrzeb państwowych. Okręgowe kasy skarbowe zbierają zatem wolną w ich okręgu gotowiznę, znajdującą się w kasach urzędów skarbowych (celnych), kasach specjalnych, tudzież u specjalnych organów państwowych, którym powierzono ściąganie należności państwowych, a których nazywamy specjalnymi poborcami; wolną zaś gotowiznę okręgowych kas skarbowych po pokryciu wszystkich poleceń wypłat zbiera centralna kasa. Potrzeby pieniężne kas urzędów skarbowych i kas specjalnych zaspakajają kasy okręgowe drogą przekazywania im zasiłków kasowych, potrzeby zaś kas okręgowych zaspakajają w podobny sposób centralna kasa.

Z przedstawionych uwag nie należy wyciągać wniosku, że kasy, stanowiące organizacyjnie część składową właściwej władzy, przy której wykonują funkcje kasowe, nie posiadają żadnej samodzielności, a zatem nie jest przestrzegana zasada oddzielenia kasy od administracji. W drodze właściwego ujęcia rozporządzenia organizacyjnego (statutu) można zapew-

¹⁾ Por. Grodyński, str. 151 i 235: „Jeżeli minister skarbu ma być odpowiedzialnym redaktorem preliminarza budżetowego, to koncentracja kasowa i prawo nadzoru nad wszystkimi źródłami dochodów w państwie są elementami, które muszą się zbiegać w ręku ministra skarbu”.

²⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 235.

nić pełną samodzielność kasy nie uwłaczając w niczem zasadom organizacyjnym, nałożyć stosowną odpowiedzialność za należyte prowadzenie agend administracyjnych na szefa władzy, a kasowych na kierownika kasy tak, aby oddzielenie kasy od administracji było pełne, a mimo to była zapewniona współpraca i koordynacja jej w imię interesów ogólnopaństwowych.

§ 3. FUNKCJE KASOWE.

Funkcje kasowe kas państwowych polegają na przyjmowaniu wpłat i dokonywaniu wypłat i zapisywaniu tych czynności w właściwych księgach kasowych. Wpłaty i wypłaty stanowią razem obroty kasowe. Ponieważ obroty kasowe w kasach państwowych wynoszą w ciągu jednego okresu gospodarczego dziesiątki miliardów¹⁾, organizacja kas musi przeto iść po takiej linii, aby dawała gwarancję pewności obrotów kasowych pod względem ich ścisłości i prawidłowości, a ponadto aby dawała pełną gwarancję bezpieczeństwa przechowywanego majątku państwowego i majątku powierzonego administracji państwowej. Cel powyższy da się osiągnąć przez odpowiedni dobór personelu zatrudnionego w kasach (przyjmowanego zagranicą często za złożeniem kaucji w odpowiedniej wysokości), przez zakaz dokonywania obrotów kasowych na podstawie wewnętrznych dyspozycji kierownika kasy poza przypadkami wyraźnie przewidzianymi jako okoliczności wyjątkowe, tudzież przez należyte ujęcie kontroli obrotów kasowych, przede wszystkim dziennych.

Obroty kasowe uskuteczniają kasy na podstawie stosowanych zleceń kasowych właściwych władz dysponujących. Bez zlecenia kasowego kasy nie mogą zasadniczo przyjmować wpłat ani uskuteczniać wydatków.

Zlecenie kasowe, zwane *asygnatą*, jest to pisemne polecenie dane kasie przyjęcia określonej kwoty lub wypłacenia, z równoczesnym wskazaniem osoby i jej miejsca zamieszkania, której polecenie dotyczy oraz rodzaju sum, na których rachunek dana kwota ma być przyjęta wzgl. wypłacona.

Zlecenie kasowe może posiadać charakter jednorazowy indywidualny, jeżeli dotyczy jednorazowej wpłaty lub wypłaty oznaczonej osobie i określonego rodzaju sum albo stały, co nie zdarza się przy świadczeniach powtarzających się, jeżeli świadczenia te dotyczą tych samych osób i tych samych rodzajów sum (n. p. wypłata za dostawę węgla, przyjęcie opłaty spadkowej z jednej strony, przyjmowanie podatku dochodowego, przemysłowego, wypłata należności za komorne, wypłata uposażenia, zaopatrzenia z drugiej strony). Stałe zlecenia obowiązują aż do odwołania.

Obroty kasowe mogą być dokonywane zasadniczo w gotówce prawnymi środkami płatniczymi albo bezgotówkowo. Do gotówkowych zaliczają się wszystkie obroty, w których posługiwano się gotówką w ustawowym środku płatniczym, a więc monetą kruszczową lub banknotami instytucji emisyjnej. Do obrotów bezgotówkowych należą te, w których na podstawie stosowanych zleceń następuje uznanie lub obciążenie rachunku wierzyciela względnie dłużnika w instytucji finansowej, w której tenże posiada swoje konto. Obroty kasowe mogą być dokonywane także w papierach wartościowych.

¹⁾ Obroty kasowe w Polsce w okresie październik 1932 — wrzesień 1933 wynosiły miesięcznie przeciętnie około 2.200 milionów zł. czyli w ciągu roku ponad 26 miliardów zł. bez przedsiębiorstw państwowych.

Obroty kasowe dzielą się z punktu widzenia całokształtu gospodarki pieniężnej w państwie na wynikowe i bezwynikowe. Jeżeli ogólny stan kasy zwiększa się lub zmniejsza, obroty będą wynikowe; jeżeli zaś stan kasy nie ulega zmianie, obroty będą bezwynikowe. Każda wpłata dokonana przez dłużnika państwowego zwiększa, a każda wypłata wierzycielowi państwowemu zmniejsza stan kasy. Każda natomiast wpłata i wypłata pomiędzy różnymi kasami państwowymi nie wpływa na ogólny stan kasy, bowiem wypłatę dokonaną przez jedną kasę równoważy przychód w innej kasie i odwrotnie; w ogólnym obrocie kasowym nie nastąpiło ani zwiększenie ani zmniejszenie stanu kasy; zwiększyła się jedynie ilość obrotów.

Obok obrotów kasowych omówionych wyżej, a które nazywamy *realnymi* z uwagi na dokonywane operacje rzeczywiste, spotykamy jeszcze obroty, w których nie angażujemy wcale stanu kasy, a przeprowadzamy w dziennikach kasowych przychód i rozchód w poszczególnych rodzajach sum. Są to tak zwane *obroty kasowe idealne*.

Zachodzą przypadki, że należy wypłacić pewną kwotę, lecz jednocześnie należy tę samą kwotę przyjąć jako wpłatę. Niema więc realnej wypłaty gotówki i jej wpłaty, mimo to zachodzi potrzeba przeprowadzenia obu operacji przez dziennik rozchodu i przychodu. Dzięki tej właśnie okoliczności obroty takie nazywają się idealnymi, ale nieodzownym warunkiem jest konieczność równoczesnego ich przeprowadzenia. Potrzeba przeprowadzenia w podobny sposób idealnych obrotów leży w tem, że dzienniki odzwierciedlają wpisy od ksiąg systematycznych; a ponieważ zapisy kasowe prowadzi się dla każdego rodzaju sum, przeto rozchód i przychód w jednym rodzaju tych sum, zapisany w księgach systematycznych, musi i powinien znaleźć wyraz także w dziennikach. Dla przykładu potrzeby dokonywania obrotów kasowych idealnych przytoczyć można następujące przypadki:

1) Sprostowanie wpisu wypłaconych sum na niewłaściwy rodzaj rachunku. Wpłacono np. pewną kwotę z przeznaczeniem na fundusz specjalny a więc na sumy niebudżetowe, a tymczasem zapisano je na przychód w sumach budżetowych. Wydaje się je więc na rozchód w sumach budżetowych i równocześnie przyjmuje się je na przychód w sumach niebudżetowych.

2) Kompensacja; gmina jest winna państwu kwotę X z tytułu ściągniętego podatku na rachunek państwa; równocześnie państwo winno gminie taką samą kwotę z tytułu pobranych na rzecz gminy dodatków do podatków państwowych. Kwotę X wydaje się na rozchód w sumach niebudżetowych — (rachunek sum komunalnych) — i równocześnie zapisuje się na przychód w sumach budżetowych na rachunku dotyczącego podatku.

3) Przyjęcie przedmiotu w naturze w miejsce zapłaty. Obywatel jako podatnik jest dłużny z tytułu kwotę 10.000. Posiadając kamieniołom, ofiarował dostarczenie do budowy drogi państwowej kamienie wartości 10.000. Wydaje się kwotę 10.000 na zakup kamienia na rozchód¹⁾ i równocześnie tę samą kwotę na przychód jako zapłatę podatku.

4) Pokrywanie części uposażenia własnych funkcjonariuszów świadczeniami w naturze, np. dostarczenie mieszkań w naturze. Wydaje się kwotę 100 tytułem uposażenia na rozchód i równocześnie przyjmuje się tę samą kwotę na przychód tytułem komornego.

¹⁾ Z budżetu wydatków na konserwację czy budowę dróg.

5) Zamiana przedmiotów w naturze. Wydaje się na rozchód kwotę 50 na kupno przedmiotu A i równocześnie przyjmuje się tę samą kwotę na przychód jako cenę sprzedaży przedmiotu B.

6) Umożnienie pretensji nieściągalnej lub darowanie pretensji. Wydaje się na rozchód kwotę, którą uznano za nieściągalną lub którą darowano i równosześnie na przychód na rachunku danej pretensji¹⁾.

Przytoczone przypadki nie wyczerpują wszystkich. Są one przykładami najczęściej w administracji państwowej spotykanymi. Celem idealnych obrotów kasowych jest otrzymanie jak najdokładniejszego obrazu wyników gospodarki państwowej we wszystkich jej składowych częściach, gospodarki brutto.

§ 4. STAN KASY.

Stan kasy można ocenić z dwójakiego stanowiska. Pierwszym będzie stan tak zwany *książkowy*, ustalony na podstawie ksiąg kasowych przychodu i rozchodu. Saldo z porównania sumy wyprowadzonej w ogólnym dzienniku przychodu i rozchodu daje stan kasy. Drugim będzie stan stojącej do dyspozycji gotowizny w kasie i na rachunkach kasy w instytucjach finansowych, z którymi kasa jest połączona pod względem obrotów czekowych. Jest to *stan pogotowia kasowego*.

Kasy państwowe prowadzą gospodarkę pieniężną na rachunek państwa i w zakresie zleconym na rachunek obcy w zarządzie państwa. *Gospodarka pieniężna* na rachunek państwa może dotyczyć obrotów na rachunek państwowego budżetu, a więc na rachunek sum budżetowych i na rachunek różnego rodzaju sum, nie będących sumami budżetowymi, czyli sum niebudżetowych. Gospodarka zaś pieniężna na rachunek obcy będzie zawsze dotyczyć sum niebudżetowych. Rozróżnić zatem można *obroty na trojakiem rodzaju rachunkach*: a) sum budżetowych, b) sum niebudżetowych państwowych i c) sum (niebudżetowych) obcych. Ponieważ do zasadniczych i właściwych zadań kas państwowych należy realizowanie zarządzeń kasowych w zakresie wykonywania budżetu państwowego, ponieważ dalej z punktu widzenia kasowego niema różnicy w traktowaniu zarachowania sum niebudżetowych państwowych i obcych *obroty dzieli się na dwie tylko kategorie*: 1) na obroty na rachunek sum budżetowych i 2) na obroty na rachunek sum niebudżetowych, zwanych sumami obcymi w przeciwieństwie do sum budżetowych nazywanych sumami własnymi.

Do sum niebudżetowych zaliczane bywają: 1) sumy depozytowe, 2) sumy funduszy specjalnych, 3) sumy na rachunkach bieżących, 4) sumy ko-

¹⁾ Np. inkasent pobrał podatek, lecz go nie wpłacił do kasy, a wydał podatnikowi pokwitowanie z uiszczenia podatku. Na podstawie księgi rachunkowej, w której figuruje zaległość wdraża się egzekucję, lecz podatnik wykazał się prawidłowym pokwitowaniem. Od inkasenta, który tymczasem zmarł, pobranego podatku ściągnąć nie można. Należy zatem wyrównać zaległość podatkową z rezerw na straty, gdzie powinna być przewidziana stosowna kwota na wyrównanie tego rodzaju należności nieściągalnych u inkasentów (poborców) egzekutorów podatkowych; w razie braku funduszu rezerw na pokrycie strat z powodu niedoborów kasowych, który to fundusz musiałby być przewidziany w budżecie wydatków, suma dowodnie nieściągalnych niedoborów kasowych podlegałaby umorzeniu na podstawie upoważnienia uzyskanego przy sposobności zatwierdzenia rocznych zamknięć rachunków państwowych (czyt. rozdz. III, tyt. 2, § 2).

munalne. Sumy na rachunku pod 2) wymienionym będą własnością państwa, sumy wymienione pod 4) własnością związków samorządu terytorjalnego i gospodarczego; sumy zaś pod 1) i 3) wymienione mogą być własnością i państwa i innych osób tak fizycznych jak prawnych.

Sumami depozytowemi nazywają się takie, które zostały złożone na przechowanie w kasie przez organa administracji państwowej w związku z wykonywaniem pewnej czynności urzędowej albo przez osoby prywatne na zarządzenie urzędu państwowego. *Sumami funduszków specjalnych* nazywamy sumy o specjalnem przeznaczeniu, na pewien ściśle oznaczony zgóry cel, do którego zmierza administracja państwowa poza normalną gospodarką państwową objętą budżetem, np. fundusz stypendjalny gromadzony z sum budżetowych i prywatnych zapisów; fundusz gromadzony na utrzymanie burs i konwiktów przy szkołach zawodowych i t. p. *Sumy na rachunkach bieżących* są to sumy wpłacone do kas na rachunki, otwarte dla poszczególnych organów administracji państwowej (reprezentowanych przez kierownika pewnej jednostki administracyjnej lub przez urząd) dla osób prawa publicznego z poza administracji państwowej, a nawet dla instytucji prywatnych jak np. banków w przypadkach szczególnie na uwzględnienie zasługujących. *Sumy komunalne* są to sumy wpłacane do kas łącznie z sumami państwowymi na rzecz związków samorządu terytorjalnego (wojewódzkiego, powiatowego, gminnego) i gospodarczego (Izby handlowe i przemysłowe, rzemieślnicze, rolnicze) jako udziały w podatkach państwowych lub dodatki do podatków.

Na specjalną uwagę zasługują *sumy na rachunkach bieżących*. Obok sum w całym tego słowa znaczeniu obcych spotykamy tam sumy asygnowane z sum budżetowych przez właściwy organ dysponujący (asygnujący) dla podwładnych jednostek administracyjnych. Aczkolwiek ze stanowiska gospodarki budżetowej są one przeznaczone na wykonanie tej gospodarki w najniższym szczeblu, to z chwilą wydania ich na mocy zlecenia kasowego (asygnaty) właściwej władzy na ciężar dotyczącego tytułu budżetowego i wpisania na przychód na rachunku bieżącym do dyspozycji wskazanej jednostki administracyjnej otrzymały one ze *stanowiska kasowego charakter sum obcych*, będących własnością tej jednostki, a nie własnością sum budżetowych ogólnych. *Kasa uznaje za sumy budżetowe te, które bezpośrednio na rachunek budżetu przyjmuje i które bezpośrednio z rachunku budżetu wydaje; inne sumy uznaje za obce, a siebie za dłużnika w stosunku do właścicieli tych sum.*

Do sum niebudżetowych można zaliczyć jeszcze jeden rodzaj sum, oznaczonych jako sumy obrotowe. Pojęcie tych sum nie jest jednak ściśle ze stanowiska kasowego. Jako sumy obrotowe uważa się takie, które kasa otrzymała z polecenia właściwego organu administracji państwowej do chwilowego ich przechowania i przekazania ich po pewnym czasie w wskazanym kierunku lub też takich, które kasa otrzymała bez określenia ich przeznaczenia, wskutek czego kasa zmuszona jest jakiś czas je przetrzymać aż do wyświetlenia w drodze korespondencji z wysyłającym, na jaki cel są one przeznaczone, poczem dopiero kasa może je zapisać na właściwy rachunek. Sumy tego rodzaju nie różnią się od sum depozytowych. Można by je zupełnie prawidłowo nazwać sumami przechodnymi i zapisywać je na

rachunku sum przechodnich, jeżeli zachodziłaby rzeczywista potrzeba odróżniania ich od sum depozytowych.

Sumami natomiast obrotowymi należy nazwać takie, które przeznaczono pewnej jednostce gospodarczej na prowadzenie powierzonych jej gospodarki produkcyjnej z tem, że po upływie pewnego określonego czasu wiwnna je zwrócić. Sumy takie pod względem kasowym można równie dobrze zapisać na rachunku bieżącym danej jednostki administracyjnej.

Wszystkie rodzaje sum wymienionych wyżej, a objętych jednym mianem *sum niebudżetowych* można nazwać *sumami depozytowymi*. Pozostają bowiem w przechowaniu kas do czasu ich wydania właścicielom, w całości jednorazowo lub częściami. Podział ich na cztery względnie pięć grup ma na względzie pewną praktyczną stronę ewidencyjną dla władz niemi zarządzających lecz nie dla kasy jako takiej. Fakt powyższy należy specjalnie podkreślić z uwagi na rozważane na innem miejscu zagadnienie, w jakich rozmiarach należy zakładać w kasie i prowadzić księgi kontowe kasy obok ksiąg rachunkowych systematycznych ¹⁾.

§ 5. NADMIARY I ZASIŁKI KASOWE.

Ogólna kwota przychodów w obu rodzajach sum (budżetowych i niebudżetowych) zmniejszona o ogólną kwotę wydatków w tych sumach daje saldo, które nazwalibyśmy stanem kasy. Jest to saldo ogólne, na które składają się salda na rachunkach poszczególnych rodzajów sum.

Gdyby każda kasa i każdy dział kasowy prowadziły samodzielną i do pewnego stopnia zamkniętą gospodarkę pieniężną, saldo na rachunkach prowadzonych w kasie winno się znajdować w jej schowkach i na jej rachunkach w instytucjach finansowych. Wiadomo, że z uwagi na celową politykę pieniężną koncentruje się zbędną gotowiznę w kasach w jednym centralnym zbiorniku, jakim jest w każdym państwie centralna kasa państwowa. Może się zdarzyć, że w pewnym dniu jakiejś kasie braknie gotowizny na wypłaty z powodu odesłania w dniu poprzednim do centralnej kasy zbędnej gotowizny, zwanej nadmiarem kasowym. Aby się przed takimi ewentualnościami chronić, jako zbędną gotowiznę, a więc jako nadmiar kasowy, przekazuje kasa nie cały stan gotowizny, lecz jego część, pozostawiając resztę jako tak zwane pogotowie kasowe lub *maksymalny zapas kasowy*.

Otrzymane od organów administracji państwowej zlecenia kasowe, dokonania pewnej wypłaty, realizuje kasa, używając gotowizny, uzyskanej z wpływów bieżących, pogotowia kasowego (przy wypłatach gotówkowych) względnie także salda na swych rachunkach w instytucjach bankowych (rach. żyrowym, czekowym). Gdyby sumy powyższe na zrealizowanie wszystkich zleceń kasowych nie wystarczały, zmuszona jest kasa zażądać wzmocnienia swego pogotowia kasowego z ogólnego zbiornika funduszy pieniężnych. Aby takie wzmocnienie pogotowia kasowego mogło być potrzebujące kasie jak najrychlej udzielone, cały obszar państwa dzieli się na rejony, gdzie wyznacza się jedną kasę, która jest obowiązana dostarczyć

¹⁾ Rachunkowość państwowa Rzeszy niemieckiej uznaje jeden tylko rodzaj sum obcych: depozyty (Hinterlegungen), dzieląc je na depozyty regularne (rzeczowe w papierach wartościowych) i nieregularne (w gotówce).

potrzebnych środków pieniężnych pewnej kasie w dotyczącym rejonie; kasę taką nazywamy *kasą zasilającą*.

System powiązania wzajemnego kas pod względem obrotów kasowych, przechowywania nadmiarów kasowych, włączenia kas do obrotu czekowego (żyrowego) z instytucjami bankowymi daje możliwość kasom wzmocnienia ich pogołowia na znacznie krótszej i szybszej drodze. Przyjmijmy dla przykładu, że kasa A posiada nadmiar kasowy, sąsiednia kasa B potrzebuje zasiłku kasowego; obie kasy znajdują się w rejonie kasy zasilającej C. Kasa A winna odesłać swój nadmiar do kasy C, a równocześnie zgłasza u niej zapotrzebowanie kasa B. Zamiast więc dokonania podwójnej przesyłki pieniężnej, z kasy A do kasy C i z kasy C do kasy B, ta ostatnia, po skomunikowaniu się z kasą A, otrzymuje od niej jej nadmiar kasowy, dając jej wzamian stosowne pokwitowanie. Kasa A wyda u siebie na rozchód kwotę, przesłaną kasie B i zapisze ją jako odesłanie nadmiaru kasowego, zawiadamiając o tem kasę C. Kasa B przyjmie od kasy A gotowiznę i zapisze ją na przychód jako otrzymany zasiłek kasowy, zawiadamiając również kasę C. Kasa C zapisze u siebie na przychód otrzymanie nadmiaru od kasy A i równocześnie na rozchód udzielenie zasiłku kasie B. Stan kasy C nie uległ zmianie; jej obrót będzie bezwynikowy, a ewidencja ruchu pieniężnego w kasach A i B będzie utrzymana.

Z powyższych uwag widzimy, jak ważną i istotną dla polityki obiegu pieniądza w gospodarce państwowej jest kwestja należytego powiązania kas ze sobą, a dalej kwestja używania drogi wypłat gotówkowych tylko w najniezbędniejszych przypadkach i stosowania drogi obrotów bezgotówkowych, o czem będzie jeszcze mowa w jednym z następnych rozdziałów.

Nadwyżki budżetowe nie są równoznaczne z nadmiarami kasowymi. Różnicę między przychodami a rozchodami na korzyść przychodów nazywamy *nadwyżką kasową*. Nadwyżka kasowa w ogólnym rachunku kasowym, w tak zwanem zestawieniu obrotów kasowych powstaje, jeżeli suma przychodu w poszczególnych rodzajach sum jest wyższa od sumy rozchodu w tychże rodzajach sum. Może się zdarzyć, że pewna ilość rachunków wykazuje niedobór, a mimo to w ogólnem zestawieniu wykazano nadwyżkę kasową. Do dość częstych zjawisk należy niedobór na rachunkach sum budżetowych przy równoczesnem wykazaniu nadwyżki kasowej.

Wobec ujmowania wszystkich obrotów kasowych w jedną całość i wykazywania jednej nadwyżki kasowej, *pojęcie nadwyżki budżetowej jest raczej pojęciem rachunkowem niż kasowem*. Jak słusznie zauważa Grodyński¹⁾, obroty kasowe przedstawiają jedną wielką powierzchnię koła, której część większą lub mniejszą przedstawiają obroty budżetowe, resztę obroty na rachunkach sum niebudżetowych. Przy jedności kasowej wszystkich sum budżetowych i niebudżetowych stwierdzenie istnienia nadwyżki budżetowej można uzyskać przez porównanie i przeciwstawienie: 1) albo rzeczywistych przychodów budżetowych rzeczywistym wydatkom budżetowym, 2) albo rzeczywistych przychodów budżetowych wraz z zaległościami końcowymi rzeczywistym wydatkom budżetowym wraz z końcowymi niepokrytymi zobowiązaniami. W pierwszym przypadku mamy do czynienia

¹⁾ Por. Grodyński, j. w., str. 169 i nast.

nia z nadwyżką budżetową w ściślejszym znaczeniu, w drugim w szerszym i właściwym znaczeniu; w obu przypadkach wyprowadzamy ją na podstawie ksiąg rachunkowych a nie kasowych. Z wyłuszczonych powodów nie można nadwyżek budżetowych i nadwyżek kasowych uważać za synonimy.

Zapasów kasowych będzie administracja państwowa używała na pokrywanie wszystkiego rodzaju wydatków tak budżetowych jak niebudżetowych¹⁾. *Rezerwy skarbowe* w rozumieniu gospodarki budżetowej powstały wskutek nadwyżki dochodów nad wydatkami budżetowymi w poprzednim okresie budżetowym. *Kwota nadwyżki budżetowej wykazana w drodze rachunkowej stanowi część nadwyżki kasowej*, która się zużywa na pokrycie ewentualnych niedoborów w przyszłych okresach budżetowych, lecz nie stanowi już w danym okresie nowego dochodu budżetowego. Ta sama uwaga dotyczy również sum zapasów kasowych, które powstały z dodatniego salda sum niebudżetowych, pozostających w swobodnej co do terminu dyspozycji administracji państwowej. I tych sum w razie użycia ich na wydatki budżetowe nie można uważać za dochód budżetowy; należałoby je bowiem w sprawozdaniu rachunkowym o wykonaniu budżetu wykazać jako dochód budżetowy i zasadniczo w sprawozdaniu rachunkowym ogólnym jako dochód w sumach niebudżetowych, a więc rachunkowo dwukrotnie, gdy kasowo byłyby wykazane raz tylko; w wydatkach natomiast figurowałyby raz; zbilansowanie zatem obrotów kasowych byłoby niemożliwe obok niedopuszczalnego wzięcia na przychód w sumach budżetowych kwot, pobranych już przez kasę państwową na rachunek sum niebudżetowych, co do których skarb państwa stał się dłużnikiem. Stan taki może się wytworzyć w razie uważania za równoznaczne *rezerw skarbowych (budżetowych)*, powstałych przy obrotach budżetowych i *zapasów kasowych*, powstałych przy ogólnych obrotach kasowych.

§ 6. OBROTY BEZGOTÓWKOWE.

Zastosowanie obrotów bezgotówkowych posiada dla kas państwowych duże znaczenie pod względem zbliżenia organów kasowych administracji państwowej do obywatela. Przyjmowanie wpłat i uskutecznianie wypłat przez kasy państwowe w obrocie bezgotówkowym uwalnia funkcjonariuszy kasy od liczenia gotówki i trzymania obywatela płacącego w lokalu kasowym, aż do ostatecznej jego odprawy; usuwa potrzebę utrzymywania zbyt wysokiego pogotowia kasowego w gotowiźnie w kasie. Zastosowanie obrotów bezgotówkowych zbliża także obywatela do organów kasowych administracji państwowej. Obywatel, czy jako dłużnik, czy jako wierzyciel państwa, nie potrzebuje udawać się osobiście do odległej często kilkanaście i kilkadziesiąt kilometrów kasy, lecz może przekazać należną państwu sumę już to za pośrednictwem organów zarządu pocztowego, już to za pośrednictwem wybranej przez siebie instytucji bankowej na rachunek czekowy (żyrowy) kasy, której jest winien pewną kwotę, względnie tą samą drogą może swoją należność otrzymać. Jest to droga, która daje obywa-

¹⁾ Skarb państwa staje się właścicielem każdej kwoty pieniężnej, wpłaconej z jakiegokolwiek tytułu do jego kasy, lecz równocześnie staje się dłużnikiem z tytułu kwot, przyjętych na rachunki sum obcych.

telowi poważną oszczędność w czasie i kosztach odbycia podróży do kasy dla niewysokiej stosunkowo kwoty.

Obroty bezgotówkowe mają pełne zastosowanie przy wyrównywaniu wzajemnych rachunków poszczególnych władz i urzędów państwowych, państwowych jednostek gospodarczych, przedsiębiorstw państwowych oraz rachunków powyższych władz i przedsiębiorstw z jednej, a władz samorządowych z drugiej strony¹⁾.

Stosowanie zatem obrotów bezgotówkowych daje poważne korzyści społeczne. Idea obrotów bezgotówkowych znana już dawno przed wojną światową, wywołała w życiu ekonomicznym społeczeństw szereg specjalnych urządzeń bankowych z izbami wyrównawczymi lub rozrachunkowymi na czele (clearing house) i szereg urządzeń, dotyczących sposobu dysponowania sumami, który przez zastosowanie specjalnych czeków usunął wszelkie wątpliwości i obawy po stronie wierzyciela co do istnienia pokrycia dla tych czeków.

Kasy skarbowe, pobierając obok danin publicznych dodatki komunalne do tych danin, *pełnią funkcje kas pomocniczych dotyczących związków samorządowych*. Zebrane sumy dodatków przelewają za pośrednictwem swych własnych kont czekowych na konta czekowe właściwych związków samorządowych po dokonaniu rachunkowego podziału tych sum.

Uwzględniając ogólną sumę obrotów rocznych we wszystkich kasach państwowych i przyjmując, że tylko połowę tych obrotów uskutecznia się w drodze bezgotówkowej, możemy ocenić jak poważną ilość pracy i środków pieniężnych się zaoszczędza w interesie ekonomiki prywatnej i publicznej.

Stosowanie obrotów bezgotówkowych i stałe ich rozszerzanie z usiłowaniem, aby objęły one wszystkie obroty kasowe, może łatwo doprowadzić do stworzenia pozorów zbędności kas skarbowych wogóle. Stać się to może przy pomieszaniu dwóch pojęć w zakresie kasowości: *funkcyj kasowych i techniki kasowej*¹⁾, a pozatem przy braku zwrócenia uwagi na

¹⁾ Jeżeli zarząd kolejowy dostarczy władzom wojskowym środków komunikacyjnych, wypłata należności zarządowi kolejowemu następuje w drodze przelewu fundusów, będących w dyspozycji władz wojskowych w kasie na rachunek centrali zarządu kolejowego. Zarząd pocztowy w Polsce wypłaca na zasadzie specjalnego porozumienia Ministerstwa Skarbu z Ministerstwem Poczty i Telegrafów zaopatrzenia emerytów cywilnych i wojskowych oraz zaopatrzenia inwalidów wojskowych przez miejscowe urzędy pocztowe. Wyrównanie rachunku następuje w ten sposób, że wypłacone kwoty przez urzędy pocztowe otrzymuje zarząd pocztowy na zasadzie asygnat izb skarbowych w drodze przelewu z konta czekowego Centralnej Księgowości Ministerstwa Skarbu w P.K.O. na konto zbiorowe Ministerstwa Poczty i Telegrafów w tej instytucji.

¹⁾ Technika kasowa jest częścią funkcji kasowych; jej zadaniem jest przyjmowanie, przeliczanie, wydawanie w okienku kasowym środków płatniczych (biletów bankowych, monet) i walorów.

Podajemy niżej krótką charakterystykę biletów bankowych, polskiego ustroju monetarnego, oraz określenie walorów i ich rodzaje, jakie w obrotach kas państwowych napotykać można.

BILETY BANKOWE I BANKNOTY.

Dla żywego tempa życia gospodarczego, jakie się zaznaczyło z wiekiem pary i elektryczności, weksel nie mógł już wystarczyć jako zastępczy środek płatniczy. Posiada trzy ujemne strony: 1) opiewa na nazwisko pewnej osoby, 2) suma, na którą opiewa, podlega oprocentowaniu, 3) jest ograniczony w obiegu terminem płatności. Niewyczerpany

rozmiary agend kasowych w dwóch kierunkach: a) w kierunku wykonywania budżetu, a więc przyjmowania przychodów i dokonywania wydatków budżetowych; b) w kierunku wykonywania wszystkich obrotów w gospodarce sumami niebudżetowymi. Uwzględnić przy tem należy moment, że obroty kasowe niezawsze odbywają się przy użyciu środków pieniężnych, lecz bardzo często różnych walorów i przedmiotów wartościowych.

Rachunkowość kameralistyczna kładzie nacisk na funkcje kasowe z dwóch powodów:

1) Rachunek kasy przeciwstawia rachunkowi systematycznemu i w ten sposób kontroluje prawidłowość gospodarki publicznej;

2) Gospodarka publiczna jest gospodarką nakładową a nie zarobkową, wskutek czego punkt ciężkości spoczywa w gospodarstwach tych na rachunku kasy, wykazującym po zestawieniu przychodów i rozchodów bud-

umysł ludzki szuka takiego zastępczego środka płatniczego, który byłby wolny od wymienionych wyżej ujemnych stron weksla, a mimo to posiadał pełne zaufanie i był przyjmowany na równi z pieniądzem kruszczowym.

Składający pewną ilość pieniędzy kruszczowych w instytucji finansowej otrzymuje nie weksel, lecz jeden lub kilka dokumentów, opiewających na różne okrągłe sumy; w dokumentach tych instytucja finansowa zobowiązuje się za otrzymane pieniądze kruszczowe wypłacić każdego czasu kwotę, na którą dokument opiewa, każdemu posiadaczowi dokumentu za jego okazaniem i zwroceniem. Dokument powyższego rodzaju nie jest skrepowany brzmieniem na ściśle oznaczoną osobę ani też terminem płatności. Posiadaczem może być dowolna osoba, która może instytucji finansowej, wystawiającej dokument, sprezentować go do wymiany na pieniądz obiegowy w terminie dowolnie przez siebie wybranym. Dokument taki nazwano *biletem bankowym*.

Jeżeli bilet bankowy ma wzbudzać pełne zaufanie i ma być przyjmowany na równi z pieniądzem kruszczowym, złożony w instytucji finansowej pieniądz kruszczowy, za który wydano jeden lub kilka biletów bankowych, winien zasadniczo pozostać w tejże instytucji w depozycie jako pogotowie kasowe do wymiany prezentowanych biletów bankowych. Obserwacja obiegu biletów bankowych i przedstawiania ich do wymiany dostarczyła pewnych danych do wypośrodkowania procentowego stosunku ilości biletów w obiegu w określonym czasie do ilości biletów przedstawionych w tym czasie do wymiany.

W interesie ogólnospołecznym państwo wkracza w działalność instytucji finansowych, pozwalając puszczać w obieg bilety bankowe pod ściśle określonymi i rygorystycznymi warunkami co do zabezpieczenia (pod względem jego wysokości i rodzaju) wymiany puszczonego w obieg biletów bankowych na pieniądz obiegowy.

Z czasem pozwolenie na wydawanie biletów bankowych ogranicza państwo tylko do jednej instytucji finansowej, nadając jej przywilej emitowania biletów bankowych, którym udziela w drodze ustawy charakter środka płatniczego i moc zwalniania z zobowiązań bez ograniczenia pod warunkiem atoli, że instytucja ta utrzyma w swym skarbcu odpowiednio wysokie zabezpieczenie dla emitowanych biletów, t. zw. pokrycie kruszczowe w monecie kruszczowej lub w kruszcu szlachetnym. Pokrycie to winno wynosić pewne minimum (np. 30%, 40%) procentowe ogólnej nominalnej wartości emitowanych biletów bankowych, nie stawiając granicy górnej.

Bilety bankowe bywają emitowane w różnych odcinkach, opiewających na ustawową jednostkę monetarną lub jej wielokrotność. Bilety te nazywają się powszechnie *banknotami*.

Bilety bankowe nie są pieniądzem papierowym; są zastępczym środkiem płatniczym, reprezentującym pieniądz kruszczowy, złożony w instytucji finansowej nawet w tych przypadkach, gdy pokrycie kruszczowe wynosi tylko pewien procent *wartości emisji biletów*.

Ustrój pieniężny w Polsce został ustalony rozporządzeniem Prezydenta R. P. z dnia 13 października 1927 r. Dz. U. poz. 790, — z dnia 5 listopada 1927 r. Dz. U. poz. 855, — oraz z dnia 27 sierpnia 1932 r. Dz. U. poz. 668. Waluta polska jest oparta na złocie. Jednostką rachunkową waluty polskiej jest złoty (zł). Z jednego kilograma czystego

zetaowych według poszczególnych działów administracyjnych nadwyżkę lub niedobór. Gospodarstwom publicznym nie chodzi o zyski, lecz o takie wyniki gospodarcze, aby przychody pokryły wydatki. Czy tak jest, wykaże rachunek kasy. Rachunek systematyczny ułatwi wgląd w gospodarkę składowych części danego gospodarstwa, dostarcza materiału do oceny wyników tej gospodarki, do oceny, które ogniwa ze stanowiska utrzymania równowagi między przychodami i rozchodami budżetowymi należałoby zreorganizować lub ewentualnie usunąć, a które w lepszy sposób wykorzystać.

Funkcje rachunkowe w znaczeniu dzisiejszym to jest funkcje rachunkowe systematyczne, okazały się potrzebne od chwili, gdy społeczeństwa zastrzegły sobie bezwzględny i bezpośredni wpływ na gospodarkę publiczną. Funkcje kasowe natomiast datują się od czasów, gdy gospodarstwa publiczne podjęły obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów

złota wybija się 5924,44 złotych. Monety złote są środkiem płatniczym, mającym moc umarzania zobowiązań przez zapłatę bez ograniczenia kwoty.

