

Klasyfikacja budżetowa

Wydanie 2.

Wojciech Lachiewicz

Rozdział I. Klasyfikacja budżetowa wraz z zasadami jej stosowania i doskonalenia

1. Rodowód współczesnych klasyfikacji budżetowych

1.1. Zagadnienia ogólne

Finanse publiczne różnią się zdecydowanie od finansów prywatnych. Finanse prywatne rządzą się ogólną regułą: „co prawem nie jest zabronione – jest dozwolone”. Inaczej jest z pieniądzem publicznym. Jego gromadzenie i wydawanie podlega wymogowi z art. 7 Konstytucji RP – „[...] działania na podstawie prawa i w granicach prawa”.

W myśl art. 216 ust. 1 Konstytucji RP to ustawy, wraz z aktami wykonawczymi do nich, regulują sposoby gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi. Istotnymi instrumentami finansów publicznych są:

- 1) systemy rocznego i wieloletniego planowania finansowego,
- 2) szczególne zasady ewidencjonowania środków w ramach procesów gromadzenia i dysponowania nimi,
- 3) system sprawozdawczości z wykonania planów i procesów finansowych.

Klasyfikacja budżetowa rozpatrywana w tym kontekście to system oznaczeń umożliwiających opisywanie powstających w ramach finansów publicznych dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów, występujących w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych. Sektor prywatny nie stosuje tego rodzaju szczegółowych specyfikacji wpływów i kosztów.

1.2. Planowanie procesów finansowych

Istotnym wyznacznikiem finansów publicznych, który odróżnia je od finansów prywatnych, jest wymóg działania na podstawie planu finansowego. Przyczyna poddania finansów publicznych zasadom gospodarki planowej to „publiczny charakter” środków finansowych, jako pieniędzy przynależnych łącznie traktowanemu społeczeństwu (obywatelom państwa) bądź pieniędzy przynależnych członkom (mieszkańcom) trzech rodzajów wspólnot samorządowych (gminy, powiatu, województwa). Poprzez budżety i pochodne od nich plany jednostek budżetowych organy ustawodawcze (Sejm i organy stanowiące samorządów) wytyczają administracji rządowej i samorządowej kierunki dla prowadzonej przez nią działalności w zakresie pozyskania dochodów, a także ustalają kierunki i limity wydatkowania na zadania określone w ustawach szczególnych. Z wykonania planu, jako całości jego ustaleń, a zarazem z realizacji każdego jednostkowego zadania publicznego, zarówno w zakresie dochodów, jak i wydatków, władza wykonawcza jest rokrocznie rozliczana przez Sejm w ramach absolutorium rządowego, a w samorządach przez organy stanowiące samorządu w ramach absolutorium samorządowego.

Limitowanie wydatków publicznych

Równie istotną przyczyną poddania finansów publicznych regułom planowania jest zjawisko określane mianem „ograniczoności środków publicznych”. Z punktu widzenia dochodów publicznych znajduje ono wyraz w ograniczeniach źródeł (tytułów) skąd sektor publiczny może je pozyskiwać. Konsekwencją powyższego jest potrzeba limitowania wydatków publicznych, w myśl zasady równowagi budżetowej. Wydatki rozpatrywane w tym kontekście muszą znajdować pokrycie w planowanych wpływach. Wpływy budżetu to nie tylko dochody, ale także wpływy z kredytów i emisji papierów wartościowych. Ograniczoność środków na wydatki publiczne znajduje przez to dodatkowy wyraz w działaniu norm limitujących dopuszczalne zadłużenie się sektora publicznego. Ze względu na ograniczenia w pozyskiwaniu środków publicznych łączna kwota wydatków na zadania publiczne musi z konieczności odpowiadać kwocie możliwych do pozyskania dochodów i przychodów, pomniejszonych o spłaty długu.