Poza monetami złotymi są wybijane i puszczane w obieg monety z innych metali, mianowicie srebra, niklu i brązu.

Wysokość emisji monet złotych jest nieograniczona; wysokość emisji monet z innych kruszców ograniczona i zmienna (w grudniu 1934 r. została podniesiona na mocy rozporządzenia Ministra Skarbu do kwoty 426 milionów zł; od lipca 1931 r. wynosiła 396 milionów zł).

Monety złote wybija się ze stopu, zawierającego na 1000 części ogólnej wagi 900 części złota i 100 części miedzi. Z jednego kilograma tego stopu wybija się 5332 zł. po 100 zł, 50 zł, 25 zł. Monety srebrne wybija się po zł 10, 5, 2. Monety niklowe po zł 1, 0,50, 0, 20, 0,10; brązowe po gr. 5, 2, 1.

Moc umarzania zobowiązań przez zapłatę monetami srebrnymi jest ograniczona: przy 10 zł. do 1000 zł, przy 5 zł. do 500 zł, przy 2 zł. do 100 zł; niklowe po 1 zł. do kwoty 50 zł, innymi niklowymi i brązowymi do kwoty 10 zł przy każdej wypłacie. Kasy państwowe przyjmują wszystkiego rodzaju monety bez ograniczenia.

Do końca kwietnia 1924 r. istniała w Polsce Polska Krajowa Kasa Pożyczkowa (P.K.K.P.) jako państwowa instytucja emisyjna. Walutą ówczesną była waluta papierowa. Jednostką pieniężną była marka. Z dniem 1 maja 1924 r. przeszła Polska na nową walutę złotą, stwarzając instytucję emisyjną w postaci spółki akcyjnej pod nazwą „Bank Polski” o kapitale zakładowym pierwotnie 100 milionów zł obecnie 150 milionów zł. Bank Polski emituje własne bilety bankowe (banknoty) w oparciu o podkład kruszcowy, który ustawowo wynosi 30% obiegu banknotów. W grudniu 1934 r. wynosił podkład kruszcowy 46% obiegu banknotów. W Szwajcarii pokrycie banknotów i zobowiązań natychmiast płatnych wynosiło w dniu 31 marca 1934 r. 92,53% przy zapasie złota 1,746 milionów franków.

* * *

W kasowości państwowej rozróżnia się trzy rodzaje przedmiotów wartościowych: 1) papiery wartościowe, zwane krótko walorami, 2) znaki wartościowe i 3) kosztowności.

Do pierwszych należą oprocentowane lub nieoprocentowane dokumenty imienne lub na okaziciela, których posiadanie jest niezbędne w celu zrealizowania prawa w nich zawartego. Do nich należą obligacje, kupony, talony, akcje, udziały, weksle, przekazy kupieckie, skrypty dłużne, dowody składowe i t. p.

Do drugich należą znaki stemplowe, znaki opłat skarbowych, znaki opłat podatkowych, opłat statystycznych, znaczki opłat pocztowych.

Do kosztowności zalicza się przedmioty, sporządzone z szlachetnych kruszców oraz przedmioty, które w uwzględnieniu niedużych ich rozmiarów i małej wagi przedstawiają niezwykle wysoką wartość.

Papiery wartościowe bywają przyjmowane w pewnych przypadkach w miejsce zapłaty gotówkowej, a poza tym do depozytu. Znaki wartościowe służą jako jeden ze sposobów uiszczenia należności i dania temu faktowi wyrazu zewnętrznego przez naklejenie ich na dokumencie lub na piśmie. Przedmioty wartościowe mogą być przyjmowane jedynie tylko do depozytu rzeczowego.

i rozchodów związanych z utrzymaniem państwaw i jego władcy celem złożenia stosownego sprawozdania temu ostatecznie. Funkcje kasowe wyprzedziły zatem funkcje rachunkowe w rozumieniu dzisiejszem.

Webec tak istotnego znaczenia funkcji kasowych w systemie rachunkowości kameralistycznej o ich zniesieniu mowy być nie może; byłoby to równoznaczne z podważeniem zasad rachunkowości państwowej, zasad wykonywania kontroli gospodarki publicznej. Temsamem nie może być mowy o zniesieniu organów, które te funkcje wykonują t. j. organów kasowych.

Technika kasowa należy do sposobu wykonywania funkcji kasowych. Polega ona na efektywnem przyjmowaniu wpłat i uskutecznianiu wypłat stosownie do otrzymywanych zleceń od kompetentnych organów administracyjnych państwa. Można przyjmować wpłaty i uskuteczniać wypłaty bezpośrednio w gotówce, w drodze rozrachunku, przez zaliczenie, w drodze przekazu lub przelewu bankowego, w zastępczych środkach płatniczych lub w walorach. Jeżeli dla przekazów i przelewów bankowych używają pośrednictwa instytucji finansowych nie wynika z tego, aby organa kasowe w administracji państwowej były wogóle zbędne. Obroty bezgotówkowe, których zastosowanie w części tylko zaspakaja potrzeby gospodarki publicznej, nie mogą usunąć trzeciego działu w ustroju organów administracji państwowej.

Zdarza się często, że w pewnych momentach życia gospodarczego jakiegoś państwa stosowanie obrotów bezgotówkowych nie tylko nie jest wskazane choćby na niedługi stosunkowo okres czasu, ale wręcz niemożliwe. Wynikałoby stąd, że w takich przypadkach i w razie nieistnienia organów kasowych należałoby organizować cały aparat kasowy, aby go potem po pewnym czasie uznać za niepotrzebny. Pomieszanie pojęć funkcji kasowych i techniki kasowej musiałoby siłą faktów do takich konsekwencji doprowadzić¹⁾.

Jednym z głównych motywów utrzymania własnego aparatu kasowego w administracji państwowej dla wykonywania funkcji kasowych jest zagadnienie obrony państwa. Tajemnice związane z tą obroną są zabezpieczone tylko w własnych organach. Przerzucenie części funkcji administracyjnych państwa na organa, stojące poza bezpośrednią administracją państwową, może spowodować poważne osłabienie tej obrony.

Przyjmowanie emitowanych przez państwo papierów wartościowych tytułem zapłaty podatków, przyjmowanie świadczeń w naturze w miejsce zapłaty podatków w gotówce, to zjawisko w gospodarce państwowej w za-

¹⁾ W Polsce wprowadzono z dniem 1.XII.1933 na zasadzie rozporządzenia Min. Sk. z dnia 10.XI.1933 (Dz. U. R. P. poz. 694) w obieg bony Funduszu Inwestycyjnego. Bony te są państwowymi skryptami dłużnymi bezterminowymi i nieoprocentowanymi. Każdy bon F. Inw. opiewa na 25 zł. Ogólna dopuszczalna emisja ma opiewać na 100 milj. złotych. Na razie puszczono do obiegu 400,000 sztuk w dziesięciu serjach po 40,000 sztuk, czyli wartość ich przedstawia się w sumie 10 milionów zł. Każdy posiadacz Bonów F. Inw. może nimi wyrównać swoje zobowiązania wobec Skarbu jakiegobądź rodzaju i bez ograniczenia co do kwoty. Każdy może nabyć Bony F. Inw. w kasie skarbowej w dowolnej ilości i może każdego dnia wymienić w tejże kasie oznaczoną ilość na gotówkę. Mając wobec Skarbu przywilej środka płatniczego we wszystkich przypadkach i bez ograniczenia kwotowego będą Bony F. Inw. wpływały do kas skarbowych w miejsce zapłaty prawnym środkiem płatniczym. Operacje zatem kasowe, o ile one dotyczyć będą Bonów F. Inw. będą musiały być dokonywane bezpośrednio.

kresie wykonywania budżetu dość częste. Kardynalnym obowiązkiem kas państwowych jest przyjmowanie wpłat gotówkowych tak na sumy budżetowe, jak również niebudżetowe, ilekroć tylko dłużnik skarbu chce wpłatę skutecznie. Nie wolno kasie odmówić przyjęcia gotówki nawet w tym przypadku, gdy wpłata dotyczy innej kasy, byleby tylko była dokonywana na rachunek skarbu. W przytoczonych przypadkach obroty bezgotówkowe siłą rzeczy samej schodzą na plan drugi i uzasadniają temsamem potrzebę utrzymania własnego, należyście zorganizowanego aparatu kasowego.

W Austrii, Czechosłowacji, Niemczech obrót czekowy kas państwowych jest bardzo silnie rozwinięty; mimo to ilość kas w administracji państwowej tych państw jest stosunkowo większa niż w Polsce. Dowodzi to, że wymienione państwa doceniają znaczenie posiadania własnych wykonawczych organów kasowych¹⁾

R o z d z i a ł III.

Księgi rachunkowe i kasowe w gospodarce publicznej.

Zanim przystąpimy do rozważania prowadzenia ksiąg kasowych i rachunkowych, zastanówmy się nad pytaniem, dla jakich działów gospodarki państwowej mamy przygotować księgi rachunkowe i kasowe.

Gospodarka państwowa obejmuje przede wszystkim gospodarkę bud-

¹⁾ Kasy skarbowe są w wymienionych państwach i w Polsce uczestnikami obrotów żyrowych w bankach emisyjnych, tudzież uczestnikami obrotów czekowych: w Austrii, Czechosłowacji i Polsce w Pocztowej Kasie Oszczędności, a w Niemczech w Poczтовым Urzędzie Czekowym. W obu rodzajów obrotów posługują się kasy trojakiemi rodzajami czekami: kasowym, przekazowym i przelewowym. Czeki wystawia kasa na blankietach dostarczonych jej przez dotyczącą instytucję finansową. Czek kasowy wystawia kasa i wręcza wierzycielowi skarbu bezpośrednio, nie wymieniając w treści czeku nazwiska wierzyciela; czek kasowy jest zatem czkiem na okaziciela. Czek przekazowy wystawia kasa na nazwisko wierzyciela skarbu i wręcza go instytucji finansowej, na którą czek wystawiła, z poleceniem przekazania wymienionemu w czeku wierzycielowi kwoty na jaką czek opiewa. Czek przelewowy wystawia kasa na nazwisko wierzyciela skarbu, wręcza go dotyczącej instytucji finansowej z poleceniem przelania wymienionej w czeku kwoty z jej konta żyrowego wzgl. czekowego na konto żyrowe, wzgl. czekowe wskazanego w czeku wierzyciela. Czeki zatem przekazowe i przelewowe są czekami imiennymi.

Istotnym warunkiem możności wystawiania czeków jest, pominąwszy kwestję posiadania zdolności prawnej, konieczność posiadania na własnym koncie odpowiedniej kwoty; czeku nie może kasa wystawiać, jeżeli nie posiada na koncie odpowiednio wysokiego salda czynnego (kredytowego), czyli jeżeli niema dla wystawianego czeku pokrycia.

W obrotach czekowych (żyrowych) kas skarbowych dysponentem kontem czekowym (żyrowym) kasy jest wyłącznie ona sama. Żadna władza, żaden urząd, posiadający swój rachunek w kasie skarbowej, nie może dysponować bezpośrednio sumami znajdującymi się na koncie czekowym (żyrowym) kasy z pominięciem samej kasy. Odnosi się to szczególnie do tych przypadków, gdy w uwzględnieniu w pewnych okolicznościach zasady podziału pracy, niektóre czynności przygotowawcze wystawienia czeku powierza się działowi rachunkowemu. Istotą wystawienia czeku i dyspozycji kontem jest podpisanie czeku i położenie pieczęci urzędowej, a to należy zawsze i wyłącznie do kasy.

Władze, urzędy, instytucje, zakłady państwowe w Polsce mogą być bezpośredniemi uczestnikami obrotu czekowego tylko za zgodą tej władzy państwowej, w której rękę koncentruje się kasowość państwowa, oparta o zasadę jednoci kasowej, t. j. w rękę administracji skarbowej. Według § 19 Statutu Pocztowej Kasy Oszczędności Minister Skarbu decyduje, która władza (urząd) może być uczestnikiem obrotów czekowych P.K.O. (Dz. U. poz. 545 z r. 1924).

żetową; układ budżetu wskaże nam rodzaj i ilość ksiąg rachunkowych, jakie założyć i prowadzić należy. Budżet dzieli się na dwie części: budżet przychodów i budżet wydatków; należy więc założyć księgi przychodów budżetowych i księgę wydatków budżetowych.

Budżet nie wyczerpuje całokształtu gospodarki państwowej. Organa administracji państwowej prowadzą jeszcze gospodarkę funduszków nie wchodzących w skład budżetu. Fundusze te objęliśmy jedną nazwą funduszków niebudżetowych. Dla nich należy również założyć odpowiednie księgi przychodów i rozchodów; będą to: księga przychodów i rozchodów sum niebudżetowych.

Księgi rachunkowe dla sum budżetowych.

§ 1. UWAGI OGÓLNE.

Wskazaliśmy wyżej na podział ksiąg rachunkowych dla sum budżetowych zgodnie z podziałem budżetów na dwie części: księgę przychodów budżetowych, księgę wydatków budżetowych. Tak księga przychodów budżetowych, jak księga wydatków budżetowych będzie posiadała tyle odrębnych kont, ile odrębnych rubryk głównych obejmuje budżet w dochodach i wydatkach. Ilość odrębnych rubryk głównych jest zależna od układu zasadniczego samego budżetu: albo będzie on hołdował zasadzie terytorjalnej a wtedy tak w dochodach jak w wydatkach rubrykami głównymi budżetowymi będą nazwy wskazujące na poszczególne obszary państwa, np. budżet śląski¹⁾, wielkopolski, pomorski, mazowiecki, poleski, wołyński i t. d. albo będzie hołdował zasadzie rzeczowej, a wtedy tak w dochodach jak w wydatkach rubrykami głównymi budżetowymi będą nazwy, wskazujące na kierunek i zakres działalności państwowej.

Czy budżet hołduje zasadzie terytorjalnej czy rzeczowej zależy od ustroju politycznego danego państwa. Państwa zdecentralizowane politycznie posiadają budżety terytorjalne, państwa scentralizowane układają swe budżety według zasad podziału rzeczowego.

Wprawdzie można by zastosować budżety terytorjalne w państwach scentralizowanych, jednakowoż księgi założone według budżetów terytorjalnych nie dawałyby właściwego obrazu gospodarki w poszczególnych działach przychodowych i rozchodowych bez dodatkowych zestawień i obrachunków, z pomocą których tego samego rodzaju przychody i wydatki wszystkich okręgów państwa zebraby należało w jedną całość do wysnucia ostatecznych wniosków o tych przychodach względnie wydatkach.

System budżetów terytorjalnych jest wobec wprowadzenia w ustrojach państw zasady centralizacji administracji państwowej rzadko stosowany. W tych warunkach dominującą rolę odgrywa system budżetów rzeczowych, o nie zatem opiera się zakładanie ksiąg rachunkowych.

Główne rubryki w księgach rachunkowych przychodów i wydatków

¹⁾ Obecnego budżetu śląskiego, uchwalanego przez Sejm Śląski nie należy uważać za budżet terytorjalny. Jest to budżet *sui generis*. Nazywa się budżetem autonomicznym Województwa Śląskiego, a obejmuje terytorjalny budżet władz administracji ogólnej z policją, władz administracji skarbowej — bez celnej — oraz szkolnictwa, a obok tego budżet okręgowego samorządu terytorjalnego (wojewódzkiego).

budżetowych stanowić będą części budżetu, reprezentujące poszczególne naczelne władze w państwie. W każdej z tych rubryk znajdują się wszystkie przychody i wydatki, których dyspozycja będzie kompetencyjnie należała do jednej z naczelnich władz. Przychody i wydatki podzielić należy z uwzględnieniem ich charakteru na cztery grupy: 1) związane z wykonaniem normalnej administracji państwowej, 2) spowodowane prowadzeniem zakładów i przedsiębiorstw według zasad stosowanych w prywatnych przedsiębiorstwach zarobkowych, 3) spowodowane utworzeniem i prowadzeniem monopolów państwowych i 4) związane z zarządzaniem specjalnymi funduszami. W ten sposób główna rubryka obejmie cztery grupy przychodów i wydatków, w których otwiera się stosownie do potrzeby przejrzystego ujęcia gospodarki w danej grupie, zwłaszcza w grupie administracyjnej odpowiednią ilość działów, obejmujących poszczególne rodzaje przychodów i wydatków w odrębnych tytułach budżetowych nazywanych paragrafami. Powyższy podział stanowi podstawę do otwierania właściwej ilości kont w księgach rachunkowych.

§ 2. KSIĘGI PRZYCHODÓW BUDŻETOWYCH.

Gospodarka państwowa jest gospodarką rozczłonkowaną pomiędzy cały szereg jednostek wykonawczych administracji państwowej, rozrzuconych po całym obszarze państwa. Zachodzi więc pytanie, jakie księgi należy prowadzić w poszczególnych jednostkach; a ponieważ wyniki gospodarki tych jednostek mają dać obraz pełnej gospodarki państwowej, należy się zastanowić, jak należy prowadzić księgi i powiązać z sobą wyniki wpisów w księgach, aby powyższy cel osiągnąć.

Sięgnijmy więc do rozważań nad zakresem kompetencji jednostek administracyjnych w dziedzinie gospodarki państwowej.

Przychody budżetowe państwa pozostają w bezpośrednim zarządzie najniższych jednostek administracyjnych. One więc będą obowiązane prowadzić ewidencję należności i uiszczeń przychodów budżetowych przez siebie zarządzanych w księgach, otwartych dla danego rodzaju przychodów (księgi, rejestry biercze).

Władze nadzorujące otrzymują od podległych jednostek administracyjnych — w formie raportów i sprawozdań — zestawienia wpływów z poszczególnych rodzajów przychodów i wpisują je do ksiąg założonych dla tych przychodów. Księgi jednostek administracyjnych będą służyły do ujęcia każdego indywidualnego zapisu, związanego z każdą zmianą, dotyczącą danego przychodu (przypisanie należności, sprostowanie przypisu przez odpis lub dopis, odnotowanie uiszczenia, wykazanie zaległości lub nadpłaty), księgi zaś władz nadzorujących ujmować będą sumy ogólne danego rodzaju przychodu wykazane przez jednostki administracyjne; księgi te nazywamy *księgami głównymi*, zaś księgi jednostek administracyjnych *księgami pomocniczymi*.

Władze centralne gromadzą w swych księgach dane, dotyczące poszczególnych rodzajów przychodów na podstawie wyciągów z ksiąg głównych władz podległych (władz okręgowych); księgi te nazywamy *księgami głównymi ministerjalnymi lub resortowymi*.

Ogólna suma przychodów budżetowych wykazana w księdze głównej

resortowej podlega jeszcze wpisaniu do *księgi głównej państwowej*, prowadzonej w centralnej instytucji rachunkowej, jaką się tworzy w każdym państwie. Może nią być albo osobny organ administracyjny podległy ministrowi skarbu, jak w Niemczech (Reichshauptbuchhaltung), we Włoszech (Ragioneria Generale dello Stato), we Francji (La Direction de la Comptabilité de l'Etat), albo organ stanowiący składową część ministerstwa skarbu jak w Polsce (Wydział centralnej księgowości w Departamencie Budżetowym), albo Izba Obrachunkowa, która, będąc organem państwowym dla kontroli parlamentarnej, sama prowadzi księgę główną państwową na podstawie materiałów i sprawozdań, dostarczanych jej przez każdy resort z osobna i bezpośrednio.

Często spotyka się zasadę, że w księdze głównej państwowej prowadzi się konta resortowe z podziałem na subkonta dla poszczególnych działów i tytułów budżetowych. Jest to mojem zdaniem zbędna praca, powtarzająca istniejące już wpisy w księdze głównej resortowej. Wystarczy, jeżeli wyciąg, który służy za podstawę wpisu do księgi głównej państwowej, a który dostarcza władza resortowa, będzie specyfikacją sum w każdym tytule budżetowym, obejmującą ogólne zestawienie kwot przychodów wszystkich tytułów budżetowych.

Szemat powiązania ksiąg przychodów budżetowych:

I.

Księgi i rejestry biercze na przychody budżetowe według poszczególnych tytułów budżetowych. Prowadzą je urzędy państwowe, ewentualnie w zakresie poruczonem urzędy samorządu terytorjalnego, powołane do wymiaru i poboru należności państwowych.

II.

Księga główna przychodów budżetowych akregu administracyjnego, obejmująca przychody budżetowe własne władzy okręgowej, oraz władz i urzędów podległych, zgrupowane według tytułów budżetowych. Księgę prowadzi władza bezpośrednio nadzorująca urzędy wymiarowe.

III.

Księga główna przychodów budżetowych resortu, obejmująca przychody budżetowe własne władzy naczelnej danego resortu, oraz władz podległych, zestawione według tytułów budżetowych. Księgę prowadzi władza naczelna.

IV.

Księga główna przychodów budżetowych państwa, obejmująca przychody budżetowe według resortów. Księgę prowadzi Centralna Księgowość w państwie.

§ 3. KSIĘGI WYDATKÓW BUDŻETOWYCH.

Wydatki budżetowe skuteczniają władze w granicach przyzwolonych im w budżecie sum i uruchomionych środków pieniężnych. Praktyka używa bardzo często jednego określenia tak na przyzwolenie sum w budżecie, jak na uruchomienie środków pieniężnych, potrzebnych na zaspokojenie pewnych wydatków; określa jedno i drugie słowem „kredyt”. Nauka ra-

chunkowości państwowej widzi poważne różnice pomiędzy oboma powyższymi zjawiskami. Przyzwolenie pewnej sumy czyli kredyt dla władzy dysponującej jest równocześnie ustanowieniem dla tej władzy granicy górnej dokonywania wydatków na rachunek Skarbu stosownie do otrzymanych pełnomocnictw. Pełnomocnictwo samo nie wystarcza atoli władzy, jeżeli nie uzyska ona potrzebnych środków pieniężnych z ogólnych funduszków państwowych, a uzyska je drogą uruchomienia ich przez ministra skarbu w kasie państwowej w odpowiednio wysokiej kwocie do dyspozycji dotyczącej władzy. Władza dysponująca (asygnująca) musi utrzymać w ewidencji granice swych pełnomocnictw w kierunku dokonywania wydatków; ewidencja taka nie posiada charakteru ściśle rachunkowo-kasowego. Władza dysponująca winna baczyć, aby nie przekroczyć pełnomocnictw (kredytu). Dla rachunkowości miarodajną jest kwota pieniężna uruchomiona i pozostawiona do dyspozycji danej władzy oraz troska, aby polecenia kasowe tej władzy nie przekroczyły uruchomionej kwoty pieniężnej.

Sumy przewidziane na wydatki nazywają się także etatem; kwoty wydatków w budżecie nazywają się etatem budżetowym, zaś kwoty uruchomione do dyspozycji władzy asygnującej etatem kasowym¹⁾.

Władza asygnująca posiada zatem budżet wydatków, w którego granicach wolno jej dysponować i uruchomione do jej dyspozycji na jej wniossek przez centralną władzę skarbową — ministra skarbu — środki pieniężne na określone wydatki w określonym (np. miesięcznym, kwartalnym) czasie, tak zwany etat kasowy.

Prawo dysponowania środkami pieniężnymi przysługuje władzy naczelnej. Korzysta ona z tego prawa w dwojaki sposób: a) część uruchomionych jej środków pieniężnych zatrzymuje do swojej bezpośredniej decyzji, część zaś przekazuje do dyspozycji podległych sobie bezpośrednio władz, wskazując im równocześnie cele — tytuły wydatków — na których pokrycie mają służyć przekazane środki pieniężne.

Księgę wydatków budżetowych zakłada się według zasad podanych już wyżej. Ponieważ prawo dysponowania ogranicza się tylko do władz naczelnych i w drodze ich delegacji do władz bezpośrednio im podległych, prowadzenie ksiąg budżetowych dla wydatków należeć będzie do obowiązków tych władz. Księgę wydatków zakłada się jako księgę główną resortową we władzach resortowych. Ogólna suma wydatków budżetowych wykazana w księdze głównej resortowej, podlega zapisaniu do księgi głównej państwowej według zasad stosowanych do przychodów budżetowych.

Szemat powiązania ksiąg wydatków budżetowych:

I.

Księga wydatków budżetowych okręgu administracyjnego, obejmująca wydatki budżetowe w tych tytułach budżetowych, w których władzy okręgowej jako władzy delegowanej uruchomiła do jej dyspozycji środki pieniężne władza naczelna. Księgę prowadzi delegowana władza asygnująca.

¹⁾ Niemieckie określenie: Haushaltsetat i Kassenetat.

Grodyński budżet miesięczny nazywa budżetem kasowym. Określenie powyższe uważam za niezbyt trafne; „budżet” oznacza zatwierdzony w drodze ustawodawczej plan gospodarczy, co nie istnieje przy „budżetach miesięcznych” (j. w. str. 344).

II.

Księga główna wydatków budżetowych resortu, obejmująca wydatki budżetowe własne władzy naczelnej resortu, oraz władz podległych we wszystkich tytułach budżetowych, w których uruchomiono władzy naczelnej środki pieniężne. Księgę prowadzi władza naczelna.

III.

Księga główna wydatków budżetowych państwa, obejmująca wydatki budżetowe według resortów. Księgę prowadzi Centralna Księgowość w państwie.

§ 4. KSIĘGI RACHUNKOWE PRZEDSIĘBIORSTW I FUNDUSZÓW.

Podany wyżej szemat kont może ze względów praktycznych ulegć pewnym modyfikacjom. Wiele przedsiębiorstw, w szczególności przedsiębiorstwa górnicze, przemysłowe, handlowe tudzież przedsiębiorstwa monopolowe prowadzi się według zasad stosowanych w gospodarstwach prywatnych, według zasad kupieckich, zarobkowych. Wyląca się je zatem z grupy podlegającej pewnemu resortowi w charakterze grupy administracyjnej, stwarzając z nich osobne grupy budżetu, w których figurują z sumą netto przychodów w formie wpłat czystego zysku bilansowego, lub dopłat w razie poniesionych strat¹⁾. Przedsiębiorstwa te z uwagi na swój charakter zarobkowy prowadzą swe księgi według metody rachunkowości podwójnej.

Niektóre władze resortowe zarządzają różnego rodzaju funduszami państwowymi. Są one tworzone dla osiągnięcia ściśle oznaczonego celu, dzięki czemu są one często wyodrębnione i osobno administrowane. W uwzględnieniu charakteru poszczególnych funduszy zarobkowego lub czysto nakładowego, mogą one być administrowane już to według zasad stosowanych w przedsiębiorstwach zarobkowych. Prowadzenie rachunkowości ich będzie zatem oparte o metodę kameralistyczną lub metodę podwójnej rachunkowości.

§ 5. KSIĘGI RACHUNKOWE PRZYCHODÓW DLA POSZCZEGÓLNYCH GRUP BUDŻETOWYCH.

Mając powyższe uwagi przed oczyma, usiłujmy odtworzyć sobie obraz kont przychodowych.

W zakresie przychodów budżetowych główną rolę odgrywają, rzecz oczywista, przychody budżetowe z danin publicznych. Są one w budżecie reprezentowane przez resort skarbowy. A zatem założyć należy księgi, rejestry biercze dla poszczególnych podatków bezpośrednich, pośrednich, podatków od obrotów majątkowych, opłat, ceł. Prowadzenie powyższych rejestrów należy do obowiązków urzędów skarbowych, którym wydzielono jako teren ich działalności część obszaru państwa lub odcinek granicy państwowej odnośnie poboru opłat celnych. Wspomniane księgi i rejestry, obejmujące pojedyncze osoby podatników, są księgami pomocniczymi.

¹⁾ Porównaj uwagę na str. 52.

Wyniki miesięczne w przychodach poszczególnych danin publicznych przedstawiają urzędy skarbowe przełożonym władzom okręgowym, które wpisują je na kontach w księdze głównej, otwartych dla każdej daniny.

Władze okręgowe otwierają ponadto konta przychodowe w księdze głównej dla przychodów przez siebie administrowanych; będą to różnego rodzaju przychody o charakterze opłat administracyjnych i inne różnego rodzaju przychody jednorazowe.

Z księgi głównej sporządzają władze okręgowe wyciągi z wszystkich kont i przedstawiają je władzy naczelnej, ministerstwu skarbu, które w księdze głównej, założonej i prowadzonej u siebie, otwiera potrzebną ilość kont dla odnotowania poszczególnych rodzajów przychodów budżetowych, objętych wyciągami, przedstawionymi przez podległe władze okręgowe, a ponadto konta dla przychodów przez siebie administrowanych, o ile nie dadzą się ze względu na swój charakter wpisać na już otwarte konta.

Ogólna suma przychodów na wszystkich kontach w księdze głównej resortowej daje kwotę, którą się wpisuje w księdze głównej państwowej na koncie przychodowym, otwartym dla ministerstwa skarbu.

W sposób analogiczny zakłada się księgi i rejestry przychodowe na poszczególne rodzaje przychodów, administrowane w innych resortach z tą uwagą, że od struktury danego resortu i rodzaju przychodów budżetowych zależy, na którym szczeblu hierarchicznym prowadzić się będzie owe księgi i rejestry. Może zachodzić i taki przypadek, że tego rodzaju ksiąg pomocniczych wogóle prowadzić nie potrzeba; każdy bowiem poszczególny wpis da się skutecznie wprost do księgi głównej okręgowej.

Omówione konta należą do grupy kont przychodów budżetowych administracyjnych; dotyczą bowiem przychodów, pobieranych w trybie administracyjnym.

Przychodów z przedsiębiorstw i monopolów nie włączyliśmy do poprzedniej grupy. Tego rodzaju przedsiębiorstwa państwowe, jako obliczone na zysk, są prowadzone według zasad stosowanych w gospodarstwach prywatnych z oparciem o metodę podwójnej rachunkowości. Wyniki zatem ich gospodarki, niezwiązanej bezpośrednio z przychodami i wydatkami administracyjnymi jednego z resortów, mogą w sposób wystarczający figurować w księdze głównej państwowej na osobnym koncie jako dochód z przedsiębiorstw państwowych o charakterze prywatno-prawnym, z rozdzieleniem na kilka subkont pod nazwą określającą rodzaj przedsiębiorstwa i monopolu. Sumę przychodu na takim koncie stanowi wykazany w bilansie zamknięcia czysty zysk danego przedsiębiorstwa państwowego lub jego część stosownie do postanowień statutu danego przedsiębiorstwa¹⁾.

Specjalny typ przedsiębiorstw państwowych tworzą przedsiębiorstwa komunikacyjne kolei oraz poczt i telegrafów. Nie zawsze i nie wszędzie uważa się je za przedsiębiorstwa w ścisłym tego słowa znaczeniu. Stanowią one często obok innych osobną gałąź administracji państwowej; w tym charakterze nie różnią się pod względem sposobu prowadzenia gospodarki w swym zakresie od innych gałęzi administracji państwowej; rachunkowość ich opiera się o zasady rachunkowości kameralistycznej. Jeżeli zarząd kolei oraz poczt i telegrafów jest wyłączony z pośród innych gałęzi

¹⁾ Por. Krzyżanowski, j. w., str. 42, p. 62 (uwaga przytoczona na str. 52).

administracyjnych i w konsekwencji otrzyma organizację wzorowaną na przedsiębiorstwach zarobkowych, pomimo to gospodarkę swą prowadzi przeważnie nadal według metody kameralistycznej.

Księgi główne rachunkowe dla funduszków nie będą się różniły od ksiąg przychodów w budżecie administracyjnym, jeżeli administracja ich stanowi wyodrębnioną całość. Jeżeli natomiast pewien fundusz jest przeznaczony na ściśle określony cel, którego osiągnięcie należy do obowiązków pewnego organu administracji państwowej, księga rachunkowa dla takiego funduszu nie różni się od księgi dla rachunku bieżącego w sumach niebudżetowych.

§ 6. KSIĘGI RACHUNKOWE WYDATKÓW W POSZCZEGÓLNYCH GRUPACH BUDŻETOWYCH.

W zakresie wydatków budżetowych w grupie administracyjnej otwiera się konta w księdze wydatków, odpowiadające tytułom, przewidzianym w budżecie. Prawo dysponowania przyzwołanymi sumami przysługuje władzy naczelnej. Władza ta przelewa część swych uprawnień na władze okręgowe, wskazując równocześnie, z których tytułów i w jakiej wysokości kwotowej wolno jej dysponować.

Władza okręgowa zakłada więc księgę wydatków budżetowych, otwierając konta dla tych tytułów budżetowych, dla których ma uruchomione środki pieniężne. Wydatki budżetowe podzieliliśmy na osobowe, administracyjno-rzeczowe i na wydatki resortowe. Otóż uwzględniając hierarchiczny podział pracy, władze okręgowe otworzą konta na wydatki osobowe własne i wszystkich podległych urzędów i jednostek administracyjnych, konta na wydatki administracyjno-rzeczowe własne i podległych organów, oraz konta na pewne wydatki resortowe. Wydatki uskutecznia władza okręgowa bezpośrednio z poszczególnych tytułów budżetowych, zapisując każdy wydatek na właściwym koncie, a więc bez posługiwania się księgami pomocniczymi albo co do niektórych wydatków zakłada księgi pomocnicze, np. dla uposażeń, zapisując w nich indywidualnie każdy wydatek, a następnie przenosi w ustalonych okresach ogólne sumy wydatków do księgi wydatków budżetowych. Księga ta będzie zatem posiadała charakter księgi głównej.

Władza naczelna zakłada i prowadzi księgę główną resortową wydatków budżetowych w sposób analogiczny, jaki przedstawiliśmy, omawiając księgę przychodów budżetowych.

Księgę główną państwową wydatków budżetowych zakłada się i otwiera w niej konta dla poszczególnych naczelnych władz asygnujących; na tych kontach wpisuje się ogólną sumę wydatków budżetowych dokonanych przez daną władzę asygnującą łącznie z władzami podległymi.

Przy zakładaniu i prowadzeniu księgi wydatków budżetowych przez okręgowe władze asygnujące zachodzi jedna ważna okoliczność, na którą baczniejszą uwagę zwrócić należy. Nie każda władza naczelna asygnująca posiada własne resortowe władze okręgowe. Idea zespolenia władz w okręgu i w powiecie, w szczególności tych, które z biegiem czasu i rozwoju zakresu działalności państwa wyłoniły się z jednej wspólnej gałęzi administracji państwowej, — a dotyczy to administracji wewnętrznej, — spowodowała, że pewna władza okręgowa otrzymuje środki pieniężne na wy-

datki z różnych resortów. W tych przypadkach władza okręgowa albo założy osobną księgę wydatków budżetowych dla każdego resortu, otwierając w niej konta dla poszczególnych tytułów budżetowych albo założy jedną księgę wydatków budżetowych, otwierając w niej konta dla poszczególnych resortów, a w ramach kont subkonta dla poszczególnych tytułów budżetowych¹⁾.

Budżet, powiedzieliśmy, ustala granice pełnomocnictw w zakresie wydatków budżetowych; wykonanie jego zależy od pozostających do dyspozycji funduszy pieniężnych. W tych warunkach zachodzi potrzeba utrzymania ewidencji przyzwolonych sum w budżecie (kredytów) i uruchomionych środków pieniężnych. Ewidencję w sumach ogólnych prowadzi ta władza, która ma powierzone wykonanie budżetu państwowego, t. j. władza skarbowa. Ministerstwo Skarbu prowadzi ewidencję sum przyzwolonych w budżecie poszczególnym władzom naczelnym i w granicach tych sum uruchamia im środki pieniężne. Kwotę uruchomionych środków pieniężnych prowadzi w ewidencji władza skarbowa i władze resortowe tak, aby w miarę dokonywania wydatków mogła stwierdzić, jaka jeszcze kwota pozostaje do jej dyspozycji. Może to czynić w przedziałce kwotowej danego tytułu budżetowego i wyprowadzać każdodziennie saldo, albo odnotować na koncie danego tytułu na marginesie (przedziałka na uwagi) kwotę uruchomionych środków pieniężnych i obliczać osobno pozostałość albo wreszcie na koncie danego tytułu budżetowego utworzyć przedziałkę na: wpisanie uruchomionych (zwiększonych, zmniejszonych) środków pieniężnych, dokonanych wydatków, stan środków pieniężnych. Ze względu na powstające w ciągu okresu budżetowego częste zmiany w uruchomionych środkach pieniężnych i ze względu na potrzebę prowadzenia ścisłej ewidencji centralnej tych zmian najpraktyczniejszym okazuje się sposób trzeci.

Księgi rachunkowe dla sum niebudżetowych.

Sumy niebudżetowe w gospodarce państwowej dadzą się ująć w pojęciu dwojakiem: 1) szerszem, o ile rozumiemy pod tą nazwą sumy, wpływające do kas państwowych poza gospodarką objętą budżetem, jak kaucje, wadja, depozyty, sumy komunalne należne związkom samorządu gospodarczego i terytorjalnego, oraz sumy pochodzące z funduszy budżetowych, lecz z tych funduszy definitywnie wydane na rozchód, a przyjęte do kas na przychód przejściowo bądź do depozytu, bądź na rachunek bieżący lub pewien fundusz specjalny do chwili ostatecznego ich zużycia; 2) w pojęciu ciśniejszem za sumy niebudżetowe uważamy takie, które z gospodarką budżetową nie pozostają w żadnym związku rachunkowym. Akcentujemy związek rachunkowy; istnieje bowiem związek gospodarczy. Gospodarka budżetowa będzie przyczyną pobrania np. kaucji czy wadjum przy sposobności zawierania umów o dostawy lub roboty, opłacane z funduszy budżetowych, pobieranie dodatków komunalnych razem z podatkami państwowymi. Pod względem rachunkowym prowadzą sumy niebudżetowe, że się tak wyrazimy, życie samodzielne. Sposób ujęcia ich rachunkowego za-

¹⁾ W Polsce Urząd Wojewódzki otrzymuje do dyspozycji kredyty z 6 części budżetowych: 7 i 10 do 14 włącznie.

leży od organu administracji państwowej, który niemi zarządza i od rodzaju sum. Cechą ich charakterystyczną jest, że każdy rodzaj sum na każdym koncie tworzy zamkniętą w sobie całość, powodującą, iż rozchód nie może przekraczać przychodu; poszczególne dyspozycje rozchodowe muszą się obracać w granicach każdorazowego salda na dotyczącym koncie. Zasadniczo organ dysponujący sumami niebudżetowymi nie podlega pod względem obowiązku składania sprawozdań rachunkowych przełożonym władzom; przychody i wydatki na rachunkach sum niebudżetowych nie podlegają centralnemu zarachowaniu w systematycznych księgach rachunkowych. Jeżeli jakkolwiek jednostka administracyjna bez względu na jej stopień hierarchiczny posiada w swym zakresie działania prawo dysponowania pewnymi sumami niebudżetowymi, prawo to wykonywa samodzielnie, podlegając jedynie kontroli administracyjnej i rachunkowej ze strony przełożonej władzy, czy gospodarka sumami niebudżetowymi zgodna jest z obowiązującymi przepisami ustawowymi i wydanymi osobnymi zarządzeniami. Rachunkowość zatem sum niebudżetowych ograniczy się do organu administracji państwowej, zarządzającego danymi sumami. Ten organ będzie prowadził księgę sum niebudżetowych w zakresie przysługującej mu kompetencji.

Księgę sum niebudżetowych dzieli się na konta, odpowiadające rodzajom sum, oraz na potrzebną ilość subkont. Jako konta figurować mogą sumy depozytowe, komunalne, przechodnie rachunki bieżące, fundusze specjalne. Subkonta służą do wpisów indywidualnych. W sumach depozytowych np. otwiera się subkonto dla każdego deponenta; w sumach komunalnych dla każdego związku samorządu terytorjalnego i gospodarczego; w sumach przechodnich dla poszczególnych rodzajów tych sum, podobnie przy rachunkach bieżących i funduszach specjalnych.

Zapisy w księdze sum niebudżetowych dotyczą przychodów poszczególnych rodzajów sum i ich rozchodów po zaistnieniu warunków ich wydania. Każdy przychód wpisuje się bieżąco; rozchód zaś wpisuje się albo bieżąco z powołaniem się lub nawet bez powołania się na przeciwstawną pozycję przychodową albo w rubryce przychodowej w osobnej przedziałce przeznaczonej na odnotowanie daty rozchodu. Jeden lub drugi sposób wpisywania rozchodu jest zależny od rodzaju sumy i obowiązku miesięcznego zamykania kont względnie subkont w celu uzgodnienia pozostałości na koncie względnie kontach z rachunkiem kasy.

Biorąc dla przykładu sumy komunalne i depozytowe, zauważymy, że przychód w sumach komunalnych i ich rozchód nie są ze sobą indywidualnie związane; przychód i rozchód wpisuje się bieżąco bez powoływania się na przeciwstawne pozycje. Rozchód w sumach depozytowych jest ściśle związany z dotyczącą pozycją przychodową, zachodzi zatem potrzeba odnotowania rozchodu w rubryce przychodowej, a ponadto prowadzenia wpisów rozchodowych bieżąco celem umożliwienia dokonywania miesięcznych zamknięć. Uwzględniając powyższe uwagi możemy zaliczyć: sumy na rachunkach bieżących, sumy komunalne i sumy funduszy specjalnych do grupy pierwszej, zaś sumy depozytowe i sumy przechodnie do grupy drugiej.

Jeżeli organ kasowy uznamy w zakresie gospodarki pieniężnej za reprezentującego skarb, to z chwilą przyjęcia sumy niebudżetowej staje się on z tego tytułu dłużnikiem wobec wpłacającego względnie wobec tej osoby czy

instytucji, do której dyspozycji suma została wpłacona. Wierzycielem będzie więc albo osoba prywatna albo organ administracji państwowej, posiadający prawo dysponowania złożonemi w kasie sumami niebudżetowemi. Wierzyciel ten ujmie w ewidencję rachunkową sumy złożone w kasie jako przychód, wpisując na rozchód każdą kwotę wypłaconą przez kasę stosownie do jego zarządzenia. Po wypłaceniu przez kasę całej otrzymanej sumy wierzyciel w księdze rachunkowej wykaże saldo zerowe, skarb przestaje być dłużnikiem z tytułu przyjęcia tej sumy. Czynności rachunkowe skończyły się wobec zlikwidowania pretensji wierzyciela do skarbu.

Rzucić można jeszcze pytanie, czy istnieje *potrzeba prowadzenia ewidencji rachunkowej sum niebudżetowych*, będących w dyspozycji organów administracyjnych niższych, w organach wyższych i centralnych w sposób analogiczny do ewidencji prowadzonej dla sum budżetowych.

Gospodarka sumami niebudżetowemi nie podlega kontroli parlamentarnej. Fakt istnienia pretensji po stronie uprawnionego do sumy niebudżetowej, wpłaconej do kasy i fakt istnienia zobowiązania dłużnego po stronie skarbu przyjmującego sumy niebudżetowe, nie może ulegz zakwestjonowaniu. Stąd wystarcza ewidencja rachunkowa prowadzona tylko przez organ dysponujący sumami niebudżetowemi bez potrzeby prowadzenia jej jeszcze przez organa nadzorcze.

Innem jest *zagadnienie ujęcia w odpowiednią ewidencję kasową wszystkich sum niebudżetowych*. Skarb państwa jako dłużnik musi ująć kontrolę obrotu pieniężnego na wszystkich rachunkach, co czyni przez założenie i prowadzenie ksiąg kasowo-rachunkowych w poszczególnych komórkach organizacyjnych kasowych od dołu aż do szczytu; o tem będzie mowa w następnym rozdziale. Dla sprawdzenia zaś prawidłowości obrotów pieniężnych i ich prawnej zasadności przez centralny organ kontrolujący obroty kasowe we wszystkich kasach całego państwa otrzymuje tenże organ zestawienie przychodów i wydatków w poszczególnych rodzajach sum niebudżetowych, sporządzane przez każdą naczelną władzę resortową na podstawie wyciągów z ksiąg rachunkowych podległych organów. Zgodność wyciągów z zapisami kasowemi winna być przed ich odesłaniem potwierdzona przez właściwy organ kasowy. Dane te są potrzebne do zbilansowania obrotów kasowych w okresach sprawozdawczych.

Zakładanie ksiąg rachunkowych.

Zagadnienie prawidłowego założenia ksiąg rachunkowych w gospodarstwie publicznem będzie rozwiązane, jeżeli założenie uwzględni dwa zasadnicze elementy: 1) organ współdziałający w gospodarce i 2) dział gospodarki. Zaczniemy od gospodarki dochodów. Księgi rachunkowe przychodów założymy dla każdego organu powołanego do zarządzania określonym rodzajem przychodów i dla każdego rodzaju przychodów. Każda księga przychodów powinna w swej wewnętrznej budowie tak być skonstruowana, aby dała możliwie najwierniejszy obraz zanotowanego zdarzenia, a ponadto aby dała możliwość skontrolowania, czy zdarzenie wpisane do księgi rachunkowej, znalazło swój wyraz pieniężny w kasie.

Dla celowego wpisywania treści tworzy się stosowną ilość przedziałek. Pierwszą z nich przeznaczają się na uwidocznienie: 1) numeru kolejnego

wpisu; następne przedziały będą potrzebne do wykonywania wpisów: 2) treści (przedziały t. zw. przedmiotowe), 3) zaległości niewyrównanych w roku ubiegłym, a więc takich należności, przy których w księdze roku ubiegłego nie zanotowano zapłaty, 4) należności za rok bieżący, 5) datę płatności, 6) uiszczenia, z rozdzieleniem na uiszczenia zaległości z lat poprzednich i należności bieżących, 7) dnia uiszczenia i pozycji dziennika kasowego, pod którą zapisano uiszczenie. Podzieliwszy stronicę księgi ewentualnie jej karty na wskazane wyżej przedziały, których szerokość będzie zależna od potrzeb indywidualnych danej jednostki administracyjnej i od charakteru przychodu, umieszcza się pod każdą przedziały, ewentualnie także nad każdą przedziały drugorzędą, jeżeli przedziały główna została dalej podzielona, stosowne napisy orientacyjne. Podaną ilość przedziały i ich oznaczenie można uważać za typowe. W uwzględnieniu atoli rodzaju przychodu i sposobu jego pobierania, ilość ich może być większa lub mniejsza. Są pewne rodzaje przychodów, które wpływają doraźnie, a więc bez uprzedniego przypisywania ich do uiszczenia. Odpadną wówczas niektóre przedziały, przeznaczone do przypisywania należności do zapłaty. Jeżeli przewidziano z góry, że pewna należność ma być wpłaconą w ratach czyto miesięcznych czy kwartalnych, otworzyć można stosowną ilość przedziały na ratalne spłaty, ewentualnie założyć dla tych przypadków księgę pomocniczą. Poza przedziały na uiszczenie lub przed niemi ustanawia się przy niektórych rodzajach przychodów, w szczególności tych, które się pobiera z mocy przepisów ustawowych w drodze wezwań płatniczych, osobne przedziały na odpisy. Potrzebna jest ona z dwóch względów: 1) aby zmniejszyć należność, o ile pierwotny przepis okaże się w toku wdrożonego postępowania odwoławczego za wysoki lub zmniejszyć należność z powodu całkowitej albo częściowej nieściągalności, 2) aby na podstawie kwot przypisu, uiszczenie ewentualnie odpisu ustalić za rok bieżący zaległość końcową, którą przenosi się do księgi następnego roku jako zaległość z roku poprzedniego, t. zw. zaległość początkową.

Przy zestawieniu w każdej pozycji księgi kwot przypisu, uiszczenie i odpisu może się okazać saldo zerowe, jeżeli kwota uiszczenia i odpisu równa się kwocie przypisu; zaległość, jeżeli kwota przypisu jest wyższą od sumy kwot uiszczenia i odpisu; nadpłata jeżeli suma kwot uiszczenia i odpisu jest wyższą od kwoty należności. Aby móc z końcem roku uwidocznic w odnośnej pozycji kwotę zaległości lub nadpłaty, przeznacza się na ten cel dalszą przedziały po przedziały na odpisy i uiszczenia.

Zakładając księgi rachunkowe, ustala się zarazem okres, przez który należy je prowadzić. Okresem takim będzie zasadniczo okres jednego roku gospodarczego. Nie zachodzi bezwzględny warunek, aby księgi rachunkowe były zakładane i prowadzone dla takiego okresu, jaki jest przewidziany w budżecie; jest to zalecenie godne, ale nie nieodzowne. Księgi rachunkowe dla poszczególnych podatków są zakładane na okresy wymiarowe zgodne np. z latami kalendarzowymi, podczas gdy okres budżetowy zaczyna się z dniem 1 stycznia, 1 kwietnia lub 1 lipca. Względy praktyczne i administracyjne przemawiają często za zakładaniem i prowadzeniem ksiąg rachunkowych dla kilku okresów budżetowych, co żadną miarą nie przeszkadza ich rocznemu zamykaniu w celu sporządzenia rocznego zamknięcia rachunków i złożenia sprawozdania.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Mówiąc o różnicy między rachunkowością gospodarstw publicznych i prywatnych, zauważyliśmy, że należność zapisujemy nie w dziennikach lecz w księgach rachunkowych i nie w chwili jej powstania, lecz w chwili jej obliczenia. Obliczywszy więc należność, zapisujemy ją pod bieżącą pozycją księgi rachunkowej przychodów, wpisując w przedziałce przedmiotowej osobę (nazwisko, imię, dokładny adres) zobowiązaną do zapłaty, przyczynę powstania należności, w przedziałce kwotowej usmę należności, w przedziałce następnej datę płatności. W toku prowadzenia gospodarki wpisujemy szczegóły dalsze, jak uiszczenie i ewentualnie odpisy. Podstawę do dokonywania wpisów stanowią z zasady zarządzenia dotyczącej jednostki gospodarczej. Wpisując do księgi rachunkowej fakt wpłacenia należności, odnotowuje się równocześnie pozycję dziennika kasowego, a to dla łatwiejszego przeprowadzenia kontroli i szybszego znalezienia ewentualnych niezgodności pomiędzy stanem rachunkowym a kasowym.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób wyżej wskazany odnosi się do ksiąg zakładanych dla tych rodzajów przychodów, których przepis wyprzedza uiszczenie. Jeżeli natomiast pewien rodzaj przychodów wpływa bez uprzedniego wymiaru i przypisu można zastosować dwojaką metodę założenia i prowadzenia księgi rachunkowej: 1) równocześnie z odnotowywaniem w właściwych przedziałach uiszczenia odnotowujemy się przypis, 2) przedziałek przypisu wcale się nie wypełnia. Którą z powyższych dwóch metod należy zastosować, odpowiedź otrzymamy równocześnie z odpowiedzią na pytanie: jaki cel zamierza się osiągnąć z faktu wypełniania przedziałek na przypis należności? Przypis należności uskutecznia się na podstawie jednostronnego aktu administracyjnego, wypływającego z praw zwierzchnich. Jeżeli osoba, pociągnięta do obowiązku zapłacenia określonej należności, nie zapłaci jej w terminie, przedziałki na uiszczenia nie będą wypełnione, pretensja do niej będzie trwała nadal. W ten sposób przypisaną należność utrzymuje się w ewidencji aż do jej całkowitego zapłacenia.

Są jednak pewne świadczenia na rzecz jednostek administracji publicznej, które nie posiadają charakteru należności przymusowo pobieranej, lecz należą do kategorii opłat za usługi, świadczone przez organ administracji publicznej osobie proszącej o takie usługi, przyczem świadczenie ich jest zależne od poprzedniego złożenia zgóry określonej opłaty. W podobnych przypadkach przypisu należności nie będzie wogóle; nie powstanie nigdy stan taki, aby zainteresowana osoba należności nie wpłaciła, nie uzyskała by bowiem świadczenia usług o jakie prosiła. Temsamem nie zachodzi potrzeba utrzymywania ewidencji przypadających należności i wyprowadzenia zaległości.

Z powyższych uwag możemy wysnuć następującą konkluzję:

1) Przedziałki na przypis należności wypełniamy:

- a) przed uiszczeniem w tych wszystkich przypadkach, gdy należność przypada do zapłaty na zasadzie wysyłanego nakazu płatniczego,
- b) równocześnie z uiszczeniem należności, gdy jest ona tego rodzaju, że w razie nieuiszczenia jej lub uiszczenia nieprawidłowego

następuje wezwanie drogą pisemną do uiszczenia lub uzupełnienia zapłaty.

2) Przedziałki na przypis należności nie wypełniamy:

- a) jeżeli od jej uprzedniego uiszczenia czyni się zależnem wyświadczenie proszonej usługi ze strony organu administracji publicznej,
- b) jeżeli kwoty wpłacane na przychód posiadają charakter wpływów jednorazowych, doraźnych, a nie powtarzających się w okresach zgóry przewidzianych.

W drodze analogii powyższe zasady dadzą się zastosować do prowadzenia ksiąg rozchodów.

Księgi prowadzi się przez okres, na który zostały założone. Okresem tym będzie okres gospodarczy. Pod okresem gospodarczym rozumiemy okres czasu, wyznaczonego na prowadzenie gospodarki objętej budżetem. Będzie to zasadniczo okres dwunastu miesięcy. Jeżeli chce się uzyskać możliwie wierne odbicie wyników gospodarki w księgach rachunkowych, trzeba się zastanowić nad pytaniem, z którym dniem należy dokonać zamknięcia ksiąg, względnie z którym dniem należy zaprzestać wpisywania do ksiąg danego okresu i przekazać je do dokonania zamknięcia.

Jeżeli uprzytomnimy sobie, że księgi rachunkowe zawierają przedziałki na przypis i na uiszczenie, że uiszczenie następuje w bardzo wielu przypadkach w terminie późniejszym od przypisu, znajdzie się organ administrujący danym rodzajem przychodów w położeniu takim, iż przypis uskuteczni w ostatnich dniach ostatniego miesiąca roku budżetowego, termin zaś płatności przypadnie na pierwsze dni pierwszego miesiąca nowego okresu. Przypisano np. do uiszczenia trzy kwoty w dniu 25 marca z terminem płatności pierwszej w ciągu dni ośmiu, drugiej dni czternastu, a trzeciej dni trzydziestu. Pierwsza byłaby zatem płatna dnia 2 kwietnia, druga dnia 8 kwietnia, trzecia 24 kwietnia. Ponieważ nowy okres rozpoczęto z dniem pierwszego kwietnia, uiszczenia nastąpiłyby już w nowym okresie budżetowym; uiszczenia zatem byłyby wykazane w dziennikach nowego okresu budżetowego, gdy przypis figuruje w księgach rachunkowych starego okresu. Aby więc umożliwić zapisanie uiszczenia jeszcze w księgach ubiegłego okresu, gdzie zanotowano przypis i nie powodować przenoszeń niezapłaconych należności do przypisu w nowych księgach, założonych na nowy okres budżetowy, księgi ubiegłego okresu prowadzi się jeszcze przez pewien czas dalej stosownie do zarządzenia kompetentnych organów administracji państwowej, czas ten *nazywamy u nas okresem ulgowym. stanowi on dalszy ciąg właściwego okresu budżetowego.*

Uzasadnienia przedłużenia właściwego okresu w celu dokonywania zapisów uiszczeń w księgach ubiegłego okresu dopatrywać się należy w tej okoliczności, że zamknięcie rachunków, mające być zobrazowaniem wyników gospodarki, winno dać również obraz porównawczy, w jakich rozmiarach wyniki gospodarki odpowiadają zamierzeniom ustalonym w budżecie. Jeżeli przewidziano w budżecie dochód z pewnego źródła w sumie X na pokrycie wydatków w sumie Y w tej samej wysokości, słuszną tedy jest rzeczą, aby należność przypisana, a więc związana z danym okresem budżetowym, była również w tym samym okresie zapisana na przychód przy jej uiszczeniu.

W analogiczny sposób należy potraktować zobowiązania budżetowe. Rachunki za różne dostawy (woda, światło, opał, materiały i przybory kancelaryjne), o ile je przedłożono w ostatnich dniach ubiegłego okresu, a są płatne np. do dni 14, winny być wyrównane jeszcze na rachunek tego okresu.

Gdybyśmy chcieli powyższą zasadę zastosować bez zastrzeżeń nie można byłoby przystąpić tak rychło do zamknięcia ksiąg. Z tych właśnie powodów okres ulgowy ustanawia się stosunkowo niedługi, jeden do trzech miesięcy¹⁾, poczem wszystkie niewyrównane pozycje przenosi się do ksiąg nowego okresu budżetowego. Nie będzie to wprowadzić stan idealny, w każdym razie zbliżony do idealnego więcej, aniżeli gdyby okresu ulgowego wcale nie ustanowiono. Są jednak państwa, które okresu ulgowego w swej gospodarce budżetowej wogóle nie przyjęły²⁾. W ustanowieniu okresu ulgowego decydującem winno być zagadnienie możliwie rychłego sporządzenia rocznego zamknięcia rachunków państwowych. Zdaniem naszym okres ulgowy winien być ustalony w sposób ostateczny na przeciąg jednego miesiąca celem uregulowania zaległych spraw gospodarczych danego okresu budżetowego³⁾.

Księgi rachunkowe w gospodarce materiałowej.

Rozważania w sprawie założenia i prowadzenia oraz zamykania ksiąg rachunkowych, dotyczą ksiąg w gospodarce pieniężnej. Spotykamy w gospodarstwach publicznych organa, które obok gospodarki pieniędzy wadzą gospodarkę materiałową albo wyłącznie tę ostatnią. Każdy przychód i rozchód w materiałach ma być wpisany do odpowiednich ksiąg. Przy zakładaniu ksiąg dla gospodarki materiałowej nasuwa się przede wszystkim pytanie, jak należy się ustosunkować do przedziałek, dotyczących przypisu. Czy zachodzi wogóle stan taki, aby istniała potrzeba dokonywania przypisu w gospodarce materiałowej.

Przypis, jak nam wiadomo, powstaje w gospodarce publicznej na podstawie przysługującego organom administracji publicznej prawa jednostronnego nakładania na poszczególne osoby obowiązku świadczenia na rzecz zbiorowości publicznej. Świadczenia mogą być wykonywane albo w naturze, albo w pieniądzu. W danych gospodarstwach, opartych o gospodarkę naturalną, świadczenia w naturze były rzeczą powszechną. Dzisiejsze gospodarstwa publiczne oparte o gospodarkę pieniężną usunęły świadczenia w naturze w zupełności⁴⁾. Z tego więc tytułu nie będzie przypisu świadczeń w naturze tak w przychodach jak w rozchodach. Istniejące rzadkie i doraźne przejściowe przypadki wykonywania świadczeń w naturze, jak t. zw. szarwarki lub np. nocna służba bezpieczeństwa, wykonywana kolejno przez mieszkańców wsi nie wymagają bezwzględnego ujęcia ich

¹⁾ We Francji nawet siedem miesięcy. W Polsce ustala się okres ulgowy doraźnie dla niektórych jedynie wydatków.

²⁾ Por. Krzyżanowski, j. w., str. 61, p. 90.

³⁾ W Niemczech istnieje okres ulgowy jednomiesięczny na stałe.

⁴⁾ Wyjątków w pewnych przypadkach, podyktowanych koniecznością chwili nie bierzemy pod rozwagę.

rachunkowo pod względem wartościowym wobec niesporządzenia w gospodarstwach publicznych bilansów celem wykazywania zysków.

Gospodarka materiałowa w gospodarstwach publicznych powstaje albo wskutek przekazywania przez organa administracyjne wyższe niższym jednostkom administracyjnym potrzebnych im przedmiotów w naturze albo wskutek prowadzenia gospodarki wytwórczej przez niektóre jednostki gospodarcze nie jako głównego celu ich działalności, lecz jako celu pobocznego. W obu przypadkach będzie przychód i rozchód przedmiotów, który miałby być wpisany do dziennika materiałowego i do księgi materiałowej. Wpisy te pod względem treści nie będą się niczem różniły. Dla zaoszczędzenia więc czasu i czynności zbędną okaże się rzeczą wpisywać te same fakty do księgi rachunkowej. Wystarczy jeżeli skuteczni się w języku materiałowym, który — rzecz oczywista — prowadzić należy dla każdego rodzaju przedmiotów.

Sposób zamykania dzienników materiałowych, zastępujących równocześnie księgi rachunkowe jest taki sam, jaki stosuje się do ksiąg dla rachunków bezwynikowych.

Jeżeli zachodzą z mocy zarządzenia naczelnego organu przypadki przyjmowania przedmiotów w naturze zamiast pieniędzy, w księgach rachunkowych przeprowadza się dwa odrębne zarachowania: 1) na rachunku należności, przypisanej do uiszczenia w gotówce, wpisuje się tytułem uiszczenia kwotę, przedstawiającą równowartość złożonego przedmiotu, 2) na rachunku obrotów bezwynikowych zapisuje się na przychód przedmiot, a na rozchód kwotę równowartości, którą wpisano na przychód na właściwym rachunku wynikowym.

Księgi pomocnicze.

W rozważaniach nad księgami rachunkowymi kładliśmy nacisk na księgi główne przychodów i wydatków, jedynie napomknawszy w dwóch miejscach o księgach pomocniczych, gdy zaliczyliśmy do nich księgi biercze (rejestry biercze) w dziale przychodów budżetowych. Rachunkowość kameralistyczna zna jeszcze inne księgi o charakterze pomocniczym, a odgrywające niepoślednią rolę w administracji państwowej. Obok ksiąg i rejestrów bierczych do ważnych ksiąg pomocniczych w dziale przychodów budżetowych zaliczyć możemy księgę zaliczek, księgę odroczonej terminów płatności poszczególnych danin publicznych, księgę udzielonych rat w spłacie należności, księgę pokredytowań, księgę należności czynnych; w dziale wydatków budżetowych do powyższego rodzaju ksiąg pomocniczych zaliczyć możemy księgę płac prowadzoną w formie związanej lub w formie luźnych kart jako t. zw. karty likwidacyjne na uposażenie (urzędników czynnych i w stanie spoczynku), księgę udzielonych zaliczek, księgę należności biernych.

Wymienione rodzaje ksiąg pomocniczych służą do dokonywania indywidualnych rozrachunków w poszczególnych grupach przychodów względnie wydatków budżetowych, ułatwiają temsamem dokonywanie wpisów w księgach głównych już w sumach ogólnych, co czyni te księgi bardziej przejrzystymi, umożliwiającymi więc szybszą orientację w dotyczącym dziale gospodarki państwowej.

Księgi i rejestry biercze jako pomocnicze księgi w dziale przychodów budżetowych scharakteryzowaliśmy mówiąc o księgach rachunkowych w ogólności. Poniżej podamy krótką charakterystykę innych ksiąg pomocniczych.

Księgi pomocnicze w dziale przychodów budżetowych możemy w uwzględnieniu rodzaju przychodów i okresów gospodarczych podzielić na pewne grupy. Jeżeli pewien przychód posiada charakter jednorazowego świadczenia na rzecz państwa, a uiszczenie uskutecznia zobowiązany bez uprzedniego wymiaru i przypisu danego świadczenia w okresach np. kwartalnych, półrocznych lub rocznych, może właściwy organ administracji państwowej wyrazić zgodę na spłacanie dotyczącego świadczenia w formie zaliczkowej różnych kwot na poczet przypadającej sumy w określonym terminie. Kwoty zaliczkowe płacone utrzymuje się w ewidencji w *księdze zaliczek* na koncie zobowiązanego. Tego rodzaju przypadki będą zachodziły przy przychodach z majątku nieruchomego (komorne, czynsze dzierżawne).

Przychody, które mają być uiszczone w ściśle określonych terminach, bez względu na to czy będą uprzednio przypisane do uiszczenia czy nie, mogą być na wniosek zobowiązanego przez właściwy organ wykonawczy administracji państwowej co do terminu ich uiszczenia odroczone, mogą być pokredytowane lub też uiszczenie ich może być rozłożone na pewną zgóry określoną ilość równych lub skombinowanych rat. I tak np. władze celne, władze akcyzowe zezwalają na zapłacenie należności z tytułu opłaty celnej lub podatku spożywczego w terminie późniejszym od ustawowego. Fakt zezwolenia na zapłacenie należności w odroczonym terminie, osobę zobowiązanego i kwotę odroczonej należności oraz wyznaczony termin do jej zapłaty wpisze dotyczący organ administracji państwowej do *księgi odroczonej terminów płatności*.

Przedsiębiorstwa produkujące przedmioty, podlegające podatkowi spożywczemu, są obowiązane uiścić podatek przed wydaniem wyrobów do obrotu handlowego. Dla ułatwienia dotyczącemu przedsiębiorstwu prowadzenia jego przemysłu może właściwa władza państwowa zgodzić się na pokredytowanie przypadającej już należności na pewien okres czasu, np. na okres trzech lub sześciu miesięcy i wyznaczyć równocześnie wysokość kredytu z jakiego przedsiębiorstwo może korzystać. Organa władzy skarbowej, pod których wspólnem z przedsiębiorcą zamknięciem wyprodukowany towar się znajduje — w lokalach przedsiębiorstwa lub w wolnych składach — prowadzą ewidencję ilości wyprodukowanego towaru i przypadającego podatku, zezwalają na wypuszczenie do obrotu handlowego pod warunkiem wykazania przez przedsiębiorcę, że należny podatek albo uiścił w całości albo uzyskał jego pokredytowanie; w tym ostatnim przypadku organ skarbowy stwierdzi, czy kwota należności podatkowej mieści się w sumie kwoty pokredytowanej. Dla utrzymania ewidencji kwot pokredytowanych poszczególnym przedsiębiorstwom prowadzą organa skarbowe *księgę pokredytowań* z kontami dla poszczególnych przedsiębiorstw; w kontach tych uwidoczniają rodzaj i ilość produktu, kwotę należności podatkowej i termin jej płatności, kwotę kredytu, uiszczenie na poczet pokredytowanej należności, stan kredytu.

Przy większych sumach należności państwowych zobowiązany nie zawsze jest w stanie uiszczyć je od razu w jednej kwocie. W podobnych przypadkach dotycząca władza państwowa może się zgodzić na wniosek zobowiązanego, by tenże spłacił należność ratami w ściśle określonych terminach i kwotach. Dla utrzymania w ewidencji wyznaczonych terminów ratalnych i kwot zakłada władza państwowa *księgę ratalnych spłat* z kontami dla każdego zobowiązanego, gdzie uwidacznia się kwotę należności, terminy ratalne i kwotę, przypadającą do uiszczenia w poszczególnych terminach ratalnych.

W ciągu wykonywania budżetu mogły powstać należności dla państwa, które nie znalazły wyrazu w księgach przychodów budżetowych, a to z uwagi na okoliczności, iż są to przychody o charakterze prywatno-prawnym. np. pożyczka pewnej kwoty czynnemu funkcjonariuszowi, który przed spłaceniem pożyczki został przeniesiony w stan spoczynku; wynajem lokalu w budynku państwowym lub dzierżawa nieruchomości państwowych; prawa rybołówstwa lub polowania na gruntach państwowych. Jeżeli z podanych tytułów należności w dotyczącym okresie nie uiszczono, właściwa władza państwowa wpisuje zaległe kwoty do *księgi należności czynnych* w celu wykazania ich w zamknięciu rocznem rachunków i utrzymania w ewidencji celem pobrania ich w następnym okresie gospodarczym obok kwot przypadających w tym nowym okresie.

Administracja państwowa ponosi w wykonywaniu gospodarki budżetowej szereg najrozmaitszych wydatków w formie świadczeń osobowych, rzeczowo-administracyjnych i specjalnych resortowych. Świadczenia te są oparte o pewną podstawę prawną, która znalazła swój wyraz w właściwym akcie administracyjnym, zarządzającym dokonanie pewnego wydatku. Charakter wydatku może być stały lub jednorazowy. Zarządzenie administracyjne może spowodować wydatek albo jednorazowo albo częstotliwie. Wydatki np. na uposażenie, na utrzymanie biur (pomieszczenie, urządzenie, materiały pisarskie), czynsze dzierżawne posiadają charakter stały; na zasiłki, dotacje, subwencje, remont nieruchomości — charakter jednorazowy. Wydatki pierwszego rodzaju mogą być dokonywane albo na zasadzie zarządzeń administracyjnych jednorazowych albo zarządzeń każdorazowych. Wydatki na uposażenie, na czynsze dzierżawne należą do grupy pierwszej, na utrzymanie biur do grupy drugiej. Organ władzy państwowej, przyjmując pewną osobę do służby państwowej czy na podstawie stosunku prawnopublicznego, czy prawnoprywatnego, daje zlecenie przypisania kwoty uposażenia i wypłacania jej w określonych terminach (miesięcznie z góry lub z dołu); zawarłszy umowę o dzierżawę jakiegoś budynku czy nieruchomości gruntowej, udziela dotyczący organ władzy państwowej swemu organowi wykonawczemu wraz z odpisem umowy dzierżawnej zlecenie przypisania kwoty czynszu dzierżawnego i wypłacania jej w umówionych terminach właścicielowi dzierżawionej nieruchomości. W obu wymienionych przykładach wydaje władza jednorazowe zarządzenie, dotyczące wydatku powtarzającego się. W obu przypadkach zachodzi konieczność ujęcia kwoty zobowiązania państwowego w ewidencję w formie przypisania należności do wypłaty. Przypis ten uskutecznia się w pierwszym przypadku w *księdze płać* na kontach poszczególnych osób lub w *kartach likwidacyjnych* założonych dla każdej osoby. Łączna suma należności z tytułu uposażenia,

przypisana i wypłacana w pewnym określonym terminie stanowi kwotę wydatku, który obciąża kredyt w dotyczącym tytule budżetowym za dany okres budżetowy. Księga płac względnie karty likwidacyjne są zatem księgą pomocniczą do obrachunku zobowiązań państwa względem swych funkcjonariuszów. W drugim przytoczonym przypadku ewidencję zobowiązań z tytułu czynszu dzierżawnego prowadzi się w *księdze należności biernych*. Dla każdego kontrahenta otwiera się konto, w którym wyszczególnia się istotne punkty umowy, dotyczące przedmiotów umowy, wysokości umówionego czynszu dzierżawnego, terminów płatności czynszu, dat, dotyczących wypłaty czynszu (dzień, miesiąc, pozycja dziennika kasowego). Łączna suma wydatku z tytułu czynszu dzierżawnego stanowi kwotę wydatku w właściwym tytule budżetowym w danym okresie budżetowym.

Księga należności biernych służy do utrzymywania ewidencji zobowiązań państwa nie tylko płatnych w oznaczonych terminach w toku wykonywania budżetu, lecz także takich zobowiązań, które nie zostały wyrównane do końca okresu budżetowego, wskutek czego ich wyrównanie może nastąpić dopiero w następnym okresie budżetowym. Są to zobowiązania o charakterze jednorazowym, nie figurujące w księgach jako należność dłużna przypisana do zapłaty. W rocznem zamknięciu rachunkowem jest ona wykazana jako zaległość do wyrównania i od tej chwili jest utrzymywana w ewidencji aż do czasu jej umorzenia.

Aparat administracji państwowej składa się z całego szeregu ogniw większych i mniejszych, przełożonych i podwładnych, których utrzymanie powoduje stałe wydatki. Ponoszenie tych wydatków można ująć w trojaki sposób: 1) władza dysponująca (asygnująca) środkami pieniężnymi w ramach przyzwozonych kredytów skutecznie bezpośrednio wypłatę należności na podstawie śladanych przez podwładne organa wykonawcze dowodów rachunkowych. 2) Władza asygnująca wypłaca podwładnym organom wykonawczym pewne sumy okresowe na utrzymanie biur z nałożeniem na te organa obowiązku wyliczania się z otrzymanych sum. 3) Władza asygnująca wypłaca podwładnym organom pewne sumy na utrzymanie biur bez nałożenia obowiązku wyliczania się. Gdy pierwszy i trzeci z przytoczonych przykładów obciążają dotyczący tytuł budżetowy bezpośrednio, drugi różni się tem, że władza asygnująca może wypłaconą sumę podwładnemu organowi z obowiązkiem z jego strony wyliczenia się potraktować albo bezpośrednio jako wydatek z dotyczącego tytułu budżetowego albo dopiero pośrednio. Wobec nałożenia na organ podwładny obowiązku wyliczenia się z otrzymanej sumy, władza asygnująca musi nadzorować organ podwładny, aby zużył wyasygnowaną mu sumę na wyznaczone cele, tudzież aby złożył w określonym terminie sprawozdanie z otrzymanych kwot. Wspomniany nadzór wykonywa władza asygnująca w ten sposób, że zakłada *księgę zaliczek*, w której otwiera konto dla każdego organu podległego, odnotowując w niem kwotę każdorazowo wypłaconej zaliczki, cel jej przeznaczenia, kwotę, z której się organ podwładny wyliczył oraz kwotę pozostałości do wyliczenia się. Jeżeli władza asygnująca potraktowała wypłaconą kwotę zaliczki jako wydatek bezpośredni z dotyczącego tytułu budżetowego, a podwładny organ nie wyliczył się z pewnej otrzymanej sumy do końca okresu sprawozdawczego, pozostałą niewyliczoną kwotę zwraca, którą władza asygnująca przyjmuje w tym samym tytule budże-

towym jako zwrot niewykorzystanych środków pieniężnych. Jest to równoznaczne ze stornowaniem w dotyczącym tytule budżetowym dokonanego uprzednio wydatku. W księdze zaliczek konto sprowadza się do salda zerowego. Jeżeli natomiast władza asygnująca nie potraktowała wypłaconej sumy jako wydatku bezpośrednio obciążającego dotyczący tytuł budżetowy, — w tym przypadku dokona wypłaty zaliczki z ogólnych zapasów kasowych na ciężar rachunku sum przechodnich, — po otrzymaniu rozliczenia od organu podwładnego przeprowadza wydatek rzeczywisty przez rachunek dotyczącego tytułu budżetowego przy równoczesnem wyrównaniu kwotą wydatku (uznaniu) rachunku sum przechodnich. O ileby podwładny organ nie wyliczył się z pełnej otrzymanej kwoty zaliczki, pozostałą niewyliczoną sumę wpłaca z końcem okresu sprawozdawczego na dobro rachunku sum przechodnich, który tą drogą zostaje wyrównany, a zarazem wyrównane konto organu w księdze zaliczek.