Planowanie jest również stosowane w sektorze prywatnym. Na tyle, na ile plan i planowanie może występować w sektorze prywatnym, przyjmuje ono jednak postać weryfikowanej na bieżąco prognozy. Dlatego plan w sektorze prywatnym nigdy nie jest limitem dla zaciąganych zobowiązań i dokonywanych wydatków. Sektorowi prywatnemu nie potrzeba nadmiernie szczegółowego i dyrektywnego planowania wpływów i wydatków. Działa w warunkach określonego ryzyka finansowego, fluktuujących wpływów, w miarę łatwego dostępu do kredytu bankowego, a gdy to nie wystarcza, może zawiesić działalność gospodarczą. W odróżnieniu od firm prywatnych sektor publiczny nie może zaprzestać swojej działalności. Ciążą na nim określone ustawami zadania do wykonania wobec społeczeństwa. Stąd naturalna konieczność prowadzenia gospodarki planowej.

1.3. Szczegółowość ustaleń budżetu

Właściwa finansom publicznym ograniczoność w pozyskiwaniu środków i ich wydatkowaniu na zadania publiczne wymusza potrzebę podporządkowania gospodarki finansowej ustaleniom budżetu – planu. Jak dalece szczegółowa może być decyzja władzy ustawodawczej o przewidywanych dochodach i limitach na wydatki – wystarczy porównać pierwszy budżet Rzeczypospolitej¹ uchwalony w 1768 r. z budżetami II Rzeczypospolitej i współczesnym nam budżetem państwa i budżetami samorządów. Budżety przyjmowane na przestrzeni lat funkcjonowania naszego państwa różnią się nie tylko pod względem treści merytorycznych, ale przede wszystkim pod względem stopnia szczegółowości ustaleń o dochodach i wydatkach.

Przez kolejne budżety przewijają się coraz to nowe i liczniejsze źródła dochodów. Widoczne są również zmiany w ujętych w wydatkach budżetu zadaniach administracji. Analizując ewolucję zadań administracji i zmiany w zakresie źródeł dochodów budżetu, zauważalna jest również zmiana w sposobach zapisywania ustaleń o dochodach i wydatkach.

Planowanie wydatków w budżetach z końca ubiegłego stulecia i w budżetach nam współczesnych nie ogranicza się, jak u schyłku XIX w., do określenia limitów dla poszczególnych grup rodzajowych zadań (działów) administracji jako wydatków na edukację publiczną, pomoc społeczną, gospodarkę komunalną, ochronę środowiska i przyrody. Ze względu na ilość i różnorodność zadań objętych jednym działem – dziedziną współczesnej administracji, samo planowanie środków na działy administracji okazuje się być niedostateczne. W budżetach, oprócz ogólnie zapisanych wydatków na działy administracji, zamieszcza się również limity na szczegółowe zadania (rozdziały) objęte danym działem. Zadania ujmowane w rozdziałach nawiązują nazewnictwem do ustawodawstwa szczególnego. Stąd biorą się w budżetach wydatki na zadania z zakresu wychowania przedszkolnego, na prowadzenie domów pomocy społecznej, na zbiorowe zaopatrzenie w wodę, na utrzymanie ogrodów botanicznych czy na zadania zupełnie nowe, jak przeciwdziałanie przemocy w rodzinie. Powyższa strukturalizacja dochodów i wydatków na działy oraz rozdziały objęte każdym działem okazała się być niedostateczna z punktu widzenia zasady równowagi i zasady jawności finansów publicznych. Ustaleniami budżetu z czasem zaczęto limitować administracji publicznej dobór sposobu realizacji zadania publicznego, określając tym samym służące realizacji danego zadania wydatki na dotacje, zakup dóbr i usług, na zasiłki, wypłaty wynagrodzeń dla urzędników i innych osób zatrudnionych w jednostkach sektora finansów publicznych.

Na skutek opisanego powyżej rozszerzenia zakresu zadań budżetu i szczegółowości jego norm o dochodach i wydatkach – dla nauki i praktyki finansów publicznych problemem stał się sam sposób zapisania budżetu jako dokumentu prawnego.

¹ Pierwszy polski budżet, pod nazwą: „Ostrzeżenie precepty y expensy wszystkich intrat skarbów obojga narodów, podług niżej opisanych tabel” – został uchwalony na sesji Sejmu rozpoczętej 5.10.1767 r. i zakończonej 5.3.1768 r.