Księga zaliczek służy również do utrzymywania ewidencji wszelkich wypłat na rachunek robót i dostaw dla państwa, finansowanych przez dłuższy okres czasu w drodze zaliczkowej w miarę postępu robót i dostaw.

Rozważając zagadnienie prowadzenia ewidencji w księdze zaliczek kwot wypłaconych zaliczkowo na pewne cele, po których sfinansowaniu organ wykonawczy ma złożyć szczegółowy obrachunek, wypada zastanowić się nad pytaniem, który z podanych wyżej dwóch sposobów zarachowania sum zaliczkowych na ciężar dotyczących tytułów budżetowych należy ze stanowiska prawidłowej gospodarki pod względem formalnym uznać za właściwszy. W przypadku pierwszym, t. j. przy ostatecznem obciążeniu tytułu budżetowego zajdzie często przypadek, że suma zaliczki nie została w całości wyczerpana w okresie, z którego podległe organa wykonawcze są obowiązane składać periodyczne sprawozdania rachunkowe, np. miesięczne, kwartalne, a mimo to w sprawozdaniu rachunkowem o wykonaniu budżetu należy w rozchodach wykazać pełną kwotę wydatku w tytule budżetowym, z którego zaliczkę wypłacono. Obraz rzeczywistego stanu gospodarki nie odpowiada obrazowi wykazanemu w rachunku. Jeżeli wypłaconej kwoty zaliczki nie zużyto w pełnej sumie do końca okresu sprawozdawczego, pozostała reszta podlega zwrotowi ze względu na konieczność sporządzenia rocznego zamknięcia rachunków, dotyczących wykonania budżetu oraz zamknięcia związanych z tem obrotów kasowych. Jak wiadomo, rachunek i kasa muszą się zgodzić. Gdyby organ sprawozdawczy wykazał np. przychód budżetowy 1000, rozchód w pewnym tytule budżetowym tytułem zaliczki 1000, musiałby wykazać w stanie kasy zero; tymczasem po przeciwstawieniu przychodowi 1000, wyrachowanego wydatku 800, w stanie kasy winno się wykazać pozostałość 200. Aby więc wykazanej rachunkowo pozostałości kasowej odpowiadał stan kasy rzeczywisty, organ wykonawczy, który nie zużył owych 200, wpłacić je winien do kasy. W związku z powyższem należałoby przeprowadzić w księdze rozchodów budżetowych i w księdze zaliczek następujące operacje: w księdze rozchodów budżetowych — wydatek 1000, w księdze zaliczek na koncie osoby A rozchód (winien) 1000, w dzienniku rozchodu wypłata zaliczki osobie A 1000. Z końcem okresu budżetowego A rozlicza się z sumy 800. Sumą tą uznaje się konto A w księdze zaliczek. Powstaje w ten sposób różnica w kwocie 200 pomiędzy saldem na koncie zaliczek i w dotyczącym tytule budżeto-

wym, wykazującym wydatek 1000; dla uzgodnienia obu rachunków należy w tytule budżetowym wykazać rzeczywisty wydatek 800 zgodnie z rachunkami. Po porównaniu z rachunkiem ksiąg okazuje się różnica na dobro kasy 200; a ponieważ sumy tej w kasie niema, znajduje się bowiem poza kasą, należy ją do kasy wpłacić.

W przypadku drugim kwotę zaliczki 1000 wypłaca się z ogólnych zapasów kasowych i zapisuje na rozchód w rachunku sum przechodnich. Czy w okresach perijodycznych czy z końcem okresu budżetowego organ, który otrzymał zaliczkę, składa rachunki z dokonanych wydatków. Jeżeli suma dowodów opiewa na 800, w księdze zalczek uznaje się konto zaliczkobiorcy na kwotę 800 (przychód) i równocześnie zapisuje na rozchód wydatek w sumie 800 na właściwym tytule budżetowym oraz na przychód w sumach przechodnich. Wydatek kasowy w sumach budżetowych jest równy z rozchodem na rachunku tych sum. Pozostałość niewyliczoną 200, obciążającą zaliczkobiorcę w stosunku do sum przechodnich, przenosi się na następny okres gospodarczy. Sumy przechodnie nie podlegają obowiązkom rocznego ich zamykania w sposób obowiązujący sumy budżetowe, nie zachodzi zatem konieczność dokonywania zwrotów pozostałości kasowych; wystarczy tę pozostałość przenieść na następny okres do ostatecznego zlikwidowania albo przez złożenie rachunku wydatków dokonanych w następnym okresie albo, o ile tego samego lub pokrewnego rodzaju wydatki się nie powtórzyły, czego pierwotnie przewidzieć nie było można, przez wpłacenie jej na przychód na rachunku sum przechodnich, które w ten sposób zostały wyrównane i temsamem konto zalczek uznane.

W uwzględnieniu powyższych okoliczności drugi z przytoczonych dwóch sposób wypłacania zalczek wydaje się bardziej jasny i prawidłowy.

Spotkać się często można z twierdzeniem, że wydatki budżetowe powinny być pokrywane bezpośrednio z sum budżetowych, zaś i kwoty zalczek na wydatki budżetowe winny być asygnowane z sum budżetowych. O ile część pierwszą twierdzenia należy uznać za zupełnie słuszną, o tyle części drugiej, jako wniosku wysuniętego z pierwszej części, nie można uważać za racjonalny. Na innem miejscu mówimy o zasadności dokonywania wydatków¹⁾; tu wspominamy, że zaliczka nie jest jeszcze wydatkiem budżetowym, że nie zaistniał jeszcze fakt, któryby stwarzał podstawę do dokonania wydatku na ciężar sum budżetowych; brak zatem warunków do obciążenia ostatecznego przyzwołonego kredytu.

Powyższemu argumentowi możnaby przeciwstawić kontrargument następujący: jeżeli władzy asygnującej wolno byłoby asygnować zaliczki z zapasów kasowych na ciężar sum przechodnich, a ponadto władza miałaby prawo skutecznie wydatki drogą normalną w granicach uruchomionych jej środków pieniężnych na cele budżetowe, przekroczyłaby w rzeczywistości w wykonywaniu budżetu przyznane jej środki pieniężne może nawet ze szkodą dla całości wykonania budżetu w danym okresie. Taki kontrargument nie wydaje się zbyt przekonywujący. Gospodarka państwowa jest gospodarką ciągłą i, jak wiemy, nakładową. Przekroczenie przyzwołowanych sum w jednym okresie perijodycznym, np. miesiącu wpływanie na stosowną redukcję przyznać się mających środków pieniężnych

¹⁾ Por. prawo asygnacji.

w następnym perjodzie przez uznanie przekroczenia za antycypację wydatków. Przekroczenie zaś dokonane w rachunku końcowym okresu budżetowego musi być usprawiedliwione pisemnie w rocznym sprawozdaniu rachunkowym o wykonaniu budżetu. Usprawiedliwienie przekroczenia albo będzie przyjęte bez dalszych konsekwencji albo odrzucone, co pociąga za sobą wpłacenie odszkodowania w formie zadecydowanej przez kompetentny czynnik władzy państwowej na zasadzie sprawozdania o kontroli rocznych zamknięć rachunków państwa.

Inne pomocnicze rachunki.

Każde gospodarstwo zakłada pomocnicze księgi i rachunki w zależności od rozmiarów gospodarki i jej indywidualnych potrzeb. Dotyczy to także gospodarstwa publicznego.

Gospodarstwo państwowe, obejmujące gospodarkę pieniężną, opartą na przymusie w stosunku do obywatela, znajdzie się niejednokrotnie w położeniu takim, że obok ksiąg pomocniczych, wymienionych w poprzednim tytule, musi założyć i prowadzić jeszcze księgi i rachunki dodatkowe, jakich w normalnych i idealnych warunkach prowadzenia gospodarki nie potrzebowałoby używać. Gospodarstwo państwowe, które pozostaje w tak licznych bezpośrednich stosunkach z obywatelami, siłą rzeczy samej zetknąć się musi z ułomnościami i wadami ludzkiemi tak w odniesieniu do swych funkcjonariuszów, jak również w odniesieniu do swych obywateli. Stanie się niejednokrotnie dłużnikiem swego obywatela z powodu nieodpowiedniego działania własnego wykonawcy - funkcjonariusza lub poniesie czasem straty z powodu pewnych nieszczęśliwych wypadków albo z powodu przestępnego działania własnego funkcjonariusza lub innej jednostki.

Te właśnie dwa zjawiska zachodzące w gospodarce państwowej omówić zamierzamy, wskazując zarazem sposób ich ujęcia kasowego i rachunkowego w właściwych księgach względnie rachunkach.

§ 1. NADPŁATY.

Fakt, iż gospodarstwa publiczne opierają swą gospodarkę pieniężną zasadniczo na należnościach przymusowych, powoduje często zjawiska, jakich w gospodarstwach prywatnych nie spotykamy. Czyto dzięki niedokładnej znajomości przepisu ustawowego, czy dzięki niewłaściwej jego wykładni, czy wreszcie dzięki zbyt daleko posuniętej gorliwości fiskalnej w osobie funkcjonariusza władzy publicznej, obywatel świadczy więcej, niż winien prawnie świadczyć. W toku przewidzianego ustawowo postępowania administracyjnego sprostowano wskutek odwołania się pokrzywdzonego obywatela przypadającą od niego należność na kwotę niższą. Lecz obywatel, stosując się do zasady: „wniesienie środka prawnego nie wstrzymuje obowiązku zapłaty należności” i nie chcąc się narażać na koszty egzekucyjne, zapłacił już żadaną od niego należność w pełnej kwocie. Po sprostowaniu wymiaru należności stwierdza się zaistnienie nadpłaty na korzyść obywatela. Jest to nienależność ze strony gospodarstwa publicznego, a pretensja obywatela, powstała w chwili wpłacenia kwoty wyższej od prawnie należnej.

Jak postąpić celem wyrównania wspomnianej pretensji? W terminologii rachunkowości państwowej procedura wyrównania takiej pretensji nazywa się zwrotem nadpłaty.

Zwrot nadpłaty da się skutecznie w dwojaki sposób: 1) przez zaliczenie nadpłaty na zaległe należności, przypadające od tego samego obywatela, 2) przez zwrot w gotówce.

Ważne jest zagadnienie, z jakich funduszków należy zwrócić kwotę nadpłaty. O funduszach zdecyduje czas powstania nadpłaty i rodzaj sum, w których nadpłata powstała.

Jeżeli nadpłata powstała w należnościach powtarzających się, t. j. w należnościach, których rodzaj powtarza się w przychodach budżetowych każdorocznie, tudzież jeżeli powstanie nadpłaty i jej zwrot przypada na ten sam okres budżetowy, nadpłatę zwraca się z bieżących wpływów tego rodzaju sum, w których nadpłata powstała. W tych warunkach nastąpi wyrównanie i uzgodnienie należności i uiszczeń w tym samym okresie budżetowym.

Przykład: Przypisana pierwotnie należność wynosi 1000; zgodnie z otrzymanym nakazem płatniczym podatnik płaci 1000, lecz równocześnie wnosi odwołanie. W postępowaniu odwoławczym uwzględniono odwołanie i sprostowano wymiar na kwotę 800, wobec czego w dotyczącej księdze rachunkowej (bierczej) odpisano z należności 1000 kwotę 200, wykazując ostateczną należność w kwocie 800. W uiszczeniu wykazano natomiast zapłaconą kwotę 1000, a zatem wykazano po przeciwstawieniu kwocie uiszczenia kwotę należności nadpłatę 200. Nadpłatę powyższą zwrócono w tym samym okresie budżetowym, więc w zamknięciu rachunków wykazano: przypis 1000, odpis 200, należność 800, uiszczenie 1000, zwrot nadpłaty 200.

Odmienne przedstawia się zagadnienie zwrotu nadpłat, jeżeli nadpłata zaistniała w jednym okresie, a jej stwierdzenie i zwrot następuje w drugim okresie budżetowym.

W roku np. 1932/33 wymierzono kwotę 1000 i kwotę tę pobrano. Uiszczenie odpowiada kwocie wymierzonej. Na skutek odwołania podatnika wymiar w postępowaniu odwoławczym sprostowano, lecz dopiero w następnym okresie budżetowym, t. j. 1933/34. Za okres 1932/33 dokonano zamknięcia ksiąg, sporządzony roczny rachunek, w którym w odniesieniu do omawianej pozycji nie wykazano ani zaległości, ani nadpłaty; przypis wynosi 1000, odpisu niema żadnego, zatem należność wynosi 1000 i uiszczenie 1000.

W następnym okresie budżetowym władza wymiarowa otrzymuje orzeczenie prostujące wymiar na kwotę 800. Co ma uczynić z otrzymanym orzeczeniem? W zamkniętych księgach bierczych ubiegłego okresu budżetowego żadnych zmian kwotowych przeprowadzać jej nie wolno. Czy może, jeżeli jest to należność powtarzająca się, np. podatek dochodowy, otrzymane orzeczenie odnotować na koncie podatnika w księdze bierczej, zawierającej przypis przypadającej od niego należności za bieżący okres budżetowy? A co ma uczynić, jeżeli dotyczący obywatel zlikwidował przedsiębiorstwo i przestał być podatnikiem w następnym okresie budżetowym? Nadpłata zaistniała prawnie i faktycznie; z jakich sum należy skutecznie jej zwrot?

Rozważmy przypadek pierwszy. Na podstawie zeznanego i niezakwestjonowanego dochodu ustalono jako należność tytułem podatku dochodo-

wego kwotę 2500; kwotę tę przypisano do uiszczenia; przypis stał się prawomocny. Gdyby władza wymiarowa chciała na podstawie otrzymanego orzeczenia, prostującego wymiar należności za rok ubiegły, dokonać odpisu należności przypisanej prawomocnie za rok bieżący, popełniłaby podwójną niewłaściwość: 1) realizowałaby orzeczenie, dotyczące przypisu należności ubiegłego okresu na przypisie roku bieżącego, temsamem 2) zaciemniałaby obraz stanu prawnego i rzeczywistego w odniesieniu do należności bieżącego okresu. Przypis wynosiłby kwotę 2500, zatem uiszczenie winno odpowiadać tej kwocie, gdy tymczasem, po dokonaniu na podstawie orzeczenia odpisu, przypis zmniejszonoby o kwotę 200, czyli wykazanoby należność 2300, po której uiszczeniu otrzymalibyśmy w odniesieniu do bieżącego okresu budżetowego stan niezgodny o kwotę 200.

Jeżeli obywatel nie figuruje więcej jako podatnik, władza wymiarowa otwiera, celem wykonania orzeczenia, konto dla podatnika, uwidaczniając na niem jedynie odpis kwoty 200, a ponieważ niema żadnego przypisu i uiszczenia, przeto przeciwstawiając wedle ogólnych zasad kwocie przypisanej należności sumę odpisu i uiszczenia, wykazuje nadpłatę 200 w liczbie ujemnej jako kwotę długu wobec podatnika (należność = 0, mniej odpis = 200, plus uiszczenie = 0 równa się = 200) i powołuje się równocześnie na konto podatnika w księdze bierczej, na którym powstała nadpłata. Wprawdzie w powyższy sposób władza wymiarowa nie zmienia stanu przypisu i należności przypadającej od podatnika w bieżącym okresie budżetowym; wprowadza jednakowoż do księgi bierczej tegoż okresu sprostowania, dotyczące ubiegłych okresów budżetowych. Oba zatem przedstawione sposoby rachunkowego ujmowania nadpłat powstałych w ubiegłych okresach, a stwierdzonych w następnych okresach budżetowych uznać należy za nieprawidłowe.

Jeżeli zachodzą przypadki wskazane w poprzednim zdaniu, winna władza wymiarowa spowodować przeniesienie danych, dotyczących przypisu, odpisu i uiszczenia z konta, na którym powstała nadpłata, do specjalnej księgi, tak zw. *księgi nadpłat*, skorespondowania wzajemnego numerów kolejnych konta księgi bierczej i księgi nadpłat, odnotowania w księdze nadpłat dat orzeczenia, sprostowania należności na kwotę właściwą i wyprowadzenia przypadającej do zwrotu kwoty nadpłaty. W księdze nadpłat należy przewidzieć przedziałkę na wpisanie daty i pozycji dziennika rozchodu, pod którą nadpłatę zwrócono.

Nie zaciemni się obrazu przypisu, należności i uiszczeń bieżącego okresu budżetowego, jeżeli nadpłaty, powstałe w ubiegłym okresie budżetowym, zwróci się również z pływów bieżących lecz za pośrednictwem księgi nadpłat. Do pomocy i pośrednictwa w celu umożliwienia zwrotu nadpłaty w poszczególnych przypadkach używa się sum przechodnich.

Z chwilą ustalenia kwoty nadpłaty władza wymiarowa asygnuje ją na ciężar rachunku sum przechodnich, uwidaczniając w treści asygnaty konto podatnika w księdze bierczej względnie numer kolejny księgi nadpłat i okres budżetowy, którego nadpłata dotyczy. Po upływie miesiąca wykaże w sprawozdaniu kasowem wpływ brutto w danym rodzaju sum, ogólną kwotę zwrotu nadpłat bieżących i z lat ubiegłych, tudzież wpływ netto. W sprawozdaniu rocznem wykaże przypis (obok zaległości z poprzednich lat) odpis, należność ogólną, uiszczenia, zaległości, nadpłaty i zwroty nad-

płat z lat ubiegłych. Sumę zwrotu nadpłat odpisaną z bieżących wpływów wyrówna rozchód w sumach przechodnich z tytułu efektywnych zwrotów nadpłat w ciągu okresu sprawozdawczego.

Istnieje inny jeszcze sposób dokonywania zwrotu nadpłat, drogą odpisywania (storna) w dotyczącej księdze przychodów budżetowych z równoczesnym powołaniem się na pozycję, w której nadpłata powstała i wydania (schwarz-Ausgabe otr), jakkolwiek kasowo i rachunkowo prosty, nie przychodu czerwonym atramentem. System ten znany w Niemczech (Einnahme schwarz-Ausgabe ort), jakkolwiek kasowo i rachunkowo prosty, nie przychodzący się do otrzymania jasnego obrazu gospodarki, powoduje częste omyłki cyfrowe wobec faktu, że tak cyfry czarne jak czerwone są wpisywane w jednej i tej samej przedziałce, a pozatem sama statystyka wymiarów i uiszczeń pozostawia również wiele do życzenia z powodów, które wyżej podaliśmy.

Wypada obecnie rozważyć, z jakich funduszy należy dokonać zwrotu nadpłaty, jeżeli w następnych okresach budżetowych nie przewidziano żadnych wpływów w danym rodzaju sum budżetowych wskutek np. zniesienia pewnych świadczeń. W takich przypadkach zachodzi konieczność uzyskania odpowiedniego kredytu i asygnowania zwrotu nadpłat z uruchomionych środków pieniężnych w ramach otwartego kredytu albo asygnowania wprost na ciężar dotyczącego kredytu bez uruchamiania środków pieniężnych z uwagi na fakt, że nadpłata stanowi niewątpliwie dług podlegający zwrotowi bez względu na stan rozporządzalnych środków pieniężnych na jej zwrot.

Jeżeli podatnik, któremu należy się zwrot nadpłaty w jednym rodzaju sum, jest równocześnie dłużnikiem w innym rodzaju sum, nadpłatę zalicza się na istniejącą zaległość. Czyni się to sposobem kasowym, to znaczy, wydaje się nadpłatę w dzienniku rozchodu na ciężar sum, w których nadpłata powstała i przyjmuje się na przychód w dzienniku przychodu na dobro sum, w których istnieje zaległość. Ten tryb postępowania jest podyktowany ze względów kontrolnych w gospodarce państwowej koniecznością zarachowania brutto w każdym rodzaju sum.

§ 2. STRATY.

Każdy przewidujący gospodarz prywatny liczyć się musi z możliwością ponoszenia strat niezawinionych w swym gospodarstwie, jak: kradzież, rabunek, pożar, klęska powodziowa, sprzeniewierzenie ze strony personelu zatrudnionego w przedsiębiorstwie i t. p. Niezależnie od ubezpieczenia w instytucji ubezpieczeniowej tworzy jeszcze fundusz rezerwowy na straty. Czy tak musi postąpić gospodarz publiczny?

Jeżeli gospodarz publiczny znajdzie się w roli gospodarza prywatnego, winien zasadniczo postąpić podobnie jak ten ostatni; powiadamy zasadniczo, zachodzi bowiem mogą okoliczności, że nie będzie potrzebował się ubezpieczać przed pewnego rodzaju wypadkami. Jeżeli natomiast gospodarz publiczny znajdzie się wyłącznie w roli administratora publicznych funduszy pieniężnych, znajdzie inne sposoby zabezpieczenia tych funduszy, a nie w drodze asekuracji. Wypładłaby ona zbyt drogo w porównaniu z ewentualnymi poniesionymi stratami przy zastosowaniu własnych środków bezpieczeństwa. Mimo to należy się liczyć z wypadkami pożaru,

kradzieży z włamaniem, sprzeniewierzenia, w których skarb ponosi pewne straty materialne w gotowiznie. Jak należy postąpić w takich przypadkach, aby doprowadzić do zgodności stanu kasy rzeczysty z stanem kasy wyprowadzonym w księgach kasowych i rachunkowych?

Należy się liczyć z możliwością zajścia jednego z dwóch następujących rodzajów zdarzeń: albo wypadek zajdzie już po zarachowaniu wszystkich pieniędzy, zamknięciu dzienników i uzgodnieniu dziennego stanu kasy, albo zajdzie on w czasie pomiędzy pobraniem pieniędzy od płacących i wydaniem im prawidłowego pokwitowania a zarachowaniem przyjętej gotowizny w właściwych księgach. W obu rodzajach zdarzeń gospodarstwo publiczne poniesie straty, których zarachowanie będzie różne. W przypadku pierwszym efektywną stratę musi zapisać na rozchód na specjalnym rachunku w sumach przechodnich, rachunku strat. W drugim przypadku wchodzi w grę jeszcze inne zagadnienie. Wobec faktu wydania płatnikowi prawidłowego pokwitowania należy konto podatnika uznać kwotą przez niego wpłaconą, na co posiada dowód w rękach, ale też należy równocześnie wpisać na przychód tę kwotę w właściwym dzienniku przychodu. Ponieważ kwota wskutek sprzeniewierzenia jej nie wpłynęła do kasy, należy równocześnie dla wyrównania stanu kasy wypisać ją na rozchód na rachunku strat w sumach przechodnich i o ile sprawca jest znany, a suma sprzeniewierzona od niego ściągalna, przypisać mu ją w księdze przychodów sum niebudżetowych do ściągnięcia (rk. sum przechodnich: zwrot niedoborów kasowych).

Zachodzi pytanie, czy wydane na rozchód w sumach przechodnich na rachunku strat kwoty, stanowiące bezwzględną stratę, winny być na tym rachunku wyrównane i z jakich funduszków. Spotkać się można z dwoma poglądami. Jedni twierdzą pozytywnie, drudzy zajmują stanowisko negatywne. Pierwsi żądają skrupulatnego wyrównywania w sumach przechodnich każdej pozycji rozchodowej pojedynczo lub sumami ogólnymi za pewien okres, drudzy uważają to za rzecz zbędną. Pierwsi żądają w celu wyrównania rozchodu w sumach przechodnich na rachunku strat otwarcia w sumach budżetowych odpowiedniego kredytu, drudzy oświadczają, że kredyt jest zbędny, powoduje bowiem zwiększenie sum budżetowych po stronie wydatków po to tylko, aby pokryć pozycje rozchodowe w sumach przechodnich. Wystarczy, jeżeli w rocznym zamknięciu rachunków wykaże się pod osobną pozycją „straty” kwotę, o jaką stan gotowizny się zmniejszył i z jakiego powodu. Jest bowiem rzeczą obojętną ze stanowiska czysto kasowego, co wpłynęło na zmniejszenie stanu kasy, pożar czy sprzeniewierzenie; strata powstała i tę należy wykazać bez uciekania się do budżetu. Procedura żądania i otwierania kredytów budżetowych na pokrycie strat w własnej kasie w zapasach kasowych wygląda na chęć wypełnienia efektywnych braków w skarbcu uzyskaniem zezwolenia na budżetowe zaspokojenie nieistniejącej potrzeby społecznej.

Pogląd drugi wydaje się słuszny i racjonalny ze stanowiska rachunkowości państwowej. Nie obciąża sum budżetowych tylko w celu dokonania obrotu bezwynikowego w gospodarce państwowej, gdy straty kasowe są w rocznym zamknięciu rachunków w właściwy sposób wykazane.

Dla potwierdzenia słuszności poglądu drugiego zauważyć jeszcze wypada, że w tych samych sumach przechodnich znajdują się rachunki przychodowe, które nie są wcale wyrównywane przeciwstawnymi pozycjami

rozchodowemi. Wymieńmy dla przykładu wpłaconą większą sumę pieniężną, znalezioną przez organa służby śledczej lub służby granicznej. Ponieważ nikt się nie zgłosił i nie udowodnił swych praw do znalezionej sumy pieniężnej, zarachowano ją na przychód w sumach przechodnich na rachunku: przepadłości na rzecz skarbu i wcielono ją do ogólnych zapasów kasowych bez uważania jej jako specjalna pozycja przychodowa w budżecie.

Zasadniczo każda pozycja na poszczególnych kontach w sumach przechodnich winna być przeciwstawnie wyrównana. Jeżeli jednakowoż chodzi o wymienione wyżej oba specjalne rachunki w tychże sumach: rachunek przychodowy „przepadłości na rzecz skarbu” i rachunek rozchodowy „straty skarbu”, ogólna zasada do nich stosować się nie może i nie powinna. Charakter tych rachunków jest w gospodarce państwowej specyficzny i dzięki temu muszą być z uwagi na całokształt tejsze gospodarki i jej wyników odrębnie traktowane.

Księgi kasowe.

Jakie księgi kasowe należy założyć i prowadzić, zależy od przyjętego w państwie systemu organizacyjnego służby kasowej w ogólności, a od zakresu działania przewidzianych organów kasowych w szczególności. System rachunkowości kameralistycznej wymaga, jak już wiemy, oddzielenia ze względów kontrolnych funkcji dyspozycyjnych od wykonawczych i stworzenia dla tych ostatnich odrębnych organów, które nazwaliśmy organami kasowemi. Z punktu widzenia polityki obiegu pieniężnego i potrzeb administracyjnych uznaliśmy istnienie zamiast kas resortowych jednolitej kasy zbiorowej w charakterze wspólnego organu kasowego wszystkich organów dyspozycyjnych jako celowe i racjonalne, przyjmując wyjątki w uzasadnionych przypadkach.

Organa kasowe przyjmują wpłaty i uskuteczniają wypłaty stosownie do otrzymywanych dyspozycji kompetentnych organów w granicach ich działalności tak w zakresie sum budżetowych, jak niebudżetowych. Przyjęcie wpłaty i uskutecznienie wypłaty musi być odnotowane w księdze, którą nazwaliśmy kasową. Wpisy uskutecznia się bieżąco z dnia na dzień (chronologicznie), więc księgę kasową nazwaliśmy *dziennikiem*. Jeżeli organem kasowym, wykonyującym dyspozycje, będzie jednolita kasa zbiorowa, zachodzi potrzeba utrzymania ewidencji, który organ dysponujący kasie zlecenie, a to w celu, aby łatwiej przeprowadzić kontrolę prawidłowości samej dyspozycji i jej wykonania. Chcąc uczynić zadość powyższemu potrzebom, kasa zapisze wykonanie zlecenia do dziennika, a ponadto do księgi *kontowej* na koncie danego organu dyspozycyjnego. Księga kontowa, prowadzona w kasie zbiorowej, nie jest księgą rachunkową w rozumieniu księgi rachunkowej systematycznej. Księga kontowa należy do ksiąg kasowo-rachunkowych; jest zapiskiem pomocniczym do dziennika, prowadzonym w tych wszystkich przypadkach, w których kasy nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych systematycznych. *Prowadzenie księgi kontowej jest niezbędne dla utrzymania należytego porządku w służbie kasowej: Dziennik wykaże, ile wpłacono względnie wypłacono, księga kontowa*

kasy wykaze, kto zadysponował, a księga rachunkowa wykaze przeznaczenie sumy przez kasę przyjętej względnie wypłaconej. Jeżeli organ kasowy ma powierzone funkcje również rachunkowe, odpadnie potrzeba prowadzenia księgi kontowej wobec prowadzenia ksiąg rachunkowych dla organu dyspozycyjnego. Przypadek ten zachodzi w kasach skarbowych, prowadzących księgi rachunkowe podatków, odpada więc potrzeba prowadzenia księgi kontowej dla urzędu skarbowego jako organu dyspozycyjnego.

Kasy zbiorowe przyjmują wpłaty i uskuteczniają wypłaty sum budżetowych i niebudżetowych. Rozmiar wypłat może być bardzo duży; prowadzenie więc jednego dziennika utrudniłoby czynności kasy. W celu usunięcia niedogodności, ułatwienia czynności dziennego zamykania obrotów kasy, ułatwienia kontroli pobierania i wydatkowania poszczególnych rodzajów sum prowadzi się kilka dzienników. Jeżeli kasa prowadzi dla pewnej grupy przychodów budżetowych także rachunkowość systematyczną, prowadzenie dzienników będzie musiało zadośćuczynić potrzebom prawidłowego prowadzenia tejże rachunkowości. Ma to zastosowanie przede wszystkim w dziedzinie poboru podatków przez urzędy skarbowe. Zakłada więc dzienniki dla poszczególnych podatków i innych sum, o ile co do tych ostatnich ilość dziennych wpłat lub wypłat jest znaczna; dzienniki te są dziennikami pomocniczymi. Sumyienne z dzienników pomocniczych przenosi się do dziennika głównego, do którego wpisuje się pozatem sumy, dla których osobnych dzienników nie założono, lecz jeden dziennik pomocniczy ogólny.

Nasuwa się pytanie: czy zachodzi potrzeba prowadzenia odrębnych dzienników dla sum budżetowych i niebudżetowych. Odpowiedź na powyższe pytanie zależy od stwierdzenia, jakie obowiązki ciążyą na kasie pod względem prowadzenia rachunkowości systematycznej i rachunkowości kasowej, oraz od stwierdzenia obowiązku składania sprawozdań o obrotach kasowych. Ponieważ obroty kasowe dotyczą całej gospodarki państwowej, a więc zarówno w zakresie sum budżetowych jak niebudżetowych, dla skontrolowania czy to administracyjnego czy parlamentarnego gospodarki budżetowej, wykazanej w sprawozdaniu rachunkowym, potrzeba oddzielić przychody i wydatki budżetowe od przychodów i wydatków niebudżetowych. Prowadząc księgi rachunkowe szczegółowe, mają kasy odrębną ewidencję powyższych sum w dotyczących księgach; uzgodnienie stanu w księgach rachunkowych i dziennikach nie napotyka na trudności w łonie samej kasy. Jeżeli szczegółową rachunkowość prowadzą organa dysponujące, kasa zmuszoną jest prowadzić w księdze kontowej dla każdego takiego organu osobne konto z podziałem na subkonta dla sum budżetowych i niebudżetowych według ich rodzajów. W ten sposób ma kasa możliwość prowadzenia jednego dziennika — z zastrzeżeniami, przytoczonymi wyżej — bez jakiegokolwiek uwłaczania konieczności wykazania w swych zestawieniach i sprawozdaniach osobno sum budżetowych, pozostających w swobodnej dyspozycji władz naczelných w zakresie wykonywania gospodarki budżetowej i osobno sum niebudżetowych, co do których skarb państwa, reprezentowany przez kasy, jest dłużnikiem wobec dysponentów temi sumami. Kasy będą zatem prowadziły pomocnicze dzienniki w granicach koniecznej potrzeby oraz dzienniki główne.

Prowadzenie wspomnianych dzienników należy do obowiązków nie tylko kas w charakterze osobnych organów, lecz także do obowiązków wszystkich tych działów czy oddziałów, którym powierzono wykonywanie funkcji kasowych, a które obejmujemy także ogólną nazwą kas.

§ 1. DZIENNIKI KASOWE I ICH FORMA.

Dzienniki służą do zapisywania każdego przychodu i każdego rozchodu, zadysponowanego w gospodarstwie publicznym. Forma dzienników może być dwojaka: albo osobno zaprowadza się dziennik przychodu i osobno dziennik rozchodu albo jeden dziennik z osobnymi przedziałkami dla przychodu i rozchodu, których rozmieszczenie będzie zależne od tego, czy w dzienniku oznaczy się poszczególne stroniczki czy karty, czy więc dziennik prowadzić się będzie systemem paginowym czy foljowym.

Bez względu na formę dziennika treść przedziałek i ich ilość jest jednakowa. Bezwzględnie muszą być przewidziane przedziałki na wpisanie pozycji bieżącej, na wpisanie treści, t. zw. przedziałka przedmiotowy, bo zawiera przedmiot wpisu, na wpisanie kwoty i na wpisanie pozycji księgi rachunkowej, pod którą odnotowano zapis w dzienniku. Jako celowe wprowadzić można jeszcze dalsze przedziałki na odnotowanie daty i numeru zarządzenia, na wpisanie daty kalendarzowej, kiedy wpisu w dzienniku dokonano. Szczegóły te mogą jednak być wpisane równie dobrze w przedziałce przedmiotowej: datą i numer zarządzenia w treści wpisu, a data dokonania wpisu w środku przedziałki nad pierwszym wpisem danego dnia.

Przy głębszym zastanowieniu się nad formą i treścią różnych form dzienników dochodzimy do wniosku, że forma dziennika foljowa zmusza do dużego zużycia miejsca. Ilość bowiem pozycji przychodowych i rozchodowych nie jest równa; przy dziennem więc zamknięciu i wyprowadzeniu salda jedna lub druga strona pozostaje niezapisana. Forma dziennika paginowa następcza wiele trudności w podziale pracy i uzgadnianiu wpisów w księgach z dziennikami. Nadaje się ona w gospodarstwach publicznych małych lub w niektórych działach wielkich gospodarstw, jeżeli obroty kasowe ze względu na rozmiar gospodarki są stosunkowo nieduże. Najpraktyczniejszą okazuje się forma odrębna dla dziennika przychodu i odrębna dla dziennika rozchodu tak ze stanowiska organizacji pracy, jak również ze stanowiska gospodarczego.

§ 2. SPOSÓB PROWADZENIA DZIENNIKÓW.

Do dzienników wpisuje się każdą zmianę w stanie majątkowym gospodarstwa publicznego. Fakt zaisinienia tej zmiany został udokumentowany zarządzeniem osoby powołanej do prowadzenia gospodarstwa. Zarządzenie to stanowi przedmiot wpisu i podstawę do pobrania względnie wydatkowania określonej sumy. Każde takie zarządzenie wpisuje się pod osobną pozycją dziennika przychodu względnie rozchodu. Jeżeli zarządzenie obejmuje swą treścią dyspozycje, dotyczące kilku różnych działów, dla których w księgach rachunkowych prowadzi się odrębne konta, w tym przypadku w przedziałce przedmiotowej dziennika wpisuje się szczegółową treść, jaka będzie potrzebna do stosownego odnotowania zdarzenia w księdze rachunkowej, a w przedziałce kwotowej osobno dla tych samych celów

poszczególne kwoty przy równoczesnym odnotowaniu w rubryce każdej z tych kwot styczną pozycję księgi rachunkowej. Zalecenia, aby każdą kwotę, objętą zbiorowem zarządzeniem, wpisać do dziennika pod osobną pozycją nie wydaje się konieczne. Zasadzie ogólnej, aby każdy wpis w dzienniku znalazł swój wyraz na odpowiednim rachunku w księdze rachunkowej, czyni się zadość przez wpis w dzienniku pod jedną pozycją z rozbiciem ogólnej sumy na poszczególne kwoty i przez odnotowanie przy tych kwotach stycznych pozycji rachunkowej.

Oprócz wpisania do dziennika każdego szczegółowego zarządzenia przyjęcia względnie wydatkowania pewnej sumy, wpisuje się analogicznie każdy przychód względnie rozchód, oparty o zarządzenie ogólne lub też o przepis ustawowy. O ile wpis taki wpływa na zwiększenie lub zmniejszenie stanu majątkowego gospodarstwa publicznego, znajduje on równocześnie swój wyraz w stycznej pozycji wpisanej w księdze rachunkowej.

Są jednakowoż pozycje w dziennikach, których się nie oznacza numerem kolejnym dziennika ani też nie odnotowuje się stycznej pozycji księgi rachunkowej.

Chcąc ustalić wyniki dziennych obrotów, sumuje się po skończonych czynnościach dziennych kwoty przychodu i rozchodu; sumie przychodu przeciwstawia się sumę rozchodu i ustala się t. zw. pozostałość kasową na dzień następny. Czynność tę nazywamy dziennym zamknięciem i wyprowadzeniem dziennego stanu kasy. Dzienny stan kasy, jako pozostałość kasowa na dzień następny, wpisuje się pod ostatnią pozycją przychodową w przedziałce przedmiotowej i kwotowej. Ponieważ wpis powyższy nie wpływa na zmianę stanu majątkowego, przeto odpada potrzeba uwidaczniania przy nim specjalnej pozycji dziennika, wpis ten bowiem nie jest notowany w księdze rachunkowej.

Uwzględniając różną formę dziennika kasowego, prowadzonego odrębnie dla przychodów i odrębnie dla rozchodów z jednej strony, dziennika jednego dla przychodów i rozchodów paginowanego lub foljowanego z drugiej strony, sposób zamykania dziennika i wpisania po dziennym zamknięciu pozostałości kasowej może być dwojaki. W pierwszym przypadku pod ogólną sumą dzienną przychodu wpisuje się ogólną sumę rozchodu z dziennika rozchodu i obliczoną różnicę oznacza się jako pozostałość kasową, jako t. zw. stan kasy. W drugim przypadku obliczoną różnicę poza dziennikiem, a oznaczoną w przedziałce przedmiotowej jako stan kasy, wpisuje się do przedziałki rozchodowej jako t. zw. saldo, poczem wyprowadza się ogólną sumę obu przedziałek (przychodowej i rozchodowej); obie te sumy będą równe. Ten sposób zamykania dzienników nazywa się saldowym. Kwotę salda przenosi się następnie do przedziałki przychodowej jako stan kasy.

Dziennik jeden, z ewentualnym podziałem na część przychodową i rozchodową lub prowadzony w formie paginowej albo foljowej, wystarcza przy gospodarstwach małych, nie posiadających wielu rozgałęzień. Gospodarstwa wielkie, znacznie rozgałęzione, stosują tak ze względów administracyjnych jak kontrolnych *zasadę prowadzenia dzienników dla każdego działu gospodarstwa* lub większych jego grup *osobno*, zbierającienne wyniki z tych działów w jednym dzienniku wspólnym. Dzienniki pierwszego rodzaju założone dla poszczególnych działów gospodarstwa nazywamy

dziennikami pomocniczymi lub specjalnymi, dziennik zaś wspólny — dziennikiem głównym lub ogólnym, który zawiera ponadto wpisy indywidualne, o ile dla pewnych grup nie założono dzienników pomocniczych. W razie prowadzenia dzienników pomocniczych i dziennika głównego sposób ich prowadzenia będzie nieco odmienny od przedstawionego wyżej. W dziennikach pomocniczych odpada potrzeba wyprowadzenia salda kasowego; wyprowadza się je w dzienniku głównym; w tym ostatnim, przyjmującymienne sumy przychodów i rozchodów z poszczególnych dzienników pomocniczych, nie notuje się zupełnie pozycji księgi rachunkowej, w przedziałce zaś przedmiotowej wpisuje się oznaczenie dziennika pomocniczego, z którego wpis pochodzi.

§ 3. TREŚĆ I SPOSÓB DOKONYWANIA WPISÓW W DZIENNIKACH.

Zastanawiając się nad treścią wpisów w dziennikach, stawiamy sobie pytanie, co wpis musi obejmować, aby zadania rachunkowości były w całej pełni wykonane i aby każdy wpis dawał wystarczającą podstawę do przeprowadzenia właściwej kontroli gospodarki. Chcąc uczynić zadość tym wymagom, każdy wpis winien dać odpowiedź na następujące pytania: 1) kto? 2) kiedy? 3) za co? 4) ile płaci względnie otrzymuje? (przychód, rozchód), 5) gdzie wpłatę względnie wypłatę zarachowano? To są istotne i nieodzowne wymogi każdego prawidłowego wpisu. Ze względu na pytanie trzecie zakłada się dla lepszej ewidencji przy dużych gospodarstwach osobne dzienniki. Zaprowadzenie odrębnych dzienników dla poszczególnych działów gospodarki publicznej jest w gospodarstwach publicznych jeszcze tem uzasadnione, że te gospodarstwa mają w swojej dyspozycji obok funduszy własnych jeszcze fundusze obce. Dla ustalenia więc każdego dnia stanu funduszy własnych i obcych celowem i koniecznem jest prowadzenie odrębnych dzienników.

Wpisy uskutecznią się w momencie dokonania wpłaty do kasy względnie uskutecznienia przez kasę wypłaty. W następnej kolejności uskutecznią się wpisy w księgach rachunkowych.

Jakkolwiek ze względów proceduralno-rachunkowych dzienniki mogą być zakładane na różne okresy czasu, np. na poszczególne dni, miesiące, kwartały, to wpisy muszą być dla celów kontrolnych oznaczane numerem kolejnym, nieprzerwanie od początku do końca okresu budżetowego danego gospodarstwa.

Przy rozważaniu zagadnienia w jaki sposób należy uczynić zadość postawionemu wyżej pytaniu piątemu i uwidocznic w dzienniku pozycję styczną księgi rachunkowej, jeżeli czynność zarachowania odbywa się po dokonaniu już wpisu w dzienniku, wydawałoby się, że istnieje sprzeczność pomiędzy czynnościami kasowymi i rachunkowymi co do terminu wpisów, jeżeli nie w całości to przynajmniej w części. Jest to jednakowoż sprzeczność pozorna. Przy omawianiu wpisów należności zaznaczyliśmy, że należność gospodarstwa publicznego od prywatnego wpisuje się po jej ustaleniu i kwotowem obliczeniu do księgi rachunkowej, gdzie otrzymuje swoją pozycję ewidencyjną. Zarządzenie wpłaty tej należności będzie już wskazywało pozycję księgi, pod którą należność wpisano, a zatem osobie prowadzącej dziennik dana jest możność odnotowania w dzienniku pozycji zarachowania w chwili dokonywania wpisu uiszczenia.

Przedstawiona wyżej procedura dokonywania wpisów najpierw w dziennikach a następnie w księdze rachunkowej po zakwalifikowaniu ze względu na rodzaj i charakter dokonanej zmiany w stanie majątkowym odpowiada wymogom ogólnym. Daje się zastosować bez trudności w gospodarstwach prywatnych jako mniej skomplikowanych oraz w gospodarstwach publicznych w tych wszystkich przypadkach, gdy należność do uiszczenia jest już przypisana w księdze rachunkowej. Ponieważ źródłem przychodów w gospodarstwach publicznych są nie tylko przychody zgóry ustalone, obliczone i przypisane, lecz różnego rodzaju przychody, uiszczane przez gospodarstwa prywatne bez uprzedniego przypisania należności do pobrania w księdze rachunkowej, ponieważ dalej gospodarstwa publiczne dysponują funduszami własnymi obok obcych, rozumiejąc pod funduszami własnymi fundusze przeznaczone na wykonywanie budżetu, zaś pod funduszami obcymi wszelkie inne (depozytowe, sumy związków samorządu terytorjalnego i gospodarczego, fundusze specjalne, różne fundusze na rachunkach bieżących), *zachodzi konieczność uprzedniego zakwalifikowania przychodu względnie rozchodu przechodzącego przez dziennik kasowy*. Konieczność wstępnego kwalifikowania w gospodarce publicznej jest podyktowana rozmiarami tej gospodarki i jej różnorodnością, jakiej nie stopyka się w żadnym gospodarstwie prywatnym. Konieczność wstępnego kwalifikowania zmian gospodarczych w gospodarstwie publicznym odróżnia je od gospodarstw prywatnych, gdzie kwalifikowanie następuje w chwili dokonywania wpisów w księgach rachunkowych jest zupełnie wystarczające.

Dzienniki materiałowe.

Dotychczasowe uwagi o dziennikach dotyczą dzienników, prowadzonych dla gospodarki pieniężnej. Niema gospodarstwa publicznego, w którym nie byłoby w większych lub mniejszych rozmiarach obrotów materiałowych poza obrotami pieniężnymi. W każdym gospodarstwie publicznym istnieją t. zw. jednostki administracyjne, prowadzące gospodarkę w szczytym, powierzonym zakresie; jednostki te nie będą prowadziły żadnej gospodarki pieniężnej, a będą prowadziły gospodarkę materiałową. Weźmy dla przykładu oddział policji konnej lub oddział wojskowy. Na utrzymanie ludzi i zwierząt oddział ten otrzymuje wszystkie potrzebne mu przedmioty i artykuły w naturze. Otóż wszystkie te przedmioty i artykuły, które otrzymuje przez cały okres gospodarczy, wpisuje w dzienniku materiałowym na przychód, a wszystkie przedmioty i artykuły wydane w ciągu tego okresu wpisuje na rozchód. Przeciwwstawiony przychodowi rozchód daje pozostałość, którą się uwidacznia w dzienniku.

Dziennik materiałowy posiada w gospodarstwach publicznych podwójny charakter. Jeżeli przedmioty w naturze pochodzą z kupna za fundusze asygnowane z ogólnych funduszy gospodarstwa publicznego, nie stanowią one zwiększenia stanu majątkowego, lecz jedynie zmianę składowych części majątku, — gotówkę na towar; towar oddaje się do użytkowania w dłuższym okresie czasu, więc zachodzi potrzeba ujęcia go w ewidencję przez czas, zanim będzie zużyty. W tym celu wpisuje się do dziennika materiałowego, który jest zarazem zapiskiem rzeczowym z uwagi na koniecz-

ność prowadzenia go osobno dla każdego rodzaju przedmiotów, względnie jednego dziennika z podziałem na konta dla poszczególnych przedmiotów. Dziennik dla tych celów prowadzi się bez przedziałki kwotowej jako przedziałki wartościowej zastępując ją przedziałką ilościową.

Jeżeli gospodarstwo publiczne prowadzi gospodarkę eksploatacyjną dla zaspokojenia własnych potrzeb a nie w celach zarobkowych, jak np. kamieniołomy, stacje doświadczalne rolnicze, laboratoryjne instytuty do wyrobu szczepionek i t. p., przedmioty wytworzone w tego rodzaju zakładach, oraz przyrost inwentarza żywego stanowi zwiększenie stanu majątkowego. Każdy przyrost przyjmuje się do dziennika materiałowego jako przychód z oznaczeniem ilościowym i wartościowym. Rozchód może być spowodowany albo przez zużycie własne, albo przez odstąpienie odpłatne, a wówczas równowartość pieniężna znajduje swój wyraz w dzienniku kasowym i w stycznej pozycji księgi rachunkowej.

§ Zarachowanie wynikowe i bezwynikowe.

Gdy sobie uprzytomnimy, że gospodarka państwowa, będąc gospodarką wielorodzajową i wieloosobową tak skonstruowaną, iż każde jej ogniwo prowadzi ją w sposób więcej lub mniej samodzielny, spostrzeczemy nieunikniony kontakt wzajemny poszczególnych ogniw. Kontakt wyniknie już to ze współpracy już to z wzajemnej pomocy, co wywoła pewne zdarzenie natury gospodarczej, które siłą rzeczy muszą znaleźć odzwierciedlenie w księgach rachunkowych lub kasowych lub jednych i drugich. W zakresie kasowości zasada koncentracji gromadzonych funduszy w jednej centralnej komórce kasowej, zasada posługiwania się pośrednictwem pokrewnych organów kasowych, wywołuje zdarzenia o charakterze kasowym, które muszą być wpisane do ksiąg kasowych — dzienników i ksiąg kontowych. Zdarzenia powyższego rodzaju, wynikające w wzajemnych stosunkach organów administracji państwowej, nie wpływają na zmianę stanu majątkowego państwa; dla ścisłości jednak całego rachunku z gospodarki państwowej, dla kontroli wpisów i ich zbilansowania zachodzi konieczność ich powiązania za pośrednictwem specjalnych zapisów. Zależnie od rodzaju zdarzenia zapisy będą posiadały charakter albo czysto rachunkowy, albo czysto kasowy albo rachunkowy i kasowy.

Rozważmy to na kilku przykładach, jak:

- 1) odstąpienie pewnych przedmiotów przez urząd jeden drugiemu,
- 2) przyjęcie wpłaty należności przez jedną kasę na rachunek drugiej,
- 3) skutecznienie wypłaty przez jedną kasę na prośbę (zlecenie) drugiej,
- 4) przekazanie zasiłku kasowego przez jedną kasę innej kasie,
- 5) odesłanie nadwyżki kasowej do kasy zbiorczej,
- 6) odstąpienie lub sprzedaż nieruchomości lub ruchomości przez urząd administracyjny przedsiębiorstwu państwowemu albo odwrotnie.

Jeżeli urząd jako jednostka gospodarcza prowadzi księgi rachunkowe i jest obowiązany do składania sprawozdań rachunkowych, wartość każdego przedmiotu ruchomego nabytego z funduszy budżetowych wpisze do księgi rozchodu tytułem wydatku na nabycie i równocześnie do księgi

inwentarza na przychód. Stan majątkowy danej jednostki gospodarczej nie uległ zmianie ilościowej; nastąpiła zmiana jakościowa. Jeżeli ta jednostka gospodarcza odstąpi pewien przedmiot ruchomy innej jednostce gospodarczej, należącej do tego samego ogólnego gospodarstwa, nastąpi zmiana gospodarcza ilościowa w obu jednostkach gospodarczych, o ile odstąpienie nastąpiło w formie darnej; odstąpienie bowiem w formie odpłatnej spowodowałoby zmianę jakościową w obu jednostkach gospodarczych.

Jak takie odstąpienie ruchomości należy potraktować ze stanowiska rachunkowego, mając przed oczyma z jednej strony odrębne jednostki gospodarcze, z drugiej całość wyników gospodarczych całego gospodarstwa? Przedmiot nabyty z ogólnych funduszy został oddany do użytku pewnej jednostce gospodarczej; nastąpiła, jak zauważyliśmy wyżej, zmiana jakościowa w gospodarce państwowej. Jeżeli przedmiot ten zostanie na zasadzie decyzji kompetentnych czynników przesunięty w formie darnej z jednej jednostki gospodarczej do innej, wprowadzie stan każdej z nich w zakresie ich gospodarki się zmieni, nie wpłynie jednak na jakkolwiek zmianę w stanie tak ilościowym jak jakościowym w ogólnym majątku. Czy wobec tego celem byłoby wprowadzić do ksiąg rachunkowych fakt przeniesienia przedmiotu ruchomego z jednej jednostki gospodarczej do drugiej? Nietylko że nie byłoby celem, ale w dodatku utrudnionem; należałoby bowiem zmianę przeprowadzić równocześnie przez księgi kasowe, celem ułatwienia sobie kontroli następnej przez uzgadnianie każdej pozycji rachunkowej z kasową co przyczyniłoby wiele zbędnej pracy manipulacyjnej w księgach rachunkowych i kasowych bez wykazania w ostatecznym wyniku żadnych zmian w całości gospodarki. W takich przypadkach wystarczy przeniesienie ewidencji przedmiotów ruchomych z księgi inwentarza jednej jednostki gospodarczej jako dotychczasowego użytkownika do księgi inwentarza następnej jednostki gospodarczej jako dalszego użytkownika przedmiotu ruchomego, należącego do majątku gospodarstwa państwowego.

Z powodu dopiero co przedstawionych nie jest celowe przekazywanie przedmiotów majątku państwowego pomiędzy jednostkami gospodarczymi, choćby należały do różnych gałęzi resortowych, w formie odpłatnej. Każda taka transakcja wymagałaby sześciu wpisów w księgach (rachunkowych, kasowych i inwentarzowych: a) w jednostce — sprzedawcy: 1) wykreślenie z księgi inwentarza z powodu sprzedaży z powołaniem się na pozycję księgi przychodu lub pozycję dziennika kasowego, 2) przychód gotówki za sprzedany przedmiot w dzienniku przychodu, 3) przychód budżetowy — sprzedaż ruchomości z powołaniem się na pozycję dziennika kasowego, b) u jednostki — nabywcy: wpisy odwrotne: 1) zapisanie na przychód w księdze inwentarza z powołaniem się na pozycję księgi wydatków budżetowych lub pozycję dziennika kasowego, 2) rozchód w księdze wydatków budżetowych — nabycie ruchomości z powołaniem się na pozycję dziennika kasowego, 3) w dzienniku rozchodu rozchód gotówki na nabycie przedmiotu. Wszystkie te czynności ze stanowiska całości gospodarki nic nie wniosły. Należy zatem uważać poszczególne jednostki gospodarcze jedynie za chwilowych użytkowników przedmiotów majątkowych i zobowiązać je do prowadzenia dokładnej ewidencji posiadanych w użytkowaniu przedmiotów w księdze inwentarza.

Funkcje kasowe organów kasowych są zasadniczo związane z gospodarką jednostki gospodarczej, której składową część dany organ kasowy stanowi. Uwzględniając obszar państwa oraz okoliczność, że jednostki społeczeństwa różnych obszarów państwa wchodzą w stosunek prawny z różnymi jednostkami gospodarczymi, nie zawsze właściwy organ kasowy zrealizuje bezpośrednio dyspozycję swej jednostki gospodarczej.

Względy komunikacyjne, oszczędności czasu i inne okoliczności są częstym powodem, że dłużnik państwowy płaci należność w kasie najbliższej swego miejsca zamieszkania z prośbą o przekazanie wpłaconej kwoty do właściwej kasy.

Pewna jednostka gospodarcza jest dłużną obywatelowi państwa kwotę, której wypłacenie zleca swemu organowi kasowemu. Ponieważ dotychczas obywatel mieszka w okręgu innej kasy, zlecenie wypłaty skierowuje się do zrealizowania do tej ostatniej kasy zamiast przekazać należność bezpośrednio i ponosić koszty przekazu.

W obu wymienionych wyżej przykładach czynności kasowe posiadają charakter czynności zleconych, zwanych także komisyjnymi. Są one wykonywane nie na rachunek własny w tem rozumieniu, że dotyczą one własnego organu dysponującego, lecz na rachunek innej kasy. Kasa realizująca zlecenie zapisze wpłatę względnie wypłatę do właściwego dziennika kasowego, zawiadamiając równocześnie organ kasowy prowadzący księgę kontową dla dającej zlecenie jednostki gospodarczej. Dla własnej kontroli obrotów kasowych zapisze u siebie daną wpłatę względnie wypłatę na rachunek sum przechodnich w przychodzie względnie rozchodzie. Na podstawie otrzymanego zawiadomienia właściwy organ kasowy zapisze fakt zrealizowania zlecenia na rachunku dotyczących sum oraz celem kasowego wyrównania u siebie obrotu bezgotówkowego, — w gotówce bowiem nie otrzymał żadnej kwoty — zapisze na przeciwstawnym koncie na rachunku sum przechodnich. Np. Piotr wpłacił w kasie A sumę 100 tytułem podatku przypisanego w kasie B. Kasa A przyjmie kwotę 100 w dzienniku przychodu, zapisując ją równocześnie w przychodzie na rachunku sum przechodnich jako wpłatę podatku na rzecz kasy B i awizując tę kasę o przyjęciu wpłaty. Kasa B otrzymawszy awizo, zapisuje kwotę 100 na przychód na rachunku podatku właściwego urzędu wymiarowego i równocześnie dla wyrównania obrotu bezgotówkowego na przeciwstawnym (rozchodowym) koncie na rachunku sum przechodnich.

Odwrotny obraz otrzymujemy przy realizacji wypłat na zlecenie.

Przytoczone przykłady wykazują nam zachodzący związek pomiędzy obrotami dotyczącymi sum budżetowych i niebudżetowych.

Sumy przechodnie spełniają w gospodarce budżetowej poważną rolę, tworząc jakoby wielki rezerwoar funduszów gotówkowych państwa, za pośrednictwem którego dokonywa się wielorakie obroty, związane z wykonaniem gospodarki budżetowej.

Dlaczego w przytoczonych przykładach posługujemy się dla wykonania zlecenia rachunkiem sum przechodnich, wyjaśni nam następująca uwaga:

Kasa pewnej jednostki gospodarczej winna jej zlecenie wykonać bezpośrednio. Okoliczności chwili nie pozwoliły jej na bezpośrednie zrealizowanie zlecenia np. rozchodowego. Prosząc sąsiednią kasę o realizację, zapożycza się niejako w funduszach przechodnich, z których kasa uproszona

uskutecznia wypłatę. Kasa prosząca musi zatem po dokonaniu wypłaty zwrócić sumom przechodnim wypożyczoną chwilowo kwotę, a czyni to w ten sposób, że u siebie wypisze na rozchód w właściwych sumach budżetowych i równocześnie na przychód w sumach przechodnich. Rozchód w sumach przechodnich dokonany przez kasę uproszoną i przychód w tych sumach dokonany przez kasę proszącą wyrówna obroty w sumach przechodnich, a pozostanie rozchód w sumach budżetowych. Ze stanowiska wpływu na wyniki gospodarcze zarachowanie w sumach niebudżetowych nazwiemy bezwynikowem, zarachowanie w sumach budżetowych wynikiem, wpłynęło bowiem na zmniejszenie stanu majątkowego; obroty kasowe w kasie uproszonej będą bezwynikowe, — zwiększył się stan kasy, obroty kasowe kasy proszącej będą bezwynikowe, stan kasy nie uległ zmianie jakkolwiek uległ zmianie stan majątkowy. To paradoksalne, zdawałoby się, zjawisko wyjaśnia się, jeżeli uprzytomnimy sobie, że obroty kasowe kas najniższego rzędu¹⁾ stanowią część obrotów ogólnych kasowych całego gospodarstwa, że zatem obroty na rachunku sum przechodnich wyrównują się w kasach wyższych szczebli, że gospodarka jednostek gospodarczych stanowi część, wchodzącą w całość gospodarki państwa, a zatem zestawienie u góry, w całokształcie gospodarki obrotów wynikowych, rachunkowych i kasowych, uzgodnią się i uzgodnić się muszą.

Przekazanie zasiłku kasowego przez jedną kasę innej kasie stanowi obrót kasowy wynikowy w dotyczących kasach, bezwynikowy natomiast w całości gospodarki. Kasa A przekazuje zasiłek kasie B, pierwsza zapisze przekazaną kwotę na rozchód w sumach przechodnich, druga otrzymany zasiłek na przychód w tychże sumach. Nastąpiło przesunięcie jedynie gotówki z jednej kasy do drugiej. A ponieważ każda kasa musi się wyliczyć z swych obrotów zachodzi u każdej z nich konieczność zapisania zmian w stanie kasy w odpowiedniej księdze kontowej na rachunku sum przechodnich; wyrównanie nastąpi w kasie szczebla wyższego, która czyni zestawienie obrotów wszystkich kas z swego okręgu t. j. w kasie okręgowej. Podobnie ma się rzecz z odsyłaniem nadwyżek kasowych do kasy zbiorczej, którą bywa zwykle kasa okręgowa.

Pierwszy przykład w niniejszych rozważaniach dotyczył przekazywania pewnych przedmiotów przez jedną jednostkę gospodarczą innej jednostce. Uczyńmy tu zastrzeżenie, że miałyby to być jednostki gospodarcze należące do tej samej osoby prawnej — państwa.

A jak przedstawiałoby się ze stanowiska rachunkowego i kasowego przekazanie pewnych przedmiotów pomiędzy jednostką gospodarczą należącą do państwa jako korporacji prawa publicznego, a jednostką gospodarczą należącą do państwa jako prywatnego przedsiębiorcy?

Odpowiedź na powyższe pytanie zależy od stosunku państwa jako przedsiębiorcy prywatnego do państwa jako korporacji prawa publicznego. Jeżeli dla danego przedsiębiorstwa nie stworzono odrębnej osobowości prawnej i jego gospodarki nie wyodrębniono w zamkniętą całość z ogólnej gospodarki państwowej, przekazanie przedmiotów odbywać się winno na zasadach, wyłuszczonych już wyżej. Jeżeli natomiast dla przedsiębiorstwa państwowego stworzono odrębną osobowość prawną lub wyodrębniono

¹⁾ Zwanych przez niektórych autorów kasami elementarnymi.

z ogólnej gospodarki i zatwierdzono dla niego osobny plan finansowo-gospodarczy, stanowiący załącznik do budżetu ogólnego, w którym przewidziano jedynie wpłatę sumy netto lub ewentualnie dopłatę z budżetu ogólnego, w takich przypadkach przekazywanie przedmiotów majątkowych przez jednostki administracyjne przedsiębiorstwu państwowemu i naodwrot może się odbywać w formie odpłatnej jako kupno — sprzedaż. W związku z tem muszą być dokonane normalne wpisy w księgach rachunkowych i w księgach kasowych, podobnie jak przy transakcjach z osobami prywatnymi. Dotyczące zarachowania będą posiadały charakter zarachowań wynikowych bez wpływu na stan majątkowy ogólny obu jednostek gospodarczych; wpłyną jedynie na zmianę jakościową a nie ilościową.

R o z d z i a ł IV.

Zamknięcie rachunków okresu gospodarczego.

Zamykanie ksiąg rachunkowych i zestawienie wyników.

Zamykanie ksiąg rachunkowych polega na wyprowadzeniu stosunku kwoty przypisanej należności do kwoty uiszczeń, ewentualnie także odpisów. Stosunek ten może się wyrazić w formie takiej, że suma należności jest wyższa od sumy uiszczeń i odpisów lub odwrotnie. W pierwszym przypadku mówimy, że pozostaje zaległość, w drugim nadpłata. Zaległość lub nadpłatę wyprowadza się w każdej pozycji osobno.

Zaległości niewyrównane do końca okresu gospodarczego przenosi się do ksiąg rachunkowych, zakładanych na nowy okres gospodarczy jako t. zw. zaległości początkowe.

Skontrolowawszy każdą pozycję i ustaliwszy zaległości lub nadpłaty, przystępuje się do zesumowania należności (wraz z zaległościami początkowymi) osobno, uiszczeń i odpisów osobno. Różnica sum należności i uiszczeń wraz z odpisami da ogólną sumę zaległości rzeczywistych; będzie ona mniejszą od kwoty nadpłaty, będzie więc sumą zaległości netto.

Przykład:

	przypis	uiszczenie	odpis	+ zaległość - nadpłata
1)	1000	500	200	+ 300
2)	2000	1900	200	- 100
suma:	3000	2400	400	+ 200 ¹⁾

Zamykanie ksiąg dla rachunków sum niebudżetowych przeprowadza się w ten sposób, że sumie przychodów na danym rachunku przeciwstawia się sumę rozchodów; saldo stanowić będzie albo należność do zwrotu albo należność do żądania zależnie od charakteru rachunku. Wprawdzie teoretycznie rzecz biorąc, na rachunkach sum niebudżetowych każdy przychód

¹⁾ dla zaległości i nadpłat można przewidzieć osobne przedziały i wyprowadzić ich saldo.

względnie każdy rozchód powoduje równocześnie przypis tej kwoty jako zaległości do wyrównania (przy przychodzie) względnie jako należności do zadanania (przy rozchodzie), że zatem przeciwstawienie kwoty uiszczenia kwocie należności dałoby stan zaległości do wyrównania. Ponieważ przypis równa się przychodowi, przeto praktyczniejszą jest rzeczą wyprowadzić saldo z przychodu i rozchodu.

I. Przykład: „Sumy depozytowe“

przychód	r o z c h ó d	
	zaległość	uiszczenie
1) 10000	10000	2000
2) 3000	3000	1000
		6000
suma 13000 — 9000	13000	9000
saldo 4000		

II. Przykład: „Zaliczki“

p r z y c h ó d		r o z c h ó d
należność	uiszczenie	
1000	—	1000
—	200	—
—	200	—
500	—	500
—	300	—
1500	700	1500
		700
		800

Zamknięcie ksiąg rachunkowych prowadzonych w poszczególnych jednostkach gospodarczych to dopiero część wykonanego zadania zamknięcia ksiąg rachunkowych ujmujących całość gospodarki danej zbiorowości publicznej. Ponieważ poszczególne jednostki gospodarcze prowadzą gospodarkę tylko częściową na wyznaczonym jej obszarze — (zasada terytorjalna) lub w wyznaczonym kierunku — (zasada rzeczowa) lub też równocześnie w obu kierunkach, chcąc więc mieć obraz wyników gospodarki w całym gospodarstwie, potrzeba, aby wyniki gospodarki w jednostkach gospodarczych były ujęte w jednej księdze rachunkowej według poszczególnych rodzajów przychodów i rozchodów prowadzonej przez organ naczelny gospodarstwa. Wciągnięte do księgi tej według jednostek gospodarczych

wyniki w przypisach odpisach, uiszczeniach, zaległościach wzgl. nadpłatach i zesumowane w sposób wskazany wyżej da nam wynik ogólny w całym gospodarstwie. Przeciwwstawienie zaś uiszczeń i zaległości w przychodach wypłat i zaległościom w rozchodach wykaże nadwyżkę lub niedobór, a więc ostateczny wynik gospodarki, dotyczącej jednostki zbiorowej.

By móc dokonać wpisy w księgach rachunkowych prowadzonych przez organa nadzorujące gospodarkę poszczególnych jednostek gospodarczych, te ostatnie są obowiązane przedkładać organom nadzorującym w wyznaczonych periodycznych okresach czasu (miesięcznych, kwartalnych, rocznych) wyciągi ze swych ksiąg rachunkowych zgrupowane według rodzaju sum (budżetowych i niebudżetowych) i rodzaju wpływów potwierdzone co do zgodności przez właściwy organ kasowy.

Sprawozdanie rachunkowe organów administracji państwowej i zamknięcie rachunków państwa.

Organ wykonawczy administracji państwowej jest obowiązany do złożenia sprawozdania ze swej gospodarki. Sprawozdanie to jest ujęte cyfrowo według szematu zgóry określonego, a dostosowanego do szematu budżetu. Sprawozdanie samo składa się z dwóch części: 1) sprawozdania rachunkowego, obejmującego cyfrowe przedstawienie dochodów i wydatków budżetowych i 2) sprawozdania kasowego, obejmującego cyfrowe przedstawienie przychodów i rozchodów kasowych. I jedno i drugie sprawozdanie opiera się na końcowych wynikach wyprowadzonych w księgach rachunkowych i kasowych.

W składaniu sprawozdań rachunkowych i kasowych jako zewnętrznym wyrazie odpowiedzialności wykonawcy wobec pełnomocodawcy dopatrzmy się celu podwójnego: a) potrzebę kontroli organów niższego rzędu przez organa wyższego rzędu, b) dostarczenie danych dla skontrolowania gospodarki organów wykonawczych władzy państwowej przez parlament, reprezentujący właściciela gospodarstwa państwowego.

Kontrolę organów administracji państwowej niższego rzędu, o ile ma ona być skuteczną, przeprowadza się w okresach krótszych (miesięcznych, kwartalnych); stąd zachodzi potrzeba posługiwania się sprawozdaniami rachunkowymi i kasowymi, sporządzanymi za dane okresy czasu. Kontrola natomiast ze strony parlamentu może być celowa jedynie po zamknięciu okresu, na który parlament uchwalił budżet, będący podstawą gospodarki budżetowej państwa.

Zamykanie okresu budżetowego polega na rachunkowym zamknięciu wszystkich ksiąg, założonych i prowadzonych w dotyczącym okresie budżetowym.

Sprawozdanie rachunkowe organów wykonawczych, prowadzących systematyczną rachunkowość powierzonej im gospodarki w sumach budżetowych i niebudżetowych mogą być ujęte w sposób dwojaki: 1) albo będą obejmowały cyfrowe zestawienie rzeczywistych przychodów i wydatków według poszczególnych tytułów budżetowych i rodzajów sum niebudżetowych, 2) albo będą obejmowały w sumach budżetowych w grupie przychodowej należność początkową, przypisy, łączną sumę należności i przypisów, od-

pisy, uiszczenia, należność końcową i nadpłaty; w grupie zaś rozchodowej stan kredytów początkowy, zwiększenie kredytów, zmniejszenie ich, obciążenie kredytów przez wydatkowanie, wznowienie kredytów przez zwrot wypłaconej sumy, stan kredytów końcowy.

Jeżeli zastanowimy się nad znaczeniem miesięcznych czy kwartalnych sprawozdań organów podwładnych, składanych kontrolującym organom przełożonym i uwzględnimy przytem, iż każdy dzień przynosi zjawiska, wpływające na stan przychodów i wydatków budżetowych, przychodzimy do przekonania, że składanie sprawozdań tych o treści wymienionej w poprzednim ustępie pod punktem 2), nie jest celowe; wystarczy sprawozdanie krótsze, które władzy przełożonej dostarczy dostatecznego materiału dla nadzorowania podwładnych organów. Mając zaś równocześnie cyfry budżetowe przed oczyma jest się w możności przeprowadzić analizę rzeczywistego wykonywania gospodarki w stosunku do przewidywań w budżecie. Jeżeli natomiast chodzi o sprawozdanie roczne, obejmować ono musi nie tylko cyfrowy obraz rzeczywistych przychodów i rozchodów w poszczególnych rodzajach sum, potwierdzonych przez rachunek kasy, lecz obok nich cyfry, dotyczące działalności gospodarczej, która znalazła swój wyraz wyłącznie tylko w księgach rachunkowych; obejmować więc musi dane wyszczególnione w punkcie 2) poprzedniego ustępu. Takie sprawozdanie składa każdy organ administracji państwowej z tego działu gospodarki, której prowadzenie mu powierzono. Na organa przełożone (pośrednie czy naczelne) spada ponadto obowiązek sporządzenia zestawienia ogólnego, koncentrującego cyfrowo obraz gospodarki, reprezentowanej przez właściwy organ naczelny (resortowy).

Na podstawie ogólnych zestawień resortowych sporządza centralny organ w państwie zestawienie centralne gospodarki państwowej budżetowej, a uzupełniwszy je danymi kasowymi co do pozostałości kasowej początkowej, obrotów na rachunkach sum niebudżetowych, pozostałości kasowej końcowej, dostarcza organowi władzy wykonawczej państwa cyfrowego operatu, zwanego zamknięciem rachunków państwowych.

W poszczególnych stadjach sporządzania zamknięć i składania sprawozdań rachunkowych odróżnić więc należy: 1) sprawozdanie rachunkowe organów administracji państwowej składane przełożonym organom z zakresu powierzonej im gospodarki państwowej, 2) sprawozdanie naczelnich organów administracji państwowej o wykonaniu budżetu w ramach reprezentowanego resortu, 3) sprawozdanie kasowe z obrotów kasowych, zawierające przychody i rozchody budżetowe według resortów tudzież przychody i rozchody w sumach niebudżetowych z dodatkiem pozostałości kasowej początkowej i końcowej.

Sprawozdanie rachunkowe w jego składowych częściach dotyczących tak przychodów jak wydatków budżetowych dostarcza materiału do porównania stanu rzeczywistego, osiągniętego w dany okresie gospodarczym, ze stanem przewidywanym w budżecie i do wyciągnięcia wniosków na przyszłość. Z porównania bowiem przewidywań i osiągniętej rzeczywistości można ocenić, które zamierzenia dały się zrealizować, a w których kierunkach daje się zauważyć niedociągnięcie i ewentualne jego przyczyny.

W uwzględnieniu przytoczonych uwag sprawozdanie rachunkowe organów administracji państwowej najniższego stopnia w gospodarce państwo-

wej obejmować będzie wyciąg z ksiąg przychodów budżetowych względnie wydatków budżetowych oraz wyciąg z ksiąg sum niebudżetowych obejmujący rzeczywiste przychody i rzeczywiste wydatki. Sprawozdania organów administracji państwowej stopnia wyższego, władz okręgowych obejmować będą zestawienie sprawozdań podległych organów oraz wyciąg z własnych ksiąg przychodów i wydatków budżetowych. Ze sprawozdań organów bezpośrednio podległych oraz z wyciągów z własnych ksiąg przychodów i wydatków budżetowych sporządzają naczelne organa zestawienia do użytku własnego i organu kontroli parlamentarnej.