1.4. Ewolucja sposobu zapisywania budżetu

W miarę postępującego poszerzania zadań publicznych i pojawiania się coraz to nowych i liczniejszych źródeł dochodów budżetu, dalsze zapisywanie treści budżetu językiem właściwym dla ustaw podatkowych albo ustaw o zadaniach administracji stało się niemożliwe. Niedostateczna do zapisywania budżetu okazała się również być dotychczasowa technika legislacyjna zapisywania ustaw i rozporządzeń w jednostkach redakcyjnych: artykuł, paragraf, ustęp, punkt.

Wychodząc z założenia, że budżet jest zestawieniem dochodów i wydatków, w imię zwiększenia jego przejrzystości i większej komunikatywności pomieszczonych w nim ustaleń – jego normy planowe zapisywane są w specjalnych tabelach i zestawieniach.

Jednak same tabele i konstruowanie zestawień norm dochodowych i wydatkowych budżetu nie rozwiązywało problemów z optymalizacją sposobu zapisywania coraz to liczniejszych ustaleń budżetu. Potrzebom ich zespalania w jednym dokumencie nie mógł już sprostać język prawny. Zapisywanie norm planowanych budżetu typowym językiem prawnym, ze względu na objętość dokumentu, pomniejszyłoby przejrzystość budżetu. Co istotniejsze, utrudniałoby to przenoszenie norm budżetu do planów jednostek wykonujących dochody i wydatki budżetu. Dlatego z konieczności dotychczasowy język planu – wykorzystujący terminologię zaczerpniętą z ustaw podatkowych albo z ustaw traktujących o zadaniach administracji i sposobach ich realizacji – **zastąpił system kodów cyfrowych i towarzyszących im nazw, który z czasem przyjęło się określać mianem „klasyfikacji budżetowej”**.

2. Zakres klasyfikacji środków publicznych

Klasyfikacja budżetowa jest aktem pochodnym w stosunku do FinPubU. Dlatego w FinPubU należy szukać jej przedmiotu i zakresu podmiotowego obowiązku posługiwania się nią przez jednostki sektora finansów publicznych.

2.1. Finanse publiczne oraz sektor finansów publicznych

Według art. 216 ust. 1 Konstytucji RP środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie. Ustawą, do której odwołuje się Konstytucja RP, jest FinPubU. Wśród pojęć podstawowych, którym poświęcona jest regulacja prawna FinPubU, należy wymienić:

- 1) finanse publiczne,
- 2) środki publiczne,
- 3) jednostki sektora finansów publicznych.

Pojęciami pochodnymi od nich, niejako niższymi w systemie powiązanych ze sobą pojęć i instytucji finansów publicznych, są takie pojęcia, jak: budżet, plan finansowy, ewidencja księgowa, sprawozdawczość budżetowa oraz klasyfikacja budżetowa. Wyjaśnienie pojęć niższej kategorii wymaga najpierw określenia pojęć podstawowych dla systemu finansów publicznych.

Finanse publiczne, według definicji legalnej z art. 3 FinPubU, to **ogół procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych**.

Procesy te wiążą się ze środkami publicznymi pozostającymi w dyspozycji jednostek sektora finansów publicznych. Jednostkami tymi według art. 9 FinPubU są:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- 3) jednostki budżetowe,
- 4) samorządowe zakłady budżetowe,
- 5) agencje wykonawcze,
- 6) instytucje gospodarki budżetowej,
- 7) państwowe fundusze celowe,
- 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 9) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 11) uczelnie publiczne,
- 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
- 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków i spółek prawa handlowego².

Zestawiając ze sobą pojęcie „finanse publiczne” i „jednostki sektora finansów publicznych”, należy stwierdzić, że finanse publiczne to procesy finansowe związane z gromadzeniem i dysponowaniem środkami publicznymi przez jednostki sektora finansów publicznych.

2.2. Środki publiczne – rodzaje

Kluczowe dla prawa finansowego pojęcie „**środki publiczne**” oznacza środki pieniężne w fazie ich pozyskiwania, gromadzenia i dysponowania nimi przez JSFP.