Sprawozdania, któreśmy wyżej omówili dotyczą okresów krótszych, normalnie miesięcznych. Sprawozdania roczne różnią się od powyższych tem, że obejmują ponadto w cyfrach ogólnych pozostałości początkowe, należności powstałe w ciągu okresu gospodarczego, zmiany zasze w należnościach w ciągu tego okresu oraz pozostałości końcowe, a wreszcie porównanie z cyframi przewidywanymi. Są to sprawozdania o wykonaniu budżetu.

Sprawozdania kasowe są identyczne tak za okresy krótsze jak również roczne. Obejmują one pozostałość kasową na dniu pierwszym okresu sprawozdawczego, przychody i rozchody w sumach budżetowych, według resortów, w sumach niebudżetowych według ich głównych rodzajów, pozostałość kasową w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego.

Wymienione w sprawozdaniu kasowym cyfry przychodów budżetowych i wydatków budżetowych są cyframi rzeczywistymi, które stanowią podstawę do uzgodnienia cyfr w księgach rachunkowych odnośnie przychodów co do ich uiszczeń, a odnośnie wydatków co do ich zrealizowania, stanowią więc podstawę do skontrolowania prawidłowości zarachowania rzeczywistych przychodów i wydatków.

Szematyczne sprawozdanie rachunkowe roczne i sprawozdanie kasowe przedstawia się jak następuje:

Sprawozdanie rachunkowe:

A. Przychody budżetowe.

Nr. kolejny	tytuł budżetowy	n a l e ż n o ś ć			uiszczenie (odpisy)	zaległości	suma budżetowa	różnica między uiszczeniem a sumą budżetu	
		zaległa	bieżąca	razem				mniej	więcej
1		50000	500000	550000	530000	20000	600000	70000	—
2		10000	100000	110000	105000	5000	90000	—	15000

B. Rozchody budżetowe.

Nr. kolejny	tytuł budżetowy	k r e d y t				wydatkowano na należności w roku		zobowiązania niepokryte	suma budżetowa	różnica między sumą wydatkowaną a budżetem	
		przyznany	zwiększony	zmniejszony	stan	ubiegłym	bieżącym			mniej	więcej
1		50000	10000	1000	59000	5000	52000	500	60000	3000	—
2		80000	—	5000	75000	—	74000	1000	80000	6000	—
3		90000	10000	—	100000	10000	90000	5000	90000	—	10000

Sprawozdanie kasowe.

Przychód.

Okrąg resort	sumy budżeto- we	sumy niebudżetowe					razem sumy budżetowe i niebudżetowe	pozostałość kasowa początkowa
		fundusze specjalne	depozyty	rachunki bieżące	sumy ko- munalne	sumy przechodnie		
I	1000000	10000	5000	100000	2000	25000	1142000	6000
1								
2								

Sprawozdanie kasowe.

Rozchód.

Okrąg resort	sumy budżeto- we	sumy niebudżetowe					razem sumy budżetowe i niebudżetowe	pozostałość kasowa końcowa
		fundusze specjalne	depozyty	rachunki bieżące	sumy ko- munalne	sumy przechodnie		
I	1006000	3000	4000	98000	2000	25000	1138000	10000
1								
2								
3								

Roczne zamknięcie rachunków państwowych daje pełny obraz gospodarki w zamkniętym okresie gospodarczym. Suma dochodów i wydatków rzeczywistych w poszczególnych grupach budżetowych, porównana z sumami przewidywanymi w budżecie, pozwoli ocenić, czy gospodarka była prawidłowo prowadzona, celowo i oszczędnie. Okoliczność ta posiada poważne znaczenie z punktu widzenia kredytu państwowego. Państwo jako dłużnik temwięcej wzbudza zaufania u swych wierzycieli wewnętrznych i zagranicznych, im więcej dba o zdrową własną gospodarkę, im realniejsze wyniki swej gospodarki wykazuje w zamknięciach rachunkowych¹⁾.

¹⁾ Grodyński (j. w. str. 13) jest zdania, że budżet pozwala ocenić wierzycielowi państwa jego zdolność kredytową. Ocena zdolności kredytowej państwa na podstawie jego budżetu, który jest zestawieniem przewidywanych dopiero, a nie rzeczywistych dochodów i wydatków, ocena zdolności kredytowej państwa w tych wszystkich przypadkach, kiedy budżet nie wyraził się równowagą, a więc kiedy, według poglądów wymienionego autora, niema wogóle budżetu nie wydaje się możliwa ani prawdopodobna. Przykład Polski zaprzecza tezie autora; bo jakkolwiek od czterech lat uchwalony budżet wykazuje deficyt, stan ten nie przeszkodził Rządowi w uzyskaniu pożyczki na elektryfikację kolejową wężła warszawskiego, jak również nie działał powstrzymująco na subskrybentów wewnętrznej 6% Pożyczki Narodowej i 3% Premijowej Pożyczki Inwestycyjnej, subskrybowanych z znaczną nadwyżką.

Inwentarz końcowy i bilans majątku państwowego.

Gospodarka państwowa nie jest obliczona na zysk, nie prowadzi więc rachunku zysku i strat i nie sporządza bilansów okresowych. Niemniej jednak zachodzi bezwzględna potrzeba przekonania się, jaki jest stan majątku państwowego i jakie zaszły w nim zmiany. Cel powyższy osiągnie się przez sporządzenie inwentarza z końcem okresu gospodarczego i porównanie stanu majątku końcowego z początkowym czyli wyprowadzenie *bilansu majątkowego*.

Inwentarz majątkowy służy do ustalenia z końcem okresu gospodarczego stanu majątku państwowego w każdym jego rodzaju. Inwentarz końcowy sporządza się według tych samych zasad i w tym samym porządku, w jakim sporządzono inwentarz początkowy. Będzie on obejmował następujące pozycje:

- 1) Gotówka w kasie i na rachunkach.
- 2) Majątek ruchomy w papierach wartościowych.
- 3) Wierzytelności.
- 4) Ruchomości.
- 5) Majątek nieruchomy.
- 6) Długi.

Dane potrzebne do zestawienia inwentarza końcowego znajdują się we właściwych księgach: pozostałość kasową¹⁾ w dzienniku, stan papierów wartościowych w księdze papierów wartościowych własnych, długi i wierzytelności w głównej księdze rozchodu i przychodu oraz w księgach należności czynnych i biernych, ruchomości w księdze materiałowej, nieruchomości w spisie majątku nieruchomego.

Porównanie wartości składowych części inwentarza początkowego i końcowego da nam obraz zmian zaszłych w ciągu okresu, obraz zwiększenia się lub zmniejszenia poszczególnych składowych części, a przeciwstawienie ogólnej wartości inwentarza początkowego takiejże wartości inwentarza końcowego wykaże wzrost lub zmniejszenie się stanu majątku państwowego.

¹⁾ Należy pamiętać, że pozostałość kasowa ogólna obejmuje sumy własne i sumy obce, pozostające w administracji organów wykonawczych państwowych (np. depozyty, wadja, kaucje), że zatem w pozycji gotówkowej inwentarza majątku państwowego wstawić można tę tylko część pozostałości kasowej, jaka stanowi rzeczywistą własność państwa. Można również, wyszedłszy z założenia, że państwo staje się właścicielem każdej gotówki wpłaconej do jego kasy, a zarazem dłużnikiem w stosunku do wpłaconych sum obcych, wykazać całą pozostałość kasową w pozycji gotówkowej inwentarza, a w pozycji długów sumę należną osobom obcym z tytułu przyjętych od nich kwot.

CZĘŚĆ TRZECIA

KONTROLA GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ

R o z d z i a ł I.

Potrzeba kontroli gospodarki państwowej i jej podstawy prawne.

Stosunek parlamentu do kontroli gospodarki państwowej.

Każda zbiorowość publiczna potrzebuje wielu środków pieniężnych na zaspokojenie wszystkich potrzeb publicznych, a środki te zdobywa drogą nakładania na członków zbiorowości i pobierania od nich danin publicznych. Prawo nakładania danin uchwała sobie sama zbiorowość, pobieranie zaś i zaspakajanie potrzeb zbiorowych pozostawia swemu wykonawcy, rządowi, udzielając mu stosownych pełnomocnictw. Po upływie okresu, na który udzielono pełnomocnictw, żąda zbiorowość sprawozdania z wykonania pełnomocnictw w formie sprawozdania rachunkowego, które poddaje stosownej kontroli celem stwierdzenia, czy wykonawca w gospodarce publicznej przestrzegał granic pełnomocnictw.

Przeważną część dochodów publicznych stanowią daniny publiczne różnego rodzaju. Obowiązkiem wykonawców jest wykazać nie tylko, jaką pobrano kwotę lecz także, czy ją użyto zgodnie z wolą społeczeństwa, względnie jego reprezentacji. Jeżeli społeczeństwo przyzwoliło na przekazanie pewnej części własności prywatnej swych członków na pokrycie wspólnych potrzeb, przysługuje mu pewne prawo żądania od swego wykonawcy, aby się poddał kontroli pod względem wiodarzenia jego własnością, przekazaną na wspólne cele, w szczególności czy nie nadużył pełnomocnictw, a trzymał się wskazówek i zaleceń udzielonych w pełnomocnictwach.

Jak nie można negować uprawnień społeczeństwa, wyrażającego swoją wolę przez usta własnej reprezentacji, do nakładania na siebie ciężarów, tak w logicznej konsekwencji nie można negować uprawnień tego samego społeczeństwa do kontrolowania, w jaki sposób zostały nałożone ciężary pobrane i w jaki sposób pobrane sumy zostały użytkowane. Nakładanie podatków mienia i podatku krwi dla przygotowania obrony gra-

nic oto najważniejsze prawa reprezentacji każdego społeczeństwa, tworzącego państwo, lecz z tych praw musi się wyciągnąć wszystkie konsekwencje, o ile nie mają być czystą fikcją, mszczącą się wcześniej czy później na życiu danego społeczeństwa. Stąd też każdy wykonawca w dobrze zrozumianym interesie ogólnym i własnym prawa kontroli nie kwestionuje, przeciwnie w wykonywaniu tej kontroli współpracuje. Dzięki tej współpracy spotykamy różne rodzaje i różne stopnie kontroli.

Podmioty wykonujące kontrolę gospodarki państwowej.

Właścicielem gospodarstwa publicznego jest samo społeczeństwo i je-
mu, jak wiadomo z poprzedniego tytułu, przysługuje prawo kontroli go-
spodarki, której prowadzenie powierzono organowi rządzącemu. Społec-
zeństwo atoli nie może samo bezpośrednio choćby nawet przez swych re-
prezentantów wykonywać tego prawa. Działalność kontrolna należy do
funkcyj wykonawczych. Stosując zaś zasadę podziału funkcji najwyższej
władzy w państwie, reprezentanci społeczeństwa tworzący parlament, za-
trzymując dla siebie funkcje ustawodawcze, nie mogą i ze stanowiska po-
stanowień konstytucyjnych nie mają prawa wykonywania bezpośrednio
kontroli nad organami, prowadzącymi rachunki. Aby mieć możliwość wniknię-
cia w gospodarkę organu, wykonywującego drugą funkcję najwyższej wła-
dzy, funkcję wykonawczą, powołuje parlament w ustawie konstytucyjnej
specjalną instytucję, niezależną od organu wykonawczego; instytucja taka
będąc organem kontrolnym państwa, prowadzi kontrolę gospodarki publicz-
nej w imieniu tegoż państwa, składając parlamentowi po upływie każdego
okresu gospodarczego i sporządzeniu zamknięć rachunkowych stosowne
sprawozdanie z wnioskami w sprawie udzielenia skwitowania (absolutor-
jum) z przedłożonych rachunków.

Gdyby gospodarka publiczna była jednorodną i jednoosobową kon-
trolą jej przez organ kontroli państwowej byłaby niewątpliwie wystar-
czającą.

Wobec zbyt dużej ilości różnorodnych ogniw jedno i wieloosobowych,
jakie spotykamy w każdej gospodarce publicznej, ogniw pozostających do
siebie w części w stosunku równorzędności, w części w stosunku zależności,
urządzenie kontroli gospodarki we wszystkich stopniach i ogniwach musi iść
dalej i wszechstronnie. Nietylko społeczeństwu jako właścicielowi gospo-
darstwa zależy na wiadomości o wynikach gospodarki; w nie mniejszej mie-
rze zależy na tem samemu organowi wykonawczemu władzy państwowej,
a nawet pokusić się można z twierdzeniem, że tenże organ wykonawczy
jest w wyższym stopniu zainteresowany w kontroli gospodarki państwowej.
Daje mu ona bowiem materiały, z którego ocenia nietylko sprawność apa-
ratu gospodarczego w każdym jego kółku i trybie, ale także obraz dobrych
lub złych skutków, jakie gospodarka publiczna wywiera na życie społeczne.
Ocena wyników gospodarki już w czasie jej wykonywania ułatwia organo-
wi wykonawczemu podtrzymanie nadal objawów dodatnich i usuwanie
ujemnych, co bezwątpienia korzystnie wpływa na ostateczny wynik go-
spodarki, przedstawiony parlamentowi do przyjęcia i udzielenia absolu-
torjum.

Kontrola własna organu wykonawczego jest zorganizowaną stosownie

do ustroju całego aparatu zarządzającego gospodarstwem publicznem, jaki składa się na pełny organ wykonawczy. Czynniki kontrolujące rekrutują się z osób zatrudnionych już w tym samym organie już w organie wyższego rzędu. Kontrolę będzie więc przeprowadzał specjalny organ, ustanowiony przez parlament w konstytucji państwa, a obok niego wyznaczeni funkcjonariusze organu wykonawczego. Pierwszy wykonuje funkcje kontrolne w imieniu państwa, drudzy w imieniu i na rachunek tej władzy wykonawczej, od której otrzymali misję kontrolną. Organ pierwszy nazywano w różnych okresach rozmaicie i zależnie od powierzanego mu zakresu działania. Spotykamy więc nazwy: Trybunał Obrachunkowy, Najwyższa Izba obrachunkowa, Najwyższa Izba Kontroli, Trybunał Skarbowy. Funkcjonariuszów kontrolujących z ramienia władzy wykonawczej, nazywano rewidentami, lustratorami, inspektorami i t. p.¹⁾.

Rodzaje kontroli.

Kontrolę można przeprowadzić w kilku kierunkach. Zależnie więc od kierunku kontroli i od podmiotu kontrolującego można rozróżnić: 1) Kontrolę parlamentarną zwaną także konstytucyjną. Kontrolę tę wykonywała władza ustawodawcza na podstawie złożonego jej sprawozdania przez organ kontroli państwowej w dwóch kierunkach: jaki był wynik gospodarki władzy wykonawczej w zakresie wykonania budżetu i jaki ogólny skutek wywarła ta gospodarka na sytuację ogólną w społeczeństwie; 2) Kontrolę administracyjną. Tę kontrolę wykonywują równorzędnie i niezależnie od siebie oba podmioty wymienione w poprzednim rozdziale. Organ kontroli państwowej przeprowadza kontrolę gospodarki publicznej w poszczególnych jej ogniwach celem osobistego bezpośredniego zebrania materiału dla zobrazowania sobie, czy dane, dostarczone mu przez kontrolowane organa władzy wykonawczej odpowiadają rzeczywistemu stanowi, czy też są i jakie ewentualnie odchylenia.

Organa kontrolujące z ramienia władzy wykonawczej (kontrola administracyjna) prowadzą kontrolę w trzech kierunkach: a) w kierunku kontroli zarządzeń administracyjnych, dotyczących czy to pobrania przychodów czy dokonania wydatku. Zadaniem kontroli będzie stwierdzenie, czy zarządzenie jest zgodne z obowiązującymi przepisami prawnymi, wydanymi rozporządzeniami i obracają się w granicach udzielonych pełnomocnictw w zakresie wykonania powierzonej części gospodarki budżetowej. Kontrolę tę wykonuje się hierarchicznie przez organa coraz to wyższe aż do organów naczelnych władzy wykonawczej, a dalej aż do naczelnej władzy tej, u której koncentruje się całokształt gospodarki budżetowej, to jest skarbowej, b) w kierunku kontroli czynności rachunkowych. Zadaniem jej jest sprawdzić, czy wpisy są zgodne z obowiązującymi zarządzeniami, tudzież czy sumy pobrane i wypłacone są wpisane we właściwych przedziałkach ksiąg rachunkowych i dokładnie obliczone pod względem cyfrowym; czy księgi są prawidłowo założone i prowadzone w sposób nie wzbudzający podejrzeń ich fałszowania, c) w kierunku kontroli kasy. Zadaniem tej kontroli jest stwierdzenie w pierwszym rzędzie, czy zapas gotówki odpowiada

¹⁾ Por. ustawę o Kontroli Państwowej z dnia 3 czerwca 1921 r. Dz. U. R. P. Nr. 51, poz. 314 (art. 1), oraz art. 77 Konstytucji R. P. z dnia 23 kwietnia 1935 r.

stanowi kasy wyprowadzonemu z dzienników, a następnie czy przychody pobierano i uskuteczniiano wydatki zgodnie z otrzymanymi dyspozycjami właściwych organów czyto indywidualnymi czy też ogólnymi. Kontrola kasowa nie może się ograniczyć na czynnościach wyżej wymienionych. Ma ona objąć również w szczegółach zbadanie wpisów w dziennikach i innych zapisach kasowych, czy wpisy dokonano prawidłowo, dokładnie pod względem cyfrowym, czy dzienniki i zapiski odpowiadają przepisanej formie, są prowadzone czysto, nie wzbudzają podejrzenia ich fałszowania; czy zlecenia kasowe są podpisane przez uprawnione osoby; czy ich treść i forma oraz sposób wypełniania odpowiadają obowiązującym przepisom.

Zależnie od czasu kiedy kontrola jest przeprowadzana, dzieli się ją na *kontrolę wstępną i kontrolę następną zwanymi także kontrolą prewencyjną i detektywną*.

Kontrola wstępna (prewencyjna) polega na tem, że każde zarządzenie natury gospodarczej, zanim zostanie zrealizowane jest poddane uprzedniej kontroli. Kontrolę zaś następną (detektywną) przeprowadza się już po zrealizowaniu zarządzenia. Kontrola wstępna nie wyklucza następnej. W gospodarce publicznej przeprowadza się kontrolę następną zależnie od dokonanej już kontroli wstępnej. Kontrolę wstępną wykonywa się w czasie prowadzenia gospodarki, następną zaś po jej wykonaniu w poszczególnych okresach (dziennych, miesięcznych, kwartalnych, rocznych). Kontrola parlamentarna jest kontrolą następną, administracyjna zaś wstępną i następną.

Za podstawę i równocześnie jako materiał kontroli służą księgi rachunkowe i kasowe, zapiski i wykazy. Nie stanowi podstawy kontroli budżet; służy on jedynie do porównania wyników rzeczywistych z przewidywanymi. Jeżeli wydatkowano na pewien cel sumę wyższą od przewidzianej w budżecie, kontrola tak parlamentarna jak administracyjna zbada, czy wydatek w kwocie wyższej znajduje usprawiedliwienie w dotyczącym przepisie ustawowym (Emerytury i renty w Polsce w latach 1929 — 1931 wykazywano w budżecie w sumie niższej, niż na podstawie ustaw rzeczywście wypłacono). Podobnie dla dochodów; pobranie ich kontroluje się w uwzględnieniu dotyczącego przepisu ustawowego np. ustawy o podatku dochodowym, a nie na podstawie budżetu, który jako rachunek prawdopodobieństwa w przyszłości nie może stanowić podstawy kontroli gospodarki państwowej¹⁾.

Według Krzyżanowskiego kontrola polega na porównaniu wyników, zapisanych w zamknięciach rachunków z budżetem (str. 20 p. 31). Nie wydaje się powyższe twierdzenie zupełnie ścisłe. Taką kontrolę przeprowadza w ostatniem stadium parlament.

W państwach praworządnych dochody i wydatki bywają wstawiane do budżetu zgodnie z obowiązującymi ustawami i umowami²⁾. Należy zatem stwierdzić zgodność zapisów z obowiązującymi przepisami prawnymi i umowami, a to czyni kontrola administracyjna przeprowadzana przez organa administracyjne i organa kontroli parlamentarnej w ciągu wykonywania gospodarki państwowej³⁾.

¹⁾ Inaczej Grodyński; por. str. 14 „Funkcja kontrolna”. Por. także str. 321.

²⁾ Por. Krzyżanowski, str. 50, p. 73.

³⁾ Por. Dr. Stefan Chicos: Le contrôle budgétaire en Italie, Paris 1929, str. 13.

R o z d z i a ł II.

Zasady kontroli gospodarki państwowej.**Kontrola wstępna.****§ 1. ISTOTNE WŁAŚCIWOŚCI KONTROLI WSTĘPNEJ.**

Gospodarka publiczna, w szczególności gospodarka państwowa należy do gospodarki, którą nazywamy zawierzoną. Prowadzi ją wyznaczony organ w imieniu i na rachunek właściciela, którym jest całe społeczeństwo jako zbiorowość publiczna. Organem, prowadzącym gospodarkę jest rząd. Rząd sam jako taki nie jest w możności prowadzić całej gospodarki bezpośrednio; wyręcza się podwładnymi sobie organami różnych stopni. Gospodarka jest więc prowadzona przez różne organa odpowiednio do siebie ustosunkowane i podporządkowane. Każdy z tych organów ma powierzoną pewną dziedzinę do wykonania; jest organem kierującym na wyznaczonym terenie gospodarczym. Jako taki wydaje zarządzenia, które ktoś winien zarejestrować i utrzymać w ewidencji do wykonania, oraz które ktoś winien wykonać. Organem rejestrującym zarządzenia będzie organ rachunkowy, zaś organem wykonującym, organ kasowy. *Podział pracy w powyższym kierunku przy wykonywaniu gospodarki daje te dobre strony, że gwarantuje fachowość w każdej dziedzinie jej wykonywania i daje możliwość kontrolowania jej w czasie jej wykonywania, co w gospodarstwach zawierzonych stanowi jedno z zasadniczych zagadnień, na które szczególny nacisk położyc należy.*

Kierownik gospodarstwa wydaje zarządzenie; zanim organ kasowy je wykona, musi organ rachunkowy uczestniczyć w wydaniu zarządzenia o tyle, że musi je w księgach zarejestrować i formalne zarządzenie podpisać wspólnie z kierownikiem gospodarstwa na dowód zarejestrowania zarządzenia. Przy tej sposobności organ rachunkowy stwierdza i ma prawo stwierdzić, czy zarządzenia kierownika obracają się w granicach określonych mu uprawnień i obowiązków; w przeciwnym razie winien na tę okoliczność zwrócić kierownikowi uwagę i zarządzenia nie współpodpisywać. Organ kasowy, otrzymawszy zarządzenie, bada, czy pochodzi ono od właściwego kierownika gospodarstwa jest przez niego oraz dział rachunkowy podpisane. W razie stwierdzenia pewnych braków organ kasowy zwraca zarządzenie niewykonane. Zarządzenie, podpisane przez kierownika a przez dział rachunkowy z zastrzeżeniem wskutek rozbieżności zapatrywań na daną sprawę pomiędzy kierownikiem a działem rachunkowym, kasowy organ wykona jako wyraźne zlecenie kierownika gospodarstwa, lecz dział rachunkowy jest uprawniony i obowiązany przedstawić powyższy fakt organowi nadzorczemu. W powyższy sposób dział rachunkowy przeprowadza *wstępną kontrolę wykonywania gospodarki w stosunku do kierownika* przez odmówienie w uzasadnionych przypadkach swego podpisu na zarządzeniu i zarejestrowania zarządzenia; w stosunku zaś do organu kasowego przez wskazanie w zarządzeniu osoby, wobec której zarządzenie ma być wykonane, a nie osoby wedle uznania organu kasowego. Istnienie w każdym organie wykonawczym wymienionych trzech czynników: kierującego (zarządzającego), rejestrującego i realizującego zarządzenie, ustanowienie

prawidłowego wzajemnego stosunku tych czynników do siebie oraz przestrzeganie zasady, aby funkcje choćby dwóch powyższych czynników nie wykonywała jedna i ta sama osoba, stwarza najlepsze warunki wstępnej kontroli w gospodarce publicznej.

§ 2. ORGANIZACJA ORGANÓW WYKONAWCZYCH W ZAKRESIE GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ ZE STANOWISKA POTRZEB KONTROLI WSTĘPNEJ.

W tytule traktującym o podmiotach wykonywujących kontrolę gospodarki państwowej wypowiedzieliśmy twierdzenie, że organowi wykonowczemu władzy państwowej zależy na kontroli gospodarki państwowej w niemniejszej mierze od społeczeństwa jako zbiorowości publicznej. Jeżeli powyższe twierdzenie odniesiemy do kontroli wydatków państwowych, uzasadnienie jego znajdziemy w urzędzeniu kontroli wstępnej wprowadzonemu w różnych państwach właśnie przez organ wykonawczy władzy państwowej.

W poprzednim tytule oraz w tytule o prawie asygnowania wskazaliśmy na konieczność utrzymania podziału pracy w wykonywaniu gospodarki państwowej pomiędzy odrębne ogniwa. Konieczność ta wynika z potrzeby dokonywania kontroli wstępnej w tak bardzo różnorodnie i wielostronnie rozwiniętej gospodarce państwowej. Skuteczność kontroli wstępnej jako jednego z fundamentalnych warunków utrzymania równowagi budżetowej będzie zagwarantowana wówczas, gdy stosunek ogniwa dysponującego w administracji państwowej, ogniwa rejestrującego (rachunkowego) i ogniwa realizującego (kasowego) jest tak unormowany, że będzie położony nacisk na stronę gospodarczą a nie na stronę prawno-administracyjną. Gdzie w ułożeniu wspomnianego stosunku punkt ciężkości spoczywa na stronie gospodarczej, tam kontrola wstępna jest dostatecznie zorganizowana; gdzie natomiast punkt ciężkości spoczywa na stronie prawno-administracyjnej, tam kontrola wstępna posiada problematyczną wartość albo wcale nie istnieje. Nadmienić tutaj wypada jeszcze, że *skuteczność kontroli wogóle, a wstępnej w szczególności nie zależy wcale od wielkiej liczby istniejących organów kontrolujących*. Dobrze zorganizowany aparat kontroli wstępnej często lepiej i skuteczniej przeprowadza tę kontrolę, jeżeli wykonywa ją jeden organ aniżeli kilka lecz bez wyraźnie skonkretyzowanych uprawnień. W tych przypadkach zadania kontroli następnej ulegną poważnej redukcji, co wpływa na utrzymanie organizacji tej ostatniej w ramach o wiele skromniejszych, a temsamem na zmniejszenie wydatków państwowych.

W uświadomieniu sobie powyższych okoliczności rządy różnych państw nadały organizacji kontroli gospodarki budżetowej specyficzny kierunek. Przytaczamy niżej w ogólnym zarysie organizację kontroli wstępnej w państwach, które ją zorganizowały w ostatnim dziesięcioleciu.

Francja: W każdym ministerstwie istnieje Urząd Rachunkowy i Kontrola wydatków zamierzonych. Kontrolerzy są ustanawiani na mocy dekretów Ministra Finansów z pośród urzędników skarbowych. Wszelkie dyspozycje, pociągające za sobą wydatek podlegają cenzurze kontrolera. Ewentualną rozbieżność zdań pomiędzy władzą dysponującą a kontrolerem rozstrzyga Minister Finansów po rozpatrzeniu opinii pisemnej kontrolera.

który ma otrzymać pisemną decyzję Ministra Finansów. Zlecenie wypłaty wystawione przez władzę asygnującą musi być wizowane przez kontrolera. Przy wstępnej cenzurze zamierzonych wydatków bada kontroler, mając na względzie interes skarbu państwa, celowość wydatku, prawidłowość zarachowania, wystarczalność właściwych kredytów, prawidłowość obliczeń i zastosowanie obowiązujących ustaw i rozporządzeń oraz zgodność z ustawą skarbową.

Przy poświadczeniu zlecenia kasowego (asygnaty) sprawdza kontroler, czy asygnaty dotyczą wydatków już poprzednio przez niego aprobowanych indywidualnie lub w ogólnych etatach kasowych, czy nie przekraczają zawizowanej kwoty i przyznanych kredytów.

Włochy: Kontrolę wstępną wydatków przeprowadza w każdym ministerstwie Rachunkowość Centralna (Ragionerie centrali) pod nadzorem Generalnej rachunkowości państwowej (Ragioneria Generale dello Stato). Oba organa rachunkowości państwowej są urzędami Ministerstwa Finansów (Rachunkowość Centralna na zasadzie dekretu z 28 stycznia 1928 r.). Na czele Rachunkowości Centralnej stoi dyrektor mianowany przez Ministra Finansów w porozumieniu z ministrem resortowym na wniosek Generalnego Buchaltera Państwa (II Ragioneres Generale).

W kontroli wstępnej współpracuje z Rachunkowością Centralną Izba Obrachunkowa przy dyspozycjach przekraczających kwotę 20.000 lirów. Dyspozycje na ciężar budżetu państwowego wydaje minister resortowy osobiście lub delegowany przez niego urzędnik. Formalne zarządzenia wraz z dowodami usprawiedliwiającymi przesyłane bywają do Dyrektora Centralnej Rachunkowości, który je bada pod względem legalności, zasadności i wymagalności poczynić się mającego wydatku; bada czy pozostają jeszcze w właściwej dotyczącej pozycji budżetowej w dostatecznej wysokości fundusze. Po przeprowadzeniu wymienionych badań bez zastrzeżeń kładzie swój podpis (wizę) na zleceniu i przesyła je wraz z dowodami usprawiedliwiającymi do Izby obrachunkowej lub urzędnika tejże Izby, przydzielonego ewentualnie do Centralnej Rachunkowości. Jeżeli Dyrektor Centralnej Rachunkowości — działający pod osobistą materialną odpowiedzialnością — z pewnych powodów nie może położyć swej wizy na zarządzeniu, komunikuje motywy odmowy wizy władzy asygnującej; w razie nieosiągnięcia porozumienia przedstawia swoje stanowisko negatywne bezpośrednio ministrowi. Jeżeli minister nie podzielił zapatrywania Dyrektora Centralnej Rachunkowości, wydaje pisemne polecenie osobiście podpisane do tegoż Dyrektora, który ma je wykonać przy równoczesnym zakomunikowaniu swego stanowiska Izbie Obrachunkowej. Jeżeli Izba Obrachunkowa ma w zakresie swej kompetencji również pewne zastrzeżenia, wizuje ze swej strony zarządzenie „z zastrzeżeniem”, a takie przypadki rozstrzyga ostatecznie parlament.

Niemcy: Każda władza, która posiada prawo asygnowania z sum budżetowych, organizuje u siebie jednoosobowy lub wieloosobowy oddział budżetowy (Haushaltsgruppe, Haushaltsabteilung), którym kieruje fachowy urzędnik zwany „Sachbearbeiter des Haushalts”. Do pomocy są mu przydzieleni fachowi referenci (Sachbearbeiter der Behörde). Kierownik oddziału budżetowego jest właściwym wykonawcą budżetu państwowego. Do niego należy obowiązek baczenia, aby środkami budżetowymi gospodarzono

w granicach określonej kompetencji zgodnie z wydanymi zarządzeniami, aby nie przekroczone przyznanej kwoty, aby dokonano w poszczególnych przypadkach tylko takiego wydatku, który po bardzo dokładnym zbadaniu sprawy i przy uwzględnieniu sytuacji finansowej państwa może być uznany jako nieodzowny. Badając w toku wykonywania budżetu bieg gospodarki państwowej winien zwrócić uwagę na ewentualną możliwość zmniejszenia wydatków i stawiać w tym kierunku stosowne wnioski. Zamierzenia natury organizacyjnej i administracyjno-technicznej, powodujące wydatek pieniężny mają być podane do wiadomości kierownika oddziału budżetowego; projekty takich zamierzeń, przedkładane przełożonym władzom mają być opracowywane przy jego współudziale. Jeżeli kierownik oddziału budżetowego sprzeciwia się projektowanym zamierzeniom, — mogą być one realizowane tylko na wyraźne postanowienie władzy przełożonej tegoż kierownika. Ostatecznie rozstrzyga właściwy minister.

Pełnienie obowiązków wykonywania budżetu zgodnie z interesami państwa jako całości ułatwia kierownikom oddziałów budżetowych w poszczególnych władzach resortowych instytucja miesięcznych etatów kasowych. Każda naczelną władzę zgłasza do dnia 20 każdego miesiąca u Ministra Finansów kwotę miesięcznego zapotrzebowania pieniężnego (Betriebsmittel) na wydatki swego resortu w następnym miesiącu. Na specjalne żądanie Ministra Finansów mają naczelną władzę przesłać mu obok kwoty miesięcznego zapotrzebowania także wykaz przypuszczalnej kwoty, jaka będzie im potrzebna w dłuższym okresie czasu. Minister Finansów ma przy ustalaniu kwot miesięcznych dla każdej naczelnej władzy asygnującej możliwość czynienia poprawek w takim kierunku, aby interesy ogólnopaństwowe pogodzić z koniecznością utrzymania wydatków w granicach koniecznych z punktu widzenia równowagi budżetowej. Minister Finansów jest tym naczelnym organem władzy państwowej, który upoważnia ministrów resortowych i inne naczelną władzę asygnującą do wydatkowania w danym miesiącu ściśle określonej kwoty. Organ kasowy nie może żadnej dalszej kwoty wypłacić ponad tę, jaką ustalił dla każdej władzy Minister Finansów. Na podstawie upoważnienia Ministra Finansów i w jego granicach wydaje szef naczelnej władzy asygnującej zlecenia kasowe w własnym zakresie lub udziela upoważnienia do asygnowania władzom podległym. Upoważnienia te mają być współpodpisane przez kierownika oddziału budżetowego.

Dzięki istnieniu etatów kasowych ustalanych przez Ministra Finansów, co daje temu Ministrowi możliwość przeprowadzenia wstępnej kontroli zamierzonych wydatków w danym resorcie, kierownik oddziału budżetowego władzy asygnującej bada jedynie, aby dyspozycje dotyczyły właściwych tytułów budżetowych, aby nie przekraczały wyznaczonego etatu kasowego, aby dyspozycje dotyczyły zobowiązań zaistniałych, aby wydatek był uzasadniony istotnymi potrzebami państwa, aby ewentualnie wyczerpane do końca miesiąca sumy nie były wykorzystywane w następnym miesiącu.

Austria: Kontrola wstępna w Austrii ogranicza się raczej do strony formalnej. Wykonywa ją oddział rachunkowy, jaki istnieje przy każdej władzy asygnującej pod fachowym kierownictwem podległym bezpośrednio szefowi władzy asygnującej. Prace i zadania tego oddziału można określić jako ściśle fachowo-rachunkowe.

Oddział rachunkowy ma przestrzegać, aby władza asygnująca, przy której oddział ten istnieje tudzież władze urzędy i zakłady podległe przestrzegały poruczonego im zakresu działania w sprawach finansowych oraz przepisów rachunkowych; w szczególności, aby wszystkie zlecenia kasowe odpowiadały tym przepisom pod względem formy i treści. Jeżeli według zdania oddziału rachunkowego zarządzenie władzy asygnującej nie odpowiada obowiązującym przepisom rachunkowym, kierownik tegoż oddziału czyni w formie adnotacji uwagę na zarządzeniu o sprzeczności zarządzenia z przepisami (hat durch eine Vermerkung auf dem die Anweisung enthaltenden Geschäftsstücke die anweisende Stelle unter Angabe der Gründe auf das Vorschriftswidrige der Anweisung aufmerksam zu machen). Jeżeli szef władzy asygnującej nie uwzględni adnotacji kierownika oddziału rachunkowego lub uwzględni ją częściowo, winien na dotyczącym akcie umieścić własną uwagę (Gegenbemerkung) i polecić wykonanie zarządzenia na swoją odpowiedzialność. W takich przypadkach oddział rachunkowy umieszcza w księdze rachunkowej przy datach zarządzenia uwagę „na specjalne polecenie”. Szef władzy asygnującej winien takie zarządzenie przedstawić pisemnie właściwemu ministrowi i zakomunikować Izbie Obračunkowej. W miesięcznych sprawozdaniach i rachunkach należy tego rodzaju przypadki przedstawić w formie załącznika, w którym należy podać przedmiot, kwotę i daty zarządzenia.