W odniesieniu do pieniędzy w publicznych JSFP w terminologii przepisów FinPubU stosowane są cztery pojęcia podstawowe:

- 1) dochody,
- 2) wydatki,
- 3) przychody,
- 4) rozchody.

² Przykładem tego typu JSFP są wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Podmioty te nie podpadają pod żadną kategorię JSFP z art. 9 pkt 1–13 FinPubU, zaś osobowość prawna wyłącza zaliczenie ich do państwowych funduszy celowych.

Dochody – to pojęcie *stricte* „budżetowe”, zastrzeżone dla określania ogółu środków budżetu pozyskiwanych przez jednostki budżetowe w danym roku budżetowym, z wyłączeniem przychodów budżetu. Stąd określenia: dochody z podatków, dochody z usług, dochody z odsetek na rachunku bankowym jednostki budżetowej, dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację zadań własnych JST itd.

Szczególnym rodzajem dochodów są **środki z Unii Europejskiej lub z innej pomocy zagranicznej niepodlegające zwrotowi** z art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU. Nazywanie ich „środkami” (a nie dochodami) wynika z wielu rozwiązań dotyczących ich specyficznego planowania, ewidencji i dysponowania nimi.

Pojęcie **wydatek** przepisy FinPubU odnoszą przede wszystkim do dysponowania środkami budżetu przez jednostki budżetowe. Stąd pojęcia: wydatek budżetu, wydatek jednostki budżetowej. Co jednak wymaga podkreślenia, w przepisach FinPubU pojęcie „wydatek” stosowane jest również na określenie procesów dysponowania środkami publicznymi w posiadaniu JSFP innych niż jednostki budżetowe, gdzie tak rozumiane **wydatkowanie stanowi czynność następczą po zaksięgowaniu kosztu**. Przykładowo w planie finansowym instytucji kultury operuje się pojęciami: przychody i koszty, jednak kasowe wykonanie zapłaty zaksięgowanej jako koszt jest wydatkiem publicznym.

Trzecie pojęcie – **przychód**, ma dwa odmienne punkty odniesienia. Według pierwszego znaczenia **przychód to inny niż dochód rodzaj wpływu środków do budżetu** (np. wpływy z pożyczki długoterminowej, wprowadzona do budżetu nadwyżka z lat ubiegłych). W drugim znaczeniu **pojęcie „przychód” jest podstawowym terminem stosowanym na potrzeby określania środków pozyskiwanych przez JSFP innych niż jednostka budżetowa** (np. przychód samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej z kontraktu o usługi medyczne z NFZ, przychód instytucji kultury z zaciągniętego kredytu).

Czwarte i ostatnie pojęcie – **rozchód** – w ramach definicji legalnej z art. 6 ust. 1 pkt 2 FinPubU w zasadzie jest zawężane do budżetu, gdzie oznacza zapłatę lub wypłatę niezaliczaną do wydatków budżetowych. Obejmuje między innymi spłatę kredytów długoterminowych, które uprzednio stanowiły przychód budżetu oraz udzielanie pożyczki z budżetu dla innych podmiotów.

Ustalając zakres podmiotowo-przedmiotowy czterech ww. pojęć języka finansów publicznych, należy stwierdzić, że:

- 1) na potrzeby określania środków **budżetu i jednostek budżetowych** – operuje się terminologią:
 - a) **dochody budżetu pozyskiwane przez jednostki budżetowe** (art. 5 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 w zw. z art. 11 FinPubU) **oraz środki z pomocy zagranicznej** (art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU),
 - b) **wydatki (publiczne) budżetu dokonywane przez jednostki budżetowe** (art. 6 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 11 FinPubU) – przykładowo z tytułu dotacji, wypłaty wynagrodzeń, zapłaty za zamówienie usługi i zakupione dobra materialne,
 - c) **przychody budżetu** – jak np. wpływy z kredytów długoterminowych i innych przychodów dłużnych (np. z emisji papierów wartościowych) oraz wpływy