Polska: Kontroli wstępnej, zorganizowanej wedle postulatów ogólnych lub na sposób, jaki poznaliśmy w wymienionych wyżej państwach, Polska nie posiada. Władze i urzędy państwowe mogą polecać kasom dokonywanie wypłat z reguły za pomocą asygnat. Wyjątki w tym względzie (np. realizowanie kuponów pożyczek państwowych) określają osobne rozporządzenia, wydane przez Ministerstwo Skarbu w porozumieniu z Najwyższą Izbą Kontroli.

Na podstawie polecenia i zatwierdzonych rachunków oddział (wydział) rachunkowy sporządza asygnatę, wciąga ją do księgi kredytów, i po kontrasygnowaniu jej przez kierownika oddziału (wydziału) rachunkowego, przedstawia do podpisania kierownikowi urzędu lub jego zastępcy. Oddziały (wydziały) rachunkowe są składową częścią władzy asygnującej (centralnej względnie okręgowej). Do ich zakresu działania pomiędzy innymi należy czuwanie nad prawidłowym uiszczeniem należności przychodowych i nad właściwym użyciem kredytów.

Jaka odpowiedzialność spoczywa na kierownikach oddziałów rachunkowych wobec nałożenia na nich obowiązku kontrasygnowania asygnacji?

Kierownicy oddziałów (wydziałów) rachunkowych władz i urzędów II i III instancji oraz urzędnicy, prowadzący rachunkowość w urzędach I instancji, są odpowiedzialni za prawidłowy bieg czynności rachunkowych, za ściśle dotrzymywanie terminów w przekładaniu preliminarzy, sprawozdań i zamknięć rachunkowych, za prawidłowe wystawianie asygnacji i kontrasygnowanie ich.

Wszyscy urzędnicy rachunkowi są odpowiedzialni za terminowe i prawidłowe wykonywanie poruczonych im czynności rachunkowych¹⁾.

Przytoczone wyżej w streszczeniu przepisy rachunkowe świadczą, że

¹⁾ Porównaj końcową uwagę w części drugiej, rozdz. 1, tytuł 2, § 8.

kontroli wstępnej zarządzeń kasowych ze strony oddziału rachunkowego względnie jego kierownika niema. Czuwanie nad właściwym użyciem kredytów i odpowiedzialności za prawidłowy bieg czynności rachunkowych nie stwarzają jeszcze warunków istnienia kontroli wstępnej, jeżeli owo czuwanie nad właściwym użyciem kredytów i odpowiedzialność kierownika za prawidłowy bieg czynności rachunkowych nie znajdzie oparcia o żaden przepis, któryby wymienionym organom służby rachunkowej dawał gwarancję, że poczynione przez nich zastrzeżenia skutkują wobec władzy dysponującej bez ujemnych konsekwencji dla nich samych. Jest to możliwe tylko przez stworzenie w drodze przepisu prawn-administracyjnej służby rachunkowej usamodzielnionej w stosunku do służby administracyjnej i powierzenie jej wykształconemu na wysokim poziomie w kierunku ekonomicznym i fachowo rachunkowym personelowi.

Zanim asygnata będzie zrealizowana, musi nastąpić odnotowanie jej w księdze kredytów i wydatków budżetowych prowadzonej w organach kasowych. Kasy skarbowe, w których były pierwotnie (do r. 1928) otwierane kredyty, a obecnie izby skarbowe prowadzące ewidencję otwartych władzom asygnujących kredytów (dla władz naczelných — Centralna Księgowość Ministerstwa Skarbu) mogą stwierdzać jedynie, czy asygnowana kwota mieści się w granicach otwartych kredytów. Przy wykonywaniu jedynie czynności kasowych nie mogą organa kasowe skontrolować zasadności wydatku i jego związku z dotyczącym tytułem budżetowym.

Jeżeli od kontroli wstępnej domagamy się, aby w każdym konkretnym przypadku oceniła, czy zaistniały wszystkie warunki, stwarzające dla organu administracyjnego podstawę do wydania zarządzenia, pociągającego za sobą obciążenie funduszków państwowych zamierzonym wydatkiem, to zarządzenie metodą kasową otwarcia władzom asygnującym kredytów w kasach skarbowych i istnienie systemu kasowego, kontrolującego, — jak twierdzi Grodyński¹⁾, i tak zgodność poleceń wypłaty z otwartym kredytem przez Ministra Skarbu, wobec czego odpaśćby musiało całkowicie wizowanie przez kontrolera tych poleceń, nie wydaje się ani trafne ani z punktu widzenia gospodarności w wykonywaniu budżetu państwowego wystarczające. Twierdzenie takie byłoby słuszne, gdyby przy sposobności ustalania miesięcznego etatu kasowego przewidziano każdy indywidualny wydatek i oceniono wszechstronnie jego zasadność. Taka procedura miesięcznego ustalania potrzebnych sum jest nie do przeprowadzenia, a zatem i kontrola wstępna w tem stadium postępowania niemożliwa do stworzenia. Punkt ciężkości siłą rzeczy przesuwają się na teren władzy asygnującej.

Wykonywanie gospodarki państwowej, w którego przebiegu musi być przeprowadzona kontrola, stawia kontrolę wstępną w rzędzie tych problemów organizacyjnych w zakresie formalnej strony tejże gospodarki, którym nigdy za wiele czasu w rozważaniach się nie poświęca. Przytoczy-

¹⁾ „Minister Skarbu zarządza metodą kasową otwarcie kredytów w kasach skarbowych.

Otwieranie kredytów tylko w granicach sum globalnych budżetów miesięcznych jest jedyną istotną sankcją, zabezpieczającą wykonanie budżetu miesięcznego.

Budżet miesięczny musi być budżetem kasowym.

Wobec istniejącego u nas systemu kasowego, kontrolującego i tak zgodność poleceń wypłaty z otwartym przez Ministra Skarbu kredytem, odpaśćby mogło całkowicie wizowanie przez kontrolera tych poleceń". (Grodyński, str. 341, 344, 345).

liśmy pięć państw z ich urządzeniami kontrolnymi odnośnie wstępnej kontroli. Każdemu systemowi można uczynić krytyczne uwagi i każdy z nich można uznawać za więcej lub mniej doskonały. Należy jednak przy ocenie pamiętać o indywidualnych właściwościach danego społeczeństwa; one bowiem wywierają wpływ i nadają piętno urządzeniom publicznym, jakie sobie dane społeczeństwo wprowadza. Włochy i Francja reprezentujące świat romański różnią się zasadniczo w swych urządzeniach od Niemiec i Austrii reprezentujących świat germański. Pierwsze, wyodrębniając wykonujące kontrolę wstępną organa służby rachunkowej, kładą poważny nacisk na stosunek niezależności tych organów od administracyjnych organów dysponujących; drugie, pozostawiając organa służby rachunkowej w ramach organizacyjnych władzy asygnującej, przerzucają ciężar odpowiedzialności na szefa władzy asygnującej z przyznaniem prawa weta kierownikom oddziałów rachunkowych o wartości względnej. Polska z swymi urządzeniami pozostaje w tem porównaniu na uboczu.

Jeżeli uwzględnimy, że w kontroli gospodarki budżetowej państwa są zainteresowane cztery czynniki, a w kontroli wstępnej trzy czynniki — w pierwszej: 1) władza asygnująca resortowa, 2) władza skarbowa, koncentrująca gospodarkę budżetową i troszcząca się o jej najlepsze wyniki, 3) rząd jako całość odpowiedzialny za należyte wykonanie otrzymanych pełnomocnictw, 4) dający pełnomocnictwo — parlament; w drugiej wymienione czynniki pod 1), 2) i 3), to wydaje się możliwem i celowem kontrolę wstępną gospodarki budżetowej tak zorganizować i przeprowadzić, aby nie tylko każdy z wymienionych czynników mógł uznać z świadomością pełnej odpowiedzialności, że obowiązek swój należycie wypełnił, lecz także aby cel kontroli wstępnej gospodarki budżetowej był w zupełności osiągnięty.

Podnosiliśmy wielokrotnie, że w dzisiejszym stanie zadań, jakie na administracji państwowej ciąży w stosunku do społeczeństwa, jeden wszystkich tych zadań do wykonania i odpowiedzialności na siebie wziąć *nie może*. Stąd wynika odpowiedzialność konstytucyjna członków rządu za wykonanie w szczegółach ciążących na nim obowiązków. Przejmowanie tej odpowiedzialności przez innego członka rządu nie wydaje się ani możliwe ani wskazane. Przetrasponowawszy powyższą ogólną uwagę na grunt wykonania budżetu, zaznaczamy, że naczelny szef resortowy odpowiada w szczegółach za prowadzoną przez siebie gospodarkę budżetową; przejęcie tej odpowiedzialności przez ministra finansów nie wydaje się ani wskazane ani możliwe. Minister finansów zainteresowany w utrzymaniu równowagi budżetowej musi mieć zagwarantowany wpływ na ogólne zamierzenia naczelnich władz asygnujących, powodujące wydatki i ewentualnie na ich modyfikację z uwagi na sytuację finansową państwa w danej chwili. Rząd jako naczelny organ wykonawczy władzy państwowej odpowiedzialny za całość gospodarki państwowej winien posiadać prawo ingerencji w tych przypadkach, gdy zaistniała rozbieżność zdań pomiędzy szefem naczelnej resortowej władzy asygnującej a ministrem finansów i rozbieżność tę mocą własnej decyzji usunąć.

W tych warunkach podporządkowanie organu przeprowadzającego wstępną kontrolę wyłącznie jednemu z wymienionych wyżej zainteresowanych czynników w kontroli wstępnej nie wydaje się za trafne. Jeżeli uwzględnimy jeszcze, że wyniki gospodarki budżetowej podlegają kontro-

li następnej pod względem merytorycznym i formalnym tym samym czynnikom, a nadto organom kontroli parlamentarnej w dwojakiej postaci: administracyjnej i konstytucyjnej, za bardziej celowe możnaby uznać zespolenie kilku organów kontrolujących w jeden organ powołany do życia przez ministra skarbu w porozumieniu z właściwym ministrem resortowym, u boku którego tenże organ byłby ustanowiony z pozostawieniem mu w zakresie wykonywania gospodarki pewnej samodzielności. Organ powyższy nie byłby jedynie organem fachowo-rachunkowym, lecz organem, który prowadziłby politykę gospodarczą państwa na terenie danego resortu obok prowadzenia agend rachunkowych. W zakresie prowadzenia agend bieżących podlegałby dany organ szefowi władzy resortowej w zakresie ogólnej polityki finansowej ministrowi skarbu, a w zakresie sprawozdawczości i nadzoru rachunkowego naczelnemu organowi kontroli parlamentarnej. Dla usunięcia zbytniego zbiurokratyzowania życia gospodarczego państwa ingerencja ministra skarbu może być przewidziana przy wydatkach jednorazowych przekraczających np. sumę 10.000, a organów kontroli parlamentarnej przy wydatku ponad 100.000.

Dla skutecznego i celowego przeprowadzenia kontroli wstępnej oceniającej ze stanowiska celowości kontroli następnej uważać można za wskazane ustanowienie stałego delegata kontroli państwowej przy okręgowych władzach skarbowych, któryby miał za zadanie współpracować przy kontroli wstępnej wszystkich okręgowych władz asygnujących. Przy takim ujęciu zagadnienia dalsze czynności kontrolne możnaby sprowadzić do granic bardzo szczupłych, co oczywiście znalazłoby odzwierciedlenie w oszczędnościach budżetowych.

Kontrola następna.

Kontrolę następną zarówno rachunkową jak kasową podzielić można na dwie zasadnicze części:

- a) na kontrolę czynności rachunkowych i kasowych w ciągu okresu wykonywania gospodarki publicznej,
- b) na kontrolę wyników gospodarki, ujętych w sprawozdania i zamknięcia rachunkowe i kasowe perjodyczne i za całe okresy gospodarcze.

Kontrolę bieżącą pod a) wymienioną wykonywa się sposobem hierarchicznym; organa wyższego rzędu kontrolują czynności organów niższego rzędu drogą lustracji, inspekcji, rewizji rachunkowych i kasowych zwykłych i niespodzianych. Kontrola ta rozciąga się na wszelką działalność rachunkową i kasową kontrolowanego organu.

Kontrolę wyników gospodarki prowadzi się na podstawie sprawozdań i zamknięć rachunkowych i kasowych, składanych przez organa niższe organom bezpośrednio przełożonym aż do naczelných. Organa kontrolujące badają otrzymane sprawozdania i zamknięcia rachunkowe pod względem prawidłowości ich zestawienia, szczegóły w nich podane porównują z posiadanymi materiałami i dowodami, wyniki rachunkowe porównują z kasowymi, zestawiają sprawozdania podległych organów w systematyczną jedną całość, a dodawszy do niej wyniki własnej działalności gospodarczej, przedstawiają jako swoje sprawozdania i zamknięcia przełożonemu organowi. Tam przeprowadza się podobną kontrolę, a następnie sporządza się ogólne

zestawienie wyników gospodarki w danej gałęzi czy rodzaju. Zestawienie to otrzymuje centralny organ gospodarki państwowej celem sporządzenia centralnego zestawienia i centralnego zamknięcia, które ma zobrazować pełny wynik gospodarki publicznej.

Kontrolę sprawozdań i zamknięć przeprowadza się okresami krótszemi niż rocznemi, bo już miesięcznemi i kwartalnemi, a to ze względu na ogrom materiału kontrolowanego oraz ze względu na potrzebę śledzenia postępu gospodarki i usuwania tych wszystkich przejawów, które ujemnie mogą wpływać na ogólny jej wynik a wreszcie ze względu na konieczność czuwania nad ścisłością przestrzegania granicy upoważnień udzielonych organom władzy wykonawczej w zatwierdzonym budżecie.

Równoległe z przedstawioną w poprzednim ustępie kontrolą, prowadzoną przez hierarchicznie przełożone organa władzy wykonawczej, prowadzi kontrolę organ kontroli państwowej badając, czy gospodarkę prowadzi naczelnny organ władzy wykonawczej zgodnie z wolą i zamierzeniami władzy ustawodawczej jako pełnomocodawcy i w granicach udzielonych pełnomocnictw.

§ 1. KONTROLA RACHUNKOWA.

Organ wykonawczy składa rachunki ze swej gospodarki w celu usprawiedliwienia siebie z jej prowadzenia i jej wyników tudzież w celu uzyskania od właściciela absolutorium. Zadaniem kontroli rachunkowej jest stwierdzenie, czy organ wykonawczy objął swym rachunkiem wszystkie zdarzenia natury gospodarczej, czy te zdarzenia, które objęto rachunkiem, rzeczywiście zaistniały i jakimi dokumentami je usprawiedliwiono, a wreszcie czy zdarzenia objęte rachunkiem wchodzą w zakres czynności gospodarki, z której organ wykonawczy złożył rachunki.

Kontrolę rachunkową przeprowadza się w trzech kierunkach: formalnym, materialnym i obliczeniowym (cyfrowym).

Kontrola formalna polega na stwierdzeniu, czy złożone rachunki zestawiono według przepisane go szematu, czy dokumenty rachunkowe odpowiadają przepisanej formie i treści, czy wszystkie księgi, wykazy i zapiski prowadzić się w przepisanej ilości i według przepisanych wzorów.

Kontrola materialna dotyczy zbadania ścisłości i prawdziwości sum zapisanych w księgach. Zachodzi więc potrzeba porównania zapisu rachunkowego z właściwym dokumentem; treść dokumentu wykaże, czy czynność rachunkowa mogła być dokonana i czy czynność ta nie przekracza granic dozwolonej działalności. Porównanie zaś zapisu rachunkowego z zapisem kasowym daje możność stwierdzenia, że pozycja rachunkowa została zrealizowana. Tą drogą kontrola materialna stwierdza zgodność pod względem kwotowym zapisu rachunkowego z dokumentem rachunkowym i kasowym. Gdyby się zdarzyło, że niema zgodności pomiędzy zapisem rachunkowym a dokumentami: rachunkowym i kasowym co do: 1) osoby wierzyciela lub dłużnika, 2) kwoty długu (zobowiązania) lub należności (pretensji), 3) podstawy prawnej należności (biernej lub czynnej), 4) czasu, za który należność (czynna lub bierna) przypada, należy wpis uznać za nieprawdziwy i zausterkować go do wyjaśnienia i sprostowania.

Kontrola materialna winna zwrócić uwagę, czy mimo zachodzącej zgod-

ności zapisu rachunkowego z dokumentami można zapis uznać za prawidłowy. Zależać to będzie od tego, czy sam zapis dokonano na podstawie prawdziwego i prawidłowo wystawionego dokumentu rachunkowego. Podstawą do dokonania zapisu rachunkowego winien być dokument rachunkowy, który stwierdza, że został wystawiony przez właściwą osobę i że ta właśnie osoba figuruje na dokumencie jako jej wystawca; dokument ten nie może być sfałszowany w swej pierwotnej treści; musi być ważnym ze stanowiska obowiązujących ustaw, nie może w treści swej zawierać żadnych sprzeczności, musi być współpodpisany przez drugą powołaną do tego osobę czyli musi być kontrasygnowany.

Kontrola obliczeniowa (cyfrowa), zwana także kalkulacyjną polega na zbadaniu, czy wszystkie sumy, podane w zapisach rachunkowych są obliczone dokładnie i dokładnie przeniesione. Dotyczy to przede wszystkim takich pozycji jak obliczenie ratalnych spłat, procentów, annuitetów, planów amortyzacyjnych, proporcjonalnego rozdziału pewnej kwoty pomiędzy kilka rodzajów sum i t. p.

Kontrola rachunkowa ma pozatem zwrócić uwagę, czy pewnych zarachowań nie zatajono. Wyszukanie zatajonych ewentualnie pozycji wymaga daleko idącej skrupulatności w porównaniu stycznych pozycji rachunkowych z kasowymi i wyłowienie tą drogą pozycji rachunkowych, dla których brak stycznych pozycji kasowych. Przy zapisach rachunkowych, które wynikły z konieczności dokonania jedynie przerachowania np. z powodu mylnego zapisu, powinna być powołana korespondencyjna pozycja zapisów rachunkowych, t. zn. należy wzajemnie powołać pozycje zapisów rachunkowych. Do wykrycia zapisów rachunkowych zatajonych posłużyć również mogą korzystnie odpisy pewnych dokumentów przesyłane organowi kontrolującemu (t. zw. kontrakwity).

§ 2. KONTROLA KASOWA.

Kontrolę kasową przeprowadza się w trojakim rodzaju: 1) kontrolę codzienną, 2) kontrolę przeprowadzoną przez bezpośredniego kierownika organu, do którego organizacyjnie kasa należy, 3) kontrolę przeprowadzaną przez delegatów przełożonych organów administracji państwowej.

Kontrolę pierwszego rodzaju przeprowadzają funkcjonariusze odpowiedzialni za stan kasy po dziennym zamknięciu czynności kasowych. Polega ona na zesumowaniu przychodów i rozchodów, ich przeciwstawieniu, wyprowadzeniu salda i stwierdzeniu, czy temu stanowi kasy, jaki wynika z zamkniętych ksiąg i dzienników, odpowiada rzeczywisty stan kasy znajdujący się w kasie. Nazywa się ona dziennym zamknięciem.

Kontrolę drugiego i trzeciego rodzaju nazywamy krótko rewizją kasy. Kierownik organu, w którego skład organizacyjny wchodzi kasa jest obowiązany w stałych okresach periodycznych przeprowadzić rewizję kasy np. raz na miesiąc, a ponadto w każdym przypadku zmiany choćby jednego z odpowiedzialnych za kasę funkcjonariuszów (przeniesienie na inne miejsce służbowe, zwolnienie ze służby, choroba, śmierć, urlop) lub powstanie szkód elementarnych (pożar, powódź, trzęsienie i t. p.). Rozmiary tej kontroli nie różnią się od pierwszej.

Kontrola trzeciego rodzaju tem różni się od dwu pierwszych, że jest

ściłą niespodziewaną i wszechstronną. Pierwszem jej zadaniem jest stwierdzenie stanu kasy. W tym celu organ kontrolujący, przejąwszy klucze od skarbcia i schowków kasowych, zamyka dzienniki i wyprowadza w nich stan kasy, a następnie przelicza znajdujące się w kasie gotowiznę i wszystkie walory i porównywa, czy znaleziony stan rzeczywisty odpowiada stanowi wyprowadzonemu w dzienniku głównym. Po tej wstępnej czynności przystępuje organ kontrolujący do badania zapisów kasowych w sposób analogiczny do badania zapisów rachunkowych.

Organ kontrolujący zwraca przy rewizji kasy szczególną uwagę na stan dokumentów kasowych rozchodowych pod względem ich prawidłowości w wystawianiu, ich pełnej liczby, a więc czy każda pozycja rozchodowa jest odpowiednim dokumentem usprawiedliwiona i to usprawiedliwiona na kwotę, na jaką opiewa dokument.

Przy przeliczeniu gotowizny winien organ kontrolujący stwierdzić, czy pomiędzy środkami płatniczymi nie znajdują się wycofane już z obiegu lub fałszywe.

Jeżeli z porównania stanu kasy, wyprowadzonego w dzienniku głównym ze stanem rzeczywistym okaże się niedobór w kasie, czyli że stan rzeczywisty jest mniejszy od stanu w dzienniku, brakującą sumę są obowiązani wpłacić bezwzględnie odpowiedzialni za kasę funkcjonariusze; jeżeli stan rzeczywisty okazałby się wyższy od stanu w dzienniku, kwotę nadwyżki zapisuje się na przychód przez co stan książkowy wyrówna się z rzeczywistym.

Rozmiary kontroli kasowej mogą być szersze, gdy w danej jednostce administracyjnej jest zorganizowany oddział kasowy obok rachunkowego. W tych przypadkach kontrola kasowa obejmuje porównanie stycznych zapisów w księgach kasowych z zapisami w księgach rachunkowych. Ważną jest ta okoliczność zwłaszcza w dziale przychodów wszystkich rodzajów sum budżetowych i niebudżetowych. Celem kontroli w tym kierunku jest stwierdzenie, czy każdy przychód kasowy jest odnotowany na właściwym rachunku w księdze rachunkowej i odwrotnie i w właściwym czasie. Z wyniku tej kontroli można ocenić pobieranie przychodów zgodnie z interesem publicznej gospodarki lub ewentualnie z jego szkodą.

Zestawienie wyników kontroli i decyzja organu kontrolującego.

Absolutorjum parlamentu.

Wyniki przeprowadzonej kontroli dają podstawę do udzielenia organowi kontrolowanemu absolutorjum, jeżeli nie poczyniono żadnych ujemnych spostrzeżeń co do dokładności i prawidłowości prowadzenia gospodarki publicznej. Jeżeli natomiast poczyniono w czasie kontroli uwagi o niedokładnościach w księgach rachunkowych, wdraża się specjalne postępowanie ze strony organu kontrolującego w celu usunięcia wszystkich nieprawidłowości. Organ kontrolujący podaje spostrzeżone nieprawidłowości drogą piśmenną do wiadomości organu kontrolowanego, o ile oczywiście nie dały się one usunąć doraźnie już w czasie kontroli i żąda stosownych wyjaśnień oraz usunięcia wszystkich usterek. Usterki natury formalnej usuwa organ kontrolowany stosownie do żądania organu kontrolującego przez odpowiednie sprostowanie zapisów. Usterki natury materialnej mogą być dwo-

jakiego rodzaju: albo okaże się, że organ kontrolujący stwierdził, iż w gospodarce organu kontrolowanego powstały szkody dla gospodarstwa publicznego albo też w wyniku gospodarki powstało zobowiązanie gospodarstwa publicznego na rzecz organu wykonywującego gospodarkę. W obu tych przypadkach wydaje organ kontrolujący orzeczenie: w pierwszym zobowiązujące organ kontrolowany do pokrycia szkód powstałych dla gospodarstwa publicznego, w drugim do odszkodowania organu kontrolowanego z funduszków gospodarstwa publicznego.

Obowiązek pokrycia przez organ kontrolowany szkód powstałych z jego winy dla gospodarstwa publicznego istnieje, jeżeli nie pobrano przychodów, prawnie gospodarstwu publicznemu przypadających, jeżeli przychody pobrano w kwocie niższej od prawnie przypadającej, jeżeli pobranych kwot nie zapisano w księgach rachunkowych i kasowych lub zapisano w kwocie niższej, jeżeli pobrano przychody w terminie wcześniejszym, aniżeli zapisano w księgach, jeżeli pewnego wydatku nie uskutecznilo, a mimo to zapisano go w księgach, jeżeli wydatek uskutecznilo bezprawnie, jeżeli wydatek uskutecznilo w kwocie niższej, niż wpisano do ksiąg, jeżeli wydatek zapisano do ksiąg wcześniej, aniżeli go wpisano do ksiąg.

Odszkodowane z funduszków gospodarstwa publicznego będzie się należało organowi kontrolowanemu, jeżeli bez jego winy zapisano na przychód kwotę, która wcale nie wpłynęła lub wpłynęła tylko częściowo, jeżeli uskutecznilo wydatek i nie zapisano go równocześnie na rozchód w księgach, albo wcale albo tylko częściowo, jeżeli w pewnym przypadku kierownik organu kontrolowanego lub jego funkcjonariusze ponieśli na rzecz gospodarstwa publicznego wydatek z własnych fundusów. Wysokość odszkodowania określa się według kwoty, o jaką gospodarstwo publiczne się wzbogaciło.

Wniosek o udzielenie absolutorjum składa się temu czynnikowi, który udzielił pełnomocnictwa do prowadzenia gospodarki t. j. parlamentowi, jak emanacji zbiorowości, tworzącej państwo-właściciela gospodarstwa publicznego.

Zależnie od ustroju kontroli parlamentarnej i jej stosunku do organów władzy wykonawczej — rządu wniosek o udzielenie absolutorjum składa parlamentowi albo organ kontroli parlamentarnej (Najwyższa Izba Kontroli, Najwyższa Izba Obrachunkowa i t. p.) albo rząd w osobie szefa rządu lub ministra skarbu.

W pierwszym przypadku organ kontroli parlamentarnej składa parlamentowi sprawozdanie z wynikami badania zamknięć rachunków państwa odnośnie wykonania budżetu wraz z swemi uwagami co do prawidłowości i dokładności wykonania budżetu zgodnie z uchwalonym budżetem oraz z wnioskiem udzielenia rządowi absolutorjum z wykonania gospodarki budżetowej, opatrzonym zwykle klauzulą, że udzielenie absolutorjum nie może wpłynąć na bieg spraw co do pozycji zakwestjonowanych w czasie kontroli i na odpowiedzialność za straty skarbu państwa, jakie w przyszłości mogą wyjść na jaw.

W drugim przypadku rząd składa roczne zamknięcia rachunków wraz z własnym sprawozdaniem oraz sprawozdaniem o wyniku badań zamknięcia rachunków, opracowanem i doręczonem rządowi przez organ kontroli parlamentarnej, przedkładając równocześnie wniosek o udzielenie rządowi

absolutorjum z gospodarki państwowej za okres, do którego odnoszą się złożone sprawozdania i zamknięcia rachunków¹⁾).

Sprawozdanie ma przedstawić obraz wykonania budżetu. Aby ułożyć wyczerpujące sprawozdanie trzeba dysponować trzema elementami: a) uchwalonym budżetem, b) zestawieniami wyników gospodarki budżetowej w poszczególnych gałęziach administracji państwowej, c) zamknięciem rachunków kasowych.

Uchwalony budżet daje obraz przewidywanych przychodów i wydatków według tytułów budżetowych w każdej części i grupie. Zestawienia wyników gospodarki budżetowej, sporządzone przez naczelne władze dysponujące w ramach własnego zakresu działania przedstawiają rzeczywistość osiąganą w dotyczącym okresie gospodarczym. Rachunek rzeczywistości, przeciwstawiony rachunkowi przewidywań, wskaże pozycje zgodne i odchylenia, których wyjaśnienie, usprawiedliwienie i uzasadnienie należy do obowiązków tego organu władzy państwowej, który daną dziedzinę gospodarki państwowej wykonał i jest za nią odpowiedzialny.

W przedstawieniu wyników gospodarczych zachodzi potrzeba omówienia w wskazanych wyżej kierunkach różnic tak co do przychodów jak wydatków w dół i w górę, a więc różnic plusowych i minusowych. Różnice mogą powstać w przychodach i wydatkach, przewidzianych w budżecie, mogą też być wywołane wskutek pobrania przychodów względnie dokonania wydatków nieprzewidzianych w budżecie. W omawianiu tych różnic zwrócić należy uwagę, czy dotyczą one przychodów czy wydatków; w przychodach bowiem punkt ciężkości omówienia spoczywa na różnicach minusowych, w wydatkach zaś na różnicach plusowych.

Jak już wiemy, przychody pobiera się nie na zasadzie postanowień ustawy budżetowej, lecz na zasadzie poszczególnych ustaw, wprowadzających pewien rodzaj świadczeń na rzecz gospodarstwa publicznego. Jeżeli z danego źródła przychodowego wpłynęło mniej, niż przewidywano, władza zarządzająca wyjaśni przyczyny zmniejszonych wpływów i wskaże źródło tych przyczyn. Zmniejszenie może spowodować albo niemożność nakładania pewnych świadczeń na członków zbiorowości w zamierzonym pierwotnie stopniu albo niemożność indywidualnego ściągnięcia już nałożonych świadczeń. Powstała sytuacja będzie skutkiem depresji gospodarczej i zubożenia indywidualnego.

Różnice plusowe w rozchodach nie wymagają zasadniczo głębszego uzasadnienia. Jeżeli jednakowoż przychody zwiększyły się dzięki zrealizowaniu na gotówkę pewnej części majątku państwowego, tego rodzaju przychód w budżecie, obejmującym jak wiadomo gospodarkę pieniężną winen być szczegółowo usprawiedliwiony.

Budżet wydatków to ramy pełnomocnictw dla władzy wykonawczej w zakresie dyspozycji funduszami publicznymi. Dający pełnomocnictwo wyraża życzenie, aby władza wykonawcza realizowała wskazane przez niego cele w skazanym kierunku. Władza wykonawcza nie zawsze może uczynić zadość temu życzeniu w całej rozciągłości. Sytuacja ekonomiczna, po-

¹⁾ Jako przykład dla przedstawionych wyżej dwóch sposobów składania sprawozdań o wykonaniu budżetu celem uzyskania absolutorjum możemy przytoczyć Polskę dla przypadków pierwszego rodzaju, Niemcy dla przypadków drugiego rodzaju.

lityczna zmusza ją do czynienia odchyień indywidualnych w ramach ogólnych a często także odchyień ogólnych w ogólnej przyzwolonej kwocie. Zadaniem władzy wykonawczej jest kierować się zasadami celowości i oszczędności w gospodarce publicznej, co nie zawsze stanowi drogowskaz dla ciała zbiorowego — parlamentu, udzielającego pełnomocnictw. W takich więc przypadkach władza wykonawcza, będąc w bezpośrednim kontakcie z życiem zbiorowym, trzymająca rękę na pulsie życia społecznego, łatwiej i lepiej wyczuje, które wydatki trzeba i należy pokryć, a które można powstrzymać. Ponieważ wydatki, przewidywane w budżecie, mogą w swej wysokości indywidualnej, w poszczególnych tytułach budżetowych opiewać na kwotę niższą lub wyższą zachodzi potrzeba wyrównania kwot drogą dokonywania w okresie gospodarki przeniesień z jednego tytułu budżetowego na inny; jest to t. zw. przenoszenie kredytów (virement). Jeżeli przewidywane wydatki wystarczają kwotowo, nie zachodzi potrzeba przeprowadzania przeniesień, a jeżeli nawet pozostają pewne kwoty nie wydatkowane w poszczególnych tytułach budżetowych, mówi się wtedy o oszczędzaniu kredytów. Nie będzie to oczywiście oszczędność kasowa.

Gdyby natomiast kwota przewidywanych wydatków nie wystarczała w ciągu okresu na niezbędne potrzeby lub gdyby na tego rodzaju potrzeby, powstałe zupełnie niespodziewanie, w budżecie wydatków żadnych kwot nie przewidziano, a w toku wykonania gospodarki publicznej wydatkowano, władza wykonawcza musi usprawiedliwić szczegółowo powody wydatkowania wyższej ponad budżetową ogólną sumy, powody przekroczenia pełnomocnictw, przekroczenia przyznanych kredytów. Usprawiedliwieniem będą zasadniczo motywy, podane we wniosku o wyrażenie zgody na dokonanie wydatków ponad kwotę budżetową względnie wydatków, nieobjętych budżetem.

Omówione zestawienia będą więc obejmowały:

A) w przychodach:

- 1) cyfrowe przedstawienie sum należności początkowej, przeniesionej z poprzedniego okresu budżetowego,
- 2) cyfrowe przedstawienie sum należności bieżącej, powstałej w ciągu okresu budżetowego,
- 3) cyfrowe przedstawienie sum należności początkowej i bieżącej w jednej ogólnej kwocie,
- 4) kwotę odpisów wskutek zmniejszenia należności lub umorzenia,
- 5) kwotę uiszczeń,
- 6) kwotę nadpłaty,
- 7) kwotę zaległości końcowej,
- 8) cyfrowe przeciwstawienie przychodu realnego (kwota uiszczeń zmniejszona o kwotę nadpłaty) przewidywanemu przychodowi w budżecie,
- 9) cyfrowe przedstawienie sum przychodu budżetowego nieprzewidzianego w budżecie.
- 10) cyfrowe przedstawienie sum przewidzianych w budżecie, na poczet których nie pobrano w ciągu okresu budżetowego żadnej kwoty.

Przedstawione zestawienie będzie wymagało wyjaśnienia usprawiedliwiającego w punktach: czwartym, ósmym w razie otrzymania różnicy na

niekorzystać przychodu realnego, dziewiątym zwłaszcza w razie realizacji majątku państwowego na gotowiznę, a wreszcie dziesiątym.

Podstawę do dokonywania wydatków w ramach pełnomocnictw stanowią przepisy ustaw, umowy o charakterze publicznym i prywatnym, zarządzenia władz naczelnych. Budżet mógł nie przewidzieć z całą dokładnością potrzebnych sum na wydatki w poszczególnych tytułach budżetowych. Skutkiem tego przy zestawianiu wyników gospodarki budżetowej w wydatkach zajdzie potrzeba przedstawienia cyfrowego:

- 1) zaległości początkowych, niepokrytych w poprzednim okresie,
- 2) zobowiązań bieżących,
- 3) ogólnej sumy zaległości i zobowiązań,
- 4) kwoty rzeczywistych wydatków,
- 5) kwoty zaległości końcowej,
- 6) kwoty rzeczywistych wydatków w przeciwstawieniu kwocie kredytów przewidzianych w budżecie,
- 7) kwoty wydatków na cele, dla których w budżecie nie przewidziano żadnych kredytów,
- 8) kwoty kredytów, przewidzianych w budżecie, lecz niewykorzystanych wskutek nieuruchomienia z dotyczącego tytułu budżetowego żadnych środków pieniężnych.

Jeżeli z porównania rzeczywistych wyników gospodarki budżetowej w wydatkach z dotyczącymi cyframi budżetu okaże się, iż sumy przewidywane były wyższe od rzeczywistych (oszczędności budżetowe), wyjaśnienie winno podać przyczyny niewykorzystania pełnomocnictw. Jeżeli przeciwnie sumy rzeczywistych wydatków były wyższe od przewidywanych, wyjaśnienie samo nie wystarczy; zachodzi konieczność wykazania się albo indywidualnym upoważnieniem albo ogólnem w danej dziedzinie do przekroczenia kwoty wydatków przewidzianych w budżecie albo też uzasadnienia koniecznością względem interesów publicznych, zmuszających władzę wykonawczą do dokonania wydatków z przekroczeniem granicy pełnomocnictw. To samo dotyczy wydatków, dokonanych na cele, dla których nie przewidziano w budżecie żadnych kwot.

Potrzeby społeczne są często tego rodzaju, że nie mogą czekać, aż na drodze prawem zasadniczem przepisanej władza wykonawcza w państwie uzyska upoważnienie do wydatkowania odpowiednich sum na pokrycie takich potrzeb. bez względu więc na to czy przepis konstytucyjny przewidywał szczegółowo tryb postępowania w podobnych przypadkach czy tego nie uczynił, potrzeby społeczne zaspokojone być muszą¹⁾. Mogą one być doraźne, nieprzewidziane jak np. elementarne klęski (powódź, posucha, pożary), pogotowie policyjne wskutek rozruchów na tle socjalnem, ekonomicznem lub politycznem, pogotowie wojenne wskutek niejasnej sytuacji międzynarodowej. Jeżeli na jeden z podobnych celów przewidziano kwotę kredytów lecz niewystarczającą, władza wykonawcza wyda kwotę ponad tę, która jest objęta budżetem, będzie to *wydatek ponadbudżetowy*; jeżeli na pewien cel nie przewidziano w budżecie żadnej kwoty, wydatek skuteczni władza poza budżetem, będzie to więc *wydatek pozabudżetowy*; jeżeli wreszcie przewidziano na pewien cel kredyt i kredyt ten powtarza się

¹⁾ Por. art. 59, ust. 2 Konstytucji R. P. z dnia 23 kwietnia 1935 r.

co roku, władza zaś znalazła się w położeniu takim, że chcąc wykorzystać koniunkturę, skutecznie wydatek na rachunek kredytów następnego okresu, wydatek tego rodzaju nazywa się *antycypacją kredytów*; zachodzi on najczęściej przy kilkuletnich kredytach inwestycyjnych. W tych wszystkich wymienionych wyżej przypadkach władza wykonawcza musi dostarczyć szczegółowego uzasadnienia powodów przekroczenia upoważnień budżetowych.

Szczegółowe zestawienie wyników gospodarki budżetowej sporządzone przez poszczególne władze naczelne stanowi materiał do sporządzenia ogólnego zestawienia wyników całej gospodarki państwowej, a zarazem łącniki do tego zestawienia. Zestawienie ogólne daje cyfrowy obraz rzeczywistych wyników gospodarki budżetowej we wszystkich gałęziach administracji państwowej i ich porównanie z przewidywaniami w budżecie. Opatrzone uwagami organu kontroli państwowej oraz zamknięcie rachunków kasowych, dając obraz wpływów i wydatków kasowych według rodzajów sum, stanowi przedmiot rozważań parlamentu, który decyduje, czy władza wykonawcza spełniła nałożony nań obowiązek nie tylko formalny lecz przede wszystkim zasadniczy w stosunku do społeczeństwa w imię interesów ogólnych. Stosownie do wyników rozważań nad przedłożonym sprawozdaniem udziela władzy wykonawczej absolutorjum z gospodarki w dotyczącym okresie budżetowym z zastrzeżeniem dokonania pewnych uzupełnień lub bez takich zastrzeżeń. Z chwilą udzielenia absolutorjum uważa się gospodarkę budżetową w danym okresie za ostatecznie zamkniętą oczywiście pod względem materialnym i formalnym.

R o z d z i a ł III.

Kontrola obsługi długów państwowych.

Formalna strona obsługi długów państwowych.

W rozdziale, w którym rozważaliśmy różne rodzaje dochodów budżetowych państwa, wymieniliśmy pomiędzy nimi także dochód z pożyczek. Dochód ten winien znaleźć swój wyraz w księdze przychodów budżetowych założonej i prowadzonej wedle ogólnych zasad stosowanych do wszystkich innych rodzajów przychodów budżetowych. Należnością będzie suma, jaka według ustawy czy umowy ma wpłynąć tytułem pożyczki, uiszczeniem zaś kwota, jaka rzeczywiście wpłynęła na poczet pożyczki w danym okresie budżetowym.

Fakt zaciągnięcia pożyczki stwarza z państwa dłużnika, który musi ująć dług w właściwą ewidencję, aby dotrzymać terminów spłacania kapitału dłużnego i odsetek od wypożyczonego kapitału. Ewidencja będzie zależną od rodzaju zaciągniętej pożyczki¹⁾. Pożyczka może być o ile chodzi o okres jej trwania, krótkoterminową z określonym dniem płatności lub długoterminową, umarzaną okresami przeważnie półrocznymi w drodze przedterminowego wykupu tytułem obligacyjnym lub losowania ich do

¹⁾ Dr. Bielak: Papiery wartościowe na okaziciela. Warszawa 1932.

umorzenia; o ile chodzi o oprocentowanie, pożyczka może być nieoprocen-towana lub oprocentowana wedle różnej stopy procentowej; o ile chodzi o formę pożyczki, może ona być obligacyjną ulb nieobligacyjną; obligacyj-na zaś może być imienną lub na okaziciela; imienna może być zaciągnięta w formie zapisu dłużnego (skryptu) jednego lub kilku albo w formie więk-szej ilości obligacyj — podobnych do obligacyj na okaziciela — opiewa-jących na różne kwoty.

Trudno sobie wyobrazić, aby wszystkie szczegóły dotyczące zaciąganej pożyczki mogły być zapisane w księdze przychodów budżetowych przy sposobności zaciągania pożyczki albo ewentualnie w księdze wydatków budżetowych celem odnotowania należności biernej z terminami płatności rat amortyzacyjnych.

Podstawą do zapisania przychodu z tytułu otrzymanej pożyczki będą inne księgi, księgi pomocnicze, które należy założyć i prowadzić w związku z obsługą długów państwowych. Ponieważ księgi muszą odzwierciedlić ca-łokształt obsługi długów państwowych, stanowią one będą również podsta-wę do określenia i ustalenia wysokości wydatków budżetowych na zaspo-kojenie długów w pewnym okresie budżetowym.

Księgi założone i prowadzone w zakresie obsługi długów państwowych wchodzić zatem w grupę ksiąg rachunkowych, jakie należy prowadzić w go-spodarce państwowej.

Księgi dotyczące obsługi długów państwowych winny być założone dla każdej pożyczki osobno. W księgach tych winny być przewidziane konta dla kapitału i konta dla odsetek. Ponieważ pożyczka obligacyjna obejmuje większą a często znaczną ilość pojedynczych obligacyj (imiennych lub na okaziciela), podlegających okresowym losowaniom do umorzenia lub przed-terminowemu wykupowi, zachodzi potrzeba i konieczność utrzymywania ewidencji pojedynczych obligacyj w osobnym zapisku — rejestrze — lub w tak zwanej księdze rodowodowej obligacyj; w niej odnotować należy w kolejności numerów emisyjnych fakt puszczenia pojedynczych obligacyj w obieg, — co jest równoznaczne z zaciągnięciem długu, — jak również fakt wycofania ich z obiegu i to formalnego z chwilą wylosowania pewnego numeru emisyjnego obligacji do umorzenia oraz faktycznego z chwilą jej wykupna w kasie po przedstawieniu jej do opłacenia.

Wymienione rejestry czy księgi rodowodowe są zapiskami pomocnicze-mi, ułatwiającymi ewidencję obiegu obligacyj. Są one zapiskami pomocni-czemi dla stwierdzenia stanu długu w odniesieniu do ściśle oznaczonego nu-meru emisyjnego obligacji tak imiennej jak na okaziciela.

Stan zadłużenia państwa da się stwierdzić na podstawie innego mater-jału. Trzeba przede wszystkim stworzyć początkowy stan zadłużenia. Trzeba zatem zebrać wszystkie warunki, przyjęte przez państwo przy za-ciąganiu długu, jak: wysokość kapitału dłużnego, okres na jaki zaciąga się dług, wysokość oprocentowania, sposób umorzenia długu; przy długu obli-gacyjnym ponadto w jakich odcinkach będą wydawane obligacje, to zna-czy na jaką kwotę nominalną będą opiewały poszczególne obligacje, jaki będzie ich kurs emisyjny, to znaczy z jaką bonifikatą procentowo wyrażo-ną będą wydawane obligacje za złożoną gotówkę. Przy pożyczkach banko-wych ustanawia się jeszcze obok kursu emisyjnego kurs realizacyjny, to znaczy kurs, według którego banki, udzielające pożyczkę, nabywają obli-

gację od państwa; różnica pomiędzy kursem emisyjnym a kursem realizacyjnym stanowi wynagrodzenie banków. Wszystkie powyższe warunki stanowią niejako metrykę danej pożyczki. Drugim ważnym momentem jest ujęcie w ewidencję ogólnej sumy otrzymanej pożyczki. Będzie się ona przedstawiała jako różnica pomiędzy sumą nominalną pożyczki (sumą brutto) a sumą kosztów jej zaciągnięcia, do których należy zaliczyć: koszty ogłoszeń i propagandy, koszty pośredników finansowych, koszty banków, koszty druku obligacji, koszty ich wysyłki do placówek pośredniczących i t. p.

Trzecim wreszcie momentem i to momentem stałym aż do czasu umorzenia pożyczki jest ewidencja kwot, o które pożyczka wraz z procentami zmniejsza się w okresach jej umarzania, normalnie w okresach półrocznych.

Wszystkie powyższe szczegóły winny być ujęte w odniesieniu do każdej zaciąganej pożyczki w jedną całość, w jednym zapisku, w *księdze długów państwa*. Księga długów państwa, należycie założona i prawidłowo prowadzona, winna dać jak najdokładniejszy obraz stanu zadłużenia państwa.

Obsługa długów państwowych odbywa się codziennie po pierwszym terminie płatności procentów i po pierwszym terminie wylosowania obligacji do umorzenia. Obsługę tę prowadzi kasy skarbowe i upoważnione instytucje bankowe na terenie całego państwa. Trudno bowiem wymagać, aby każdy posiadacz obligacji pożyczki państwowej, jako wierzyciel skarbu państwa, udawał się do instytucji centralnej, prowadzącej obsługę długów państwowych, a z drugiej strony nie byłoby celowe ze stanowiska kosztów administracyjnych stwarzać jedynie dla celów obsługi długów odrębne jednostki administracyjne na obszarze całego państwa przy równoczesnym istnieniu kas skarbowych, powołanych w uwzględnieniu utrzymania jednolitości kasowej do pełnienia wszystkich funkcji kasowych w ramach gospodarki państwowej.

Wymienione placówki obsługi długów państwowych realizują płatne już kupony, wykupują wylosowane do umorzenia obligacje, wypłacają wylosowane premie przy obligacjach premjowych i składają instytucji, prowadzącej księgi rachunkowe dla obsługi długów państwowych, stosowne wykazy z podziałem ich na poszczególne rodzaje pożyczek. Na podstawie takich wykazów, stanowiących dowody rachunkowe, uskutecznia się wpisy do właściwych ksiąg rachunkowych, z których sumami ogólnymi półrocznymi lub rocznymi przenosi się potrzebne dane do księgi długów państwa.

Księgi rachunkowe, dotyczące obsługi długów państwowych nie zawierają poza wpisami w odniesieniu do obligacji imiennych wpisów indywidualnych, lecz wpisy grupowe według placówek obsługi długów i to w miarę nadsyłania wykazów sporządzanych za poszczególne miesiące okresu gospodarczego. Wobec tego księgi powyższe *można uważać jedynie za systematyczne — według rodzajów zaciągniętych pożyczek — zestawienie okresami miesięcznymi wydatków dokonanych na obsługę długów w danym okresie gospodarczym*. Wydatki, o których mowa, pokrywa bezpośrednio placówka obsługi, zapisując je w własnych dziennikach kasowych. Podstawą i uprawnieniem do dokonania wydatku nie będzie zarządzenie indywidualne władzy państwowej, lecz zarządzenie ogólne, wydane w związku z zaciągnięciem pożyczki. Udokumentowaniem zaś rozchodu

kasowego czyli dowodem rozchodowym będzie opłacony i ściągnięty od posiadacza kupon lub obligacja. Wyniki miesięczne wyprowadzone w dziennikach i wyniki wyprowadzone w księgach rachunkowych na podstawie wykazów tudzież dołączonych do nich kuponów i obligacji stanowią tak w odniesieniu do kapitału dłużnego (obligacje) jak do procentów kwotę wydatku budżetowego, która wchodzi do ogólnej księgi resortowej wydatków budżetowych, a stąd do ogólnej księgi państwowej wydatków budżetowych.

Rodzaj kontroli długów państwowych i sposób jej wykonywania.

Gdy przy wykonywaniu gospodarki państwowej w ramach budżetów administracyjnych kładziemy nacisk na kontrolę wstępną, to przy obsłudze długów państwowych punkt ciężkości spoczywa na kontroli następnej. Kontrolę wstępną wykonywać mogą placówki obsługi w jednym tylko kierunku: czy przedstawiony kupon względnie obligacja mogą być opłacone. Opłacenie zaś jest uzależnione od zaistnienia następujących dwóch warunków: 1) że nadszedł już termin płatności danego kuponu wzgl. obligacji, 2) że kupon wzgl. obligacja są autentyczne, to jest nie są sfałszowane lub podrobione. Pozatem możliwą jest jedynie kontrola następna, przeprowadzana przez organa kontrolne, o których mowa w poprzednim rozdziale, oraz przez organ prowadzący księgi, dotyczące obsługi długów państwowych.

Czy ze względu na specjalną sytuację, jaka się wytwarza w gospodarce państwowej w związku z faktem zaciągnięcia pożyczki, państwo bowiem zamienia się w dłużnika prywatnego, zachodzi potrzeba ustanawiania jeszcze specjalnej kontroli nad długami państwowymi i to kontroli prowadzonej bezpośrednio przez kolegium wyłonione spośród członków ciała ustawodawczego niezależnie i obok kontroli administracyjnej, prowadzonej przez właściwe organa administracji państwowej oraz organa kontroli państwowej.

Przyjmijmy dwojakie założenie w odniesieniu do kontroli długów państwowych:

- 1) niema odrębnej instytucji dla kontroli długów państwowych,
- 2) istnieje osobna komisja kontroli długów państwowych obok normalnej organizacji kontroli administracyjnej.

W pierwszym z wymienionych przypadków kontrola długów państwowych odbywa się na ogólnych zasadach kontroli gospodarki państwowej. W drugim natomiast przypadku obok zwykłej kontroli działają równolegle wyłonione z ciał parlamentarnych osobne komisje o charakterze administracyjnym.

Jeżeli uwzględnimy stosunek organu wykonawczego władzy państwowej do organu prawodawczego w zakresie wykonywania gospodarki państwowej, uważamy kontrolowanie długów państwowych w sposób nie różniący się od sposobu kontrolowania innych działów gospodarki państwowej za normalny i prawidłowy. Parlament otrzymuje sprawozdanie z wykonania gospodarki państwowej, zamknięcie rachunków z objaśnieniami i uzasadnieniami, otrzymuje uwagi do zamknięcia rachunków i uwagi o wykonaniu gospodarki przez organa administracyjne ze strony organów kontroli państwowej, w tych warunkach działalność specjalnej komisji kontroli długów państwowych.

stwowych przeważnie dorywcza i powierzchowna wydaje się zbyt. Wystarczy, jeżeli kontrola administracyjna organów nadzorczych kompetentnej władzy administracyjnej i organów kontroli państwowej spełni należycie swe zadanie przy założeniu, że organizacja obsługi i zarządu długów państwowych będzie racjonalna.

Stan zadłużenia państwa winien być widoczny z zamknięcia rachunków państwowych, jeżeli rachunek jest prawidłowo sporządzony. Stan zadłużenia państwa tworzy jedną ze składowych części zamknięcia rachunkowego, niema zatem istotnej potrzeby ogłaszania osobnego wykazu długów państwowych przez specjalne komisje, gdy całe zamknięcie rachunków państwa jest przedmiotem publikacji. Publikacja pełnego zamknięcia rachunków państwa lub jakiegokolwiek jego części należy i winno należeć do wyłącznych atrybucji tego członka rządu, jako organu wykonawczego władzy państwowej, w którego rękach koncentruje się całość gospodarki państwowej, to jest atrybucji ministra skarbu i finansów państwowych.

1) W Polsce oprócz kontroli administracyjnej, wykonywanej w ciągu okresu budżetowego przez organa Ministerstwa Skarbu i przez delegatów Najwyższej Izby Kontroli, długi państwowe podlegają jeszcze kontroli „Komisji Kontroli Długów Państwowych”. Komisja ta, złożona z sześciu członków (4 członków i 2 zastępców wybranych z pośród posłów, a 2 członków i 1 zastępcę z pośród senatorów) oraz przewodniczącego, wybranego przez powyższych z pośród członków Sejmu lub Senatu, jest powołana według ustawy z dnia 25 września 1922 r. do kontroli wszystkich zobowiązań Skarbu Państwa tak wewnętrznych jak zagranicznych, współpodpisywania tytułów obligacyjnych Państwa, czuwania nad emisją banknotów i zarządaniem kaucji, tudzież depozytów, ogłaszania okresami półrocznymi wykazu stanu długów państwowych i składania co roku sprawozdania z swych czynności Sejmowi. Tak wyglądają ustawowe zadania Komisji. Rzeczywiste są znacznie skromniejsze. Wobec utworzenia Banku Polskiego jako spółki akcyjnej, której mocą ustawy nadano przywilej emisji banknotów i wobec zlikwidowania Polskiej Krajowej Kasy Pożyczkowej, jako państwowej instytucji emisyjnej, czuwanie nad emisją banknotów, nie będącą zadłużeniem Skarbu Państwa, stało się nieaktualne. Również nieaktualne jest czuwanie nad zarządaniem kaucjami i depozytami, bowiem zarząd nimi nie jest w Polsce wyodrębniony kasowo i organizacyjnie, lecz jest połączony z ogólną administracją skarbową w ten sposób, że pod względem kasowym zarząd tego rodzaju sumami prowadzi się w kasach skarbowych, zaś rachunkowo w tej jednostce administracji państwowej, której powierzono prawo dysponowania daną kaucją lub depozytem.

Ingerencja Komisji Kontroli Długów Państwa ogranicza się do długów wciągniętych do Księgi Długów Państwa, a ta obejmuje długi obligacyjne długo- i krótkoterminowe oraz gwarancje finansowe udzielone przez Państwo, nie obejmuje natomiast długów nieobligacyjnych.

Kontrola wspomnianej Komisji polega na zbadaniu Księgi Długów Państwa i sprawdzaniu, czy umarzanie długów państwowych odbywa się w granicach warunków, określonych przy sposobności zaciągania długu.

Obsługę długów państwowych prowadzą kasy skarbowe, banki państwowe (Pocztowa Kasa Oszczędności, Bank Gospodarstwa Krajowego i Państwowy Bank Rolny) oraz Bank Polski. Obsługa ta ma charakter obsługi technicznej kasowej. Ewidencję długów obligacyjnych i gwarancji finansowych udzielonych przez Państwo prowadzi Urząd Długów Państwa. Jest to Urząd, stanowiący składową część Ministerstwa Skarbu, Statut jego mieści się w ramach statutu Ministerstwa Skarbu; jest to urząd powołany do wykonywania czynności techniczno-rachunkowych, związanych z obsługą długów państwowych. Zadaniem bowiem Urzędu Długów Państwa jest prowadzenie szczegółowej rachunkowości tych długów i gwarancji państwowych, które są objęte Księgą Długów Państwa, zasilanie placówek obsługi długów państwowych w nowoemitowane tytuły obligacyjne, koncentrowanie i niszczenie tytułów wycofanych z obiegu do umorzenia.

2) W różnych państwach europejskich różnie się ustosunkowano do zagadnienia kontroli długów państwowych. Z przytoczonych niżej kilku przykładów zauważyć może-

my, że organizacja kontroli długów państwowych hołduje albo jednej albo drugiej z wymienionych przez nas wyżej dwu zasad.

a) Dawna Austria: Komisja składała się z sześciu członków, wybieranych w ilości 4 członków i 2 zastępców z pomiędzy członków Izby Posłów i dwóch członków oraz jednego zastępcy z pomiędzy członków Izby Panów.

Kontroli Komisji podlegały długi bieżące, kaucje i depozyty. Obowiązkiem Komisji było baczenie, aby tak długi jak kaucje i depozyty były zarachowane zgodnie z przepisami ustawowymi, aby każda pożyczka była wpisana do Głównej Księgi długów państwowych. Komisja miała dopilnowywać wydrukowania obligacji pożyczek państwowych, miała dalej obowiązek ogłaszania co kwartał w części urzędowej dziennika urzędowego „Wiener Zeitung” stanu długów.

Komisja miała prawo podpisywania obligacji (prezydent Komisji i jeden członek), oraz kontrasygnowania dokumentów dłużnych, wystawianych przy zaciąganiu długu bieżącego. Miała dalej prawo żądania od organów administracji państwowej wszelkich wyjaśnień i informacji w odniesieniu do obsługi długów państwowych, oraz prawo bezpośredniego wglądu we wszystkie księgi i zapiski, tudzież prawo osobistego przeglądania walorów wycofanych z obiegu i unieważnionych.

Obsługę długów prowadziła Dyrekcja Długów Państwowych (Staatsschuldendirektion).

b) Anglia: Kontrolę długów państwowych prowadzi mianowany przez króla z poza członków parlamentu, a odpowiedzialny jedynie przed Izbą Gmin urzędnik, do którego obowiązków należy kontrola całej gospodarki budżetowej państwa, Generalny Kontroler pobranych dochodów i uskuteczniczonych wydatków oraz Kontroler rachunków państwowych (Comptroller General of the Receipt and Issue of His Majesty's Exchequer and Auditor General of Public Account). Innej kontroli parlament nie przeprowadza.

Obsługę długów państwowych wykonywa władza państwowa, Treasury, na czele której stoi kolegium, złożone z premiera, kanclerza skarbu, trzech do czterech wyższych urzędników resortu skarbowego i dwóch parlamentarzystów. Techniczna obsługa oraz cała rachunkowość spoczywa w rękach Banku Angielskiego. Ewidencję długów prowadzi się w Wielkiej Księdze (Great Book). Troska o fundusze na zmniejszenie długów należy do „Komisji zmniejszenia długów państwowych”. Szczegółowe sprawozdania rachunkowe „Treasury” i „Komisji Zmniejszenia Długów państwowych” bada Generalny Kontroler i składa stosowne sprawozdanie parlamentowi.

c) Belgia: Kontrolę długów państwowych prowadzi wyłącznie Izba Obrachunkowa, wybierana co sześć lat przez Izbę Posłów. Izba Obrachunkowa prowadzi drugi egzemplarz Wielkiej Księgi (Grand Livre). Na wszystkich dokumentach dłużnych (obligacjach, bonach skarbowych) umieszcza Izba Obrachunkowa swoje „visum”. Zestawienie rachunków z obsługi długów państwowych składa co roku Minister Finansów parlamentowi razem z rocznym zamknięciem rachunków państwa.

d) Dania: Poza zwykłą kontrolą administracyjną wykonywaną przez organa administracji państwowej, istnieje jedynie kontrola rachunkowa, przeprowadzana przez Izbę Obrachunkową. Parlament bada obsługę długów państwowych, przy sposobności badania zamknięć rachunkowych.

e) Francja: Kontrolę nad długami państwowymi wykonywa parlament drogą pośrednią. „Komisja sprawdzania rachunków ministerjalnych”, mianowana co roku na wniosek Ministra Finansów spośród członków parlamentu i Izby Obrachunkowej, bada księgi i rejestry prowadzone przez Dyrekcję Długu Zarejestrowanego (Direction de la Dette Inscrite), zarządza ich zamknięcie i składa sprawozdanie o stanie długów Ministrowi Finansów, który przekazuje je parlamentowi. Ewidencję długów państwowych utrzymuje się w Wielkiej Księdze Długów Publicznych (Grand Livre de la Dette publique), prowadzonej w dwóch egzemplarzach, w dwóch odrębnych biurach, w Paryżu i w St. Cloud.

f) Holandia: Istnieje tylko ogólna kontrola gospodarki budżetowej, wykonywana przez Izbę Obrachunkową.

g) Hiszpania: Nadzór nad obsługą długów państwowych, wykonywaną przez administrację tychże długów, spoczywa w rękach stałej komisji parlamentarnej. Składa się ona z 6 członków, wybieranych na okres kadencji sejmowej, a pełniących swą funkcję do czasu wybrania nowych członków z rozpoczęciem się następnej kadencji, podobnie jak w Austrii.

Do powyższej komisji należy: przeglądanie Księgi Głównej Długów, lustracja kasy prowadzącej obsługę długów pod względem techniczno-kasowym, współobecność przy

niszczeniu umorzonych walorów, badanie akt i dokumentów oraz korespondencji, dotyczącej obsługi długów państwowych, zwracanie się z reklamacjami w zakresie długów państwowych do Ministra Finansów, składanie sprawozdań kórtieżom. Obligacyj komisja nie współpodpisuje ani nie wizuje.

h) Norwegja: Poza kontrolą administracyjną, wykonywaną przez organa administracji państwowej i poza badaniem przez parlament ogólnych zamknięć rachunków państwa, inna kontrola długów państwowych nie istnieje.

i) Niemcy: Prusy przedwojenne: Obsługę długów państwowych prowadził „Główny Zarząd Długów Państwowych” (Hauptverwaltung der Staatsschulden)), który podlegał nadzorowi „Komisji Długów Państwowych”, złożonej z 7 członków, po trzech wybranych z każdej izby i Prezydenta Izby Obrachunkowej. Obowiązkiem Komisji było badać składane jej przez Główny Zarząd Długów Państwowych miesięczne i roczne sprawozdania, dotyczące działalności Kasy amortyzacyjnej długów państwowych, rewidować obligacje państwowe, składać sprawozdania Sejmowi, utrzymywać pod wspólnym zamknięciem z Głównym Zarządem Długów Państwowych wycofane z obiegu procentowe papiery państwowe, po zatwierdzeniu przez Sejm zamknięć rachunkowych, niszczyć je i ogłaszać numery i wartość nominalną zniszczonych papierów.

Rzesza Niemiecka: Komisja Długów Rzeszy składa się z 12 członków po 6 z Rady Państwa i Sejmu Rzeszy oraz z Prezydenta Izby Obrachunkowej. Obsługę prowadzi Zarząd Długów Rzeszy (Reichsschuldenverwaltung). Zadania Komisji Długów Rzeszy są analogiczne jak Komisji pruskiej. Obecnie Zarząd Długów Rzeszy prowadzi także obsługę długów pruskich.

k) Szwajcaria i Szwecja posiadają parlamentarne komisje, powoływane na okres kadencji do kontroli długów państwowych i obok niej także kontroli zamknięć rachunkowych, dotyczących całej gospodarki budżetowej.

SPIS RZECZY

WSTĘP.

Str.

Pojęcie rachunkowości państwowej	5
Uwagi ogólne o nauce rachunkowości państwowej	5
Skarbowość i jej zadania	9
Zadania rachunkowości państwowej	13
Podział materji w nauce rachunkowości państwowej	14

CZĘŚĆ PIERWSZA.

ZAGADNIENIA GOSPODARCZE PAŃSTWA

Rozdział I.

Istota działalności gospodarczej państwa	16
--	----

Rozdział II.

Podmiot gospodarki państwowej	18
Organa władzy państwowej prowadzące gospodarkę państwową	18
Zakres działalności organów władzy państwowej w dziedzinie gospodarczej	20

Rozdział III.

Środki materialne w gospodarce państwowej	22
Dochody państwowe	22

A. Dochody z obciążeń gospodarstw prywatnych na mocy prawa publicznego	25
--	----

§ 1. Podatki	26
1) Podatki bezpośrednie	27
2) Podatki pośrednie	28
3) Podatki od obrotów majątkowych	28

§ 2. Opłaty	29
-----------------------	----

§ 3. Monopole	31
-------------------------	----

§ 4. Cła	32
--------------------	----

B. Dochody o charakterze prywatno gospodarczym	32
--	----

§ 1. Przedsiębiorstwa zarobkowe	33
---	----

§ 2. Regalja	33
------------------------	----

§ 3. Loterja państwowa	33
----------------------------------	----

§ 4. Pożyczki państwowe	34
-----------------------------------	----

Wydatki państwowe	39
-----------------------------	----

§ 1. Wydatki konstytucyjne	41
--------------------------------------	----

1) Wydatki na ciała ustawodawcze	41
--	----

2) Wydatki na naczelną władzę w państwie	41
--	----

	Str.
§ 2. Wydatki administracyjne	41
1) Wydatki na prowadzenie gospodarki finansowej państwa	41
2) Wydatki administracji skarbowej w ścisłym znaczeniu	42
3) Wydatki na prowadzenie gospodarki finansowej poza władzami skarbo- wymi	42
4) Wydatki na zarząd państwa	42
§ 3. Uwagi końcowe o wydatkach	43

CZĘŚĆ DRUGA.

ZASADY FORMALNEGO PROWADZENIA GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ

Rozdział I.

Podstawy gospodarki publicznej	44
Inwentarz	45
§ 1. Pojęcie inwentarza	45
§ 2. Składniki inwentarza	45
§ 3. Ustalanie wartości przedmiotów w inwentarzu	47
§ 4. Księgi inwentarza	48
§ 5. Sposób sporządzania inwentarza (inwentura)	48
Plan gospodarczy	49
§ 1. Pojęcie planu gospodarczego	49
§ 2. Układanie planu gospodarczego	49
§ 3. Materjalna strona planu gospodarczego	57
§ 4. Przygotowanie państwowego preliminarza budżetowego	58
§ 5. Stosunek dochodów do wydatków w preliminarzu budżetowym	61
§ 6. Metody szacunkowe dochodów i wydatków w preliminarzu budżetowym, a realność budżetu	64
§ 7. Wykonanie budżetu	72
§ 8. Prawo asygnacji organów władzy państwowej	75

Rozdział II.

Rachunkowość w gospodarce publicznej	80
Ogólne uwagi o rachunkowości w gospodarce publicznej	80
§ 1. Metoda rachunkowa, a charakter gospodarstwa	80
§ 2. Rachunkowość w gospodarstwach prywatnych	81
§ 3. Rachunkowość w gospodarstwach publicznych	83
§ 4. Rachunkowość podwójna w gospodarce publicznej	85
§ 5. Rzut oka na historyczny rozwój rachunkowości kameralistycznej	89
§ 6. Trzy etapy rozwoju rachunkowości kameralistycznej	91
§ 7. Istotne cechy rachunkowości kameralistycznej	93
Służba rachunkowa i kasowa w gospodarce państwowej	95
§ 1. System kas państwowych w administracji państwowej	95
§ 2. Stosunek poszczególnych rodzajów kas do siebie	99
§ 3. Funkcje kasowe	100
§ 4. Stan kasy	102
§ 5. Nadmiary i zasiłki kasowe	104
§ 6. Obroty bezgotówkowe	106

Rozdział III.

Księgi rachunkowe i kasowe w gospodarce publicznej	111
Księgi rachunkowe dla sum budżetowych	112
§ 1. Uwagi ogólne	112
§ 2. Księgi przychodów budżetowych	113
§ 3. Księgi wydatków budżetowych	114
§ 4. Księgi rachunkowe przedsiębiorstw i funduszków	116
§ 5. Księgi rachunkowe przychodów dla poszczególnych grup budżetowych	116
§ 6. Księgi rachunkowe wydatków poszczególnych grup budżetowych	118

	Str.
Księgi rachunkowe dla sum niebudżetowych	119
Zakładanie ksiąg rachunkowych	121
Prowadzenie ksiąg rachunkowych	123
Księgi rachunkowe w gospodarce materiałowej	125
Księgi pomocnicze	126
Inne pomocnicze rachunki	132
§ 1. Nadpłaty	132
§ 2. Straty	135
Księgi kasowe	137
§ 1. Dzienniki kasowe i ich forma	139
§ 2. Sposób prowadzenia dzienników	139
§ 3. Treść i sposób dokonywania wpisów w dziennikach	141
Dzienniki materiałowe	142
Zarachowania wynikowe i bezwynikowe	143

Rozdział IV.

Zamknięcie rachunków z okresu gospodarczego	147
Zamykanie ksiąg rachunkowych i zestawianie wyników	147
Sprawozdania rachunkowe organów administracji państwowej i zamknięcie rachunków państwa	149
Inwentarz końcowy i bilans majątku państwowego	153

CZĘŚĆ TRZECIA

KONTROLA GOSPODARKI PAŃSTWOWEJ.

Rozdział I.

Potrzeba kontroli gospodarki państwowej i jej podstawy prawne	154
Stosunek parlamentu do kontroli gospodarki państwowej	154
Podmioty prawne wykonujące kontrolę	155
Rodzaje kontroli	156

Rozdział II.

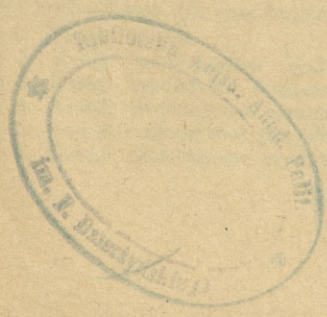
Zasady kontroli gospodarki państwowej	158
Kontrola wstępna	158
§ 1. Istotne właściwości kontroli wstępnej	158
§ 2. Organizacja organów wykonawczych w zakresie gospodarki państwowej ze stanowiska potrzeb kontroli wstępnej	159
Kontrola następna	165
§ 1. Kontrola rachunkowa	166
§ 2. Kontrola kasowa	167
Zestawienie wyników kontroli i decyzje organu kontrolującego	168
Absolutorium parlamentu	168

Rozdział III.

Kontrola obsługi długów państwowych	173
Formalna strona obsługi długów państwowych	173
Rodzaj kontroli długów państwowych i sposób jej wykonywania	176

36. - 1904/1412 6

112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161
162
163
164
165
166
167
168
169
170
171
172
173
174
175
176
177
178
179
180
181
182
183
184
185
186
187
188
189
190
191
192
193
194
195
196
197
198
199
200
201
202
203
204
205
206
207
208
209
210
211
212
213
214
215
216
217
218
219
220
221
222
223
224
225
226
227
228
229
230
231
232
233
234
235
236
237
238
239
240
241
242
243
244
245
246
247
248
249
250
251
252
253
254
255
256
257
258
259
260
261
262
263
264
265
266
267
268
269
270
271
272
273
274
275
276
277
278
279
280
281
282
283
284
285
286
287
288
289
290
291
292
293
294
295
296
297
298
299
300
301
302
303
304
305
306
307
308
309
310
311
312
313
314
315
316
317
318
319
320
321
322
323
324
325
326
327
328
329
330
331
332
333
334
335
336
337
338
339
340
341
342
343
344
345
346
347
348
349
350
351
352
353
354
355
356
357
358
359
360
361
362
363
364
365
366
367
368
369
370
371
372
373
374
375
376
377
378
379
380
381
382
383
384
385
386
387
388
389
390
391
392
393
394
395
396
397
398
399
400
401
402
403
404
405
406
407
408
409
410
411
412
413
414
415
416
417
418
419
420
421
422
423
424
425
426
427
428
429
430
431
432
433
434
435
436
437
438
439
440
441
442
443
444
445
446
447
448
449
450
451
452
453
454
455
456
457
458
459
460
461
462
463
464
465
466
467
468
469
470
471
472
473
474
475
476
477
478
479
480
481
482
483
484
485
486
487
488
489
490
491
492
493
494
495
496
497
498
499
500
501
502
503
504
505
506
507
508
509
510
511
512
513
514
515
516
517
518
519
520
521
522
523
524
525
526
527
528
529
530
531
532
533
534
535
536
537
538
539
540
541
542
543
544
545
546
547
548
549
550
551
552
553
554
555
556
557
558
559
560
561
562
563
564
565
566
567
568
569
570
571
572
573
574
575
576
577
578
579
580
581
582
583
584
585
586
587
588
589
590
591
592
593
594
595
596
597
598
599
600
601
602
603
604
605
606
607
608
609
610
611
612
613
614
615
616
617
618
619
620
621
622
623
624
625
626
627
628
629
630
631
632
633
634
635
636
637
638
639
640
641
642
643
644
645
646
647
648
649
650
651
652
653
654
655
656
657
658
659
660
661
662
663
664
665
666
667
668
669
670
671
672
673
674
675
676
677
678
679
680
681
682
683
684
685
686
687
688
689
690
691
692
693
694
695
696
697
698
699
700
701
702
703
704
705
706
707
708
709
710
711
712
713
714
715
716
717
718
719
720
721
722
723
724
725
726
727
728
729
730
731
732
733
734
735
736
737
738
739
740
741
742
743
744
745
746
747
748
749
750
751
752
753
754
755
756
757
758
759
760
761
762
763
764
765
766
767
768
769
770
771
772
773
774
775
776
777
778
779
780
781
782
783
784
785
786
787
788
789
790
791
792
793
794
795
796
797
798
799
800
801
802
803
804
805
806
807
808
809
810
811
812
813
814
815
816
817
818
819
820
821
822
823
824
825
826
827
828
829
830
831
832
833
834
835
836
837
838
839
840
841
842
843
844
845
846
847
848
849
850
851
852
853
854
855
856
857
858
859
860
861
862
863
864
865
866
867
868
869
870
871
872
873
874
875
876
877
878
879
880
881
882
883
884
885
886
887
888
889
890
891
892
893
894
895
896
897
898
899
900
901
902
903
904
905
906
907
908
909
910
911
912
913
914
915
916
917
918
919
920
921
922
923
924
925
926
927
928
929
930
931
932
933
934
935
936
937
938
939
940
941
942
943
944
945
946
947
948
949
950
951
952
953
954
955
956
957
958
959
960
961
962
963
964
965
966
967
968
969
970
971
972
973
974
975
976
977
978
979
980
981
982
983
984
985
986
987
988
989
990
991
992
993
994
995
996
997
998
999
1000





14 MAJ 1962

41231

2