- z prywatyzacji majątku i nadwyżek budżetowych z lat ubiegłych (art. 5 ust. 1 pkt 4 FinPubU),
- d) **rozchody budżetu** – jak np. spłata rat kredytów długoterminowych, udzielenie pożyczek z budżetu (art. 6 ust. 1 pkt 2 FinPubU);
- 2) w określaniu środków przynależnych **innym JSFP niż jednostki budżetowe** (np. przynależne samorządowemu zakładowi budżetowemu, agencji wykonawczej, instytucji kultury, funduszowi celowemu) – operuje się terminologią:
- a) **przychody** z prowadzonej działalności (np. wpływy z usług) i z innych źródeł (np. z odsetek bankowych bądź z bezzwrotnej pomocy zagranicznej) – art. 5 ust. 1 pkt 5 FinPubU,
- b) **przychody z tytułu zaciągania długu oraz ze spłat uprzednio udzielonych pożyczek i kredytów** (art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. a–e FinPubU),
- c) **koszty i dokonane z ich tytułu wydatki publiczne** – odnoszone do samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz tych JSFP, które mają osobowość prawną (art. 6 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 15 i art. 31 FinPubU), przykładowo z tytułu zapłaty wynagrodzeń i pochodnych, zapłaty za usługi i za dostawy lub roboty budowlane.

Czynności składające się na „sposoby gromadzenia i wydatkowania środków publicznych”, jako przedmiot „regulacji zastrzeżonej dla ustaw” (w rozumieniu art. 216 ust. 1 Konstytucji RP) – widziane w kontekście powyższego zestawienia środków publicznych – dotyczą: dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów.

2.3. Przedmiot klasyfikacji budżetowej (co podlega klasyfikacji)

Według definicji słownikowych pod pojęciem „**klasyfikacja**” (niezależnie od jej rodzaju) należy zawsze rozumieć **systematyczny podział przedmiotów lub zjawisk na klasy, działy, poddziały itp., dokonywany według określonej zasady lub określonych kryteriów**³.

Środki publiczne z art. 5 i 6 FinPubU systematyzuje się w szczególny sposób, który potocznie określa się mianem „klasyfikacji budżetowej”.

Jak wynika z art. 39 ust. 1 FinPubU – dochody budżetu, środki z bezzwrotnej pomocy zagranicznej (art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU) oraz przychody z działalności innych niż jednostki budżetowe JSFP, a także **wydatki publiczne** – klasyfikuje się **według**:

- 1) **działów i rozdziałów** – określających rodzaj działalności,
- 2) **paragrafów** – określających rodzaj dochodu, środków albo przychodu JSFP oraz rodzaj wydatku publicznego.

Odrębnie od powyższych zasad, przychody budżetów i szczególne przychody JSFP z art. 5 ust. 1 pkt 4 FinPubU oraz rozchody budżetu z art. 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 FinPubU klasyfikuje się jedynie za pomocą samodzielnie stosowanych paragrafów, co wynika wprost z art. 39 ust. 3 FinPubU (nie stosuje się tutaj podziałki: dział i rozdział).

³ Wielki słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 2018.

Dochody i wydatki w przypadku budżetu państwa porządkowane są na wstępie według części budżetu państwa z art. 114 FinPubU, jednak części nie uznaje się za element klasyfikacji budżetowej.

Źródłem aktualnie obowiązującej klasyfikacji budżetowej, którą definiują przepisy art. 39 ust. 1 i 3 FinPubU, jest system oznaczeń zawartych w KlasBudżR.

Szukając, niezapisanej w prawie definicji klasyfikacji budżetowej, można wskazać, że **klasyfikacja budżetowa to wynikający z KlasBudżR system podziałek (oznaczeń) służących do opisywania dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów, występujących w poszczególnych jednostkach sektora finansów publicznych.**

Jednostką systematyki w ramach klasyfikacji budżetowej jest tzw. podziałka klasyfikacyjna.

Podziałka klasyfikacyjna (dział, rozdział, paragraf), co wynika z KlasBudżR, zbudowana jest z „oznaczenia cyfrowego” oraz z jej „nazwy” towarzyszącej oznaczeniu cyfrowemu.

Podziałki typu „paragraf” zapisuje się za pomocą znaku „§” i cyfry oraz towarzyszącej temu nazwy podziałki. W samorządowych jednostkach budżetowych możliwe jest również, jako zastępstwo paragrafu wydatków, zastosowanie symboli grup paragrafowych blokujących większą liczbę paragrafów.

W ewidencji księgowej i w sprawozdawczości w zasadzie nie zapisuje się nazewnictwa podziałek klasyfikacyjnych, ale stosuje tylko ich oznaczenie cyfrowe: działu, rozdziału i paragrafu.

Przykłady podane poniżej przybliżają w sposób ogólny stosowanie i znaczenie podziałek towarzyszących poszczególnym środkom publicznym.

Przykład zastosowania klasyfikacji dla opisanego dochodu przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota oznaczona podziałkami:

- 1) dział 756 „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem”,
- 2) rozdział 75615 „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatków i opłat lokalnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”,
- 3) § 0370 „Wpływy z opłaty od posiadania psów”.

W zakresie podziałek dział i rozdział – ww. symbolika oznacza dochód JST uzyskany od osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z tytułu zapłaty przez nią podatku lub opłaty lokalnej pobieranych na podstawie ustaw szczególnych obejmowanych nazwą podziałki „rozdział 75615”.

W zakresie podziałki § 0370 i rozdział 75615 oznacza, że jest to dochód budżetu gminy pochodzący z wprowadzonej przez radę gminy opłaty od posiadania psów z art. 18a i 19 PodLokU), stanowiący należność budżetu od posiadającej psa osoby prawnej lub jednostki niemającej osobowości prawnej (opłata od psów posiadanych przez osoby fizyczne planowana jest poprzez ten sam „§ 0370”, tyle że zamieszczony w „rozdziale 75616”).

Przykład zastosowania klasyfikacji dla określenia wydatku przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota opisana podziałkami:

- 1) dział 801 „Oświata i wychowanie”,
- 2) rozdział 80106 „Inne formy wychowania przedszkolnego”,
- 3) § 2540 „Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty”.

W zakresie podziałek dział i rozdział – zastosowane cyfry oznaczają wydatek budżetu gminy dokonywany w celu realizacji zadań własnych gminy (dział i rozdział) z art. 11 ust. 2 pkt 1 PrOśw polegających na „zapewnieniu kształcenia, wychowania i opieki w przedszkolach i innych formach wychowania przedszkolnego.

W zakresie podziałki § 2450 rozdział 80106 – oznacza wydatek w formie dotacji podmiotowej dla innej (niż przedszkole) niepublicznej formy wychowania przedszkolnego (tj. niepublicznego zespołu wychowania przedszkolnego lub niepublicznego punktu przedszkolnego), jako dotacji udzielanej na podstawie art. 21 FinZadOśwU.

Przykład klasyfikacji przychodu przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota opisana w przychodach budżetu lub w planie przychodów JSFP jako § 952 „Przychody z zaciągniętych pożyczek i kredytów na rynku krajowym”, oznacza:

- 1) w przypadku budżetu państwa lub budżetów JST – wpływy z kredytu lub pożyczki spłaconych w latach następnych po roku ich zaciągnięcia, jeśli pożyczkodawcą (kredytodawcą) jest instytucja mająca siedzibę na terenie Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) w przypadku JSFP mających osobowość prawną (np. państwowa agencja wykonawcza) – wpływy z kredytu lub pożyczki zaciąganej u pożyczkodawcy (kredytodawcy) będącego instytucją mającą siedzibę na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

Przykład klasyfikacji rozchodu przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota rozchodu oznaczona w budżecie jako § 992 „Spłaty otrzymanych krajowych pożyczek i kredytów” oznacza – środki budżetu przeznaczone na aktualną w danym roku spłatę kredytu lub pożyczki zaciągniętej w latach poprzednich, jeśli pożyczkodawcą (kredytodawcą) jest instytucja mająca siedzibę na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

Kwota zapisana w rozchodach budżetu jako § 991 „Udzielone pożyczki i kredyty” oznacza wypłatę z budżetu pożyczki, jaka zostanie zwrócona w latach następnych. Środki otrzymywane z tytułu zwrotu pożyczki udzielanej uprzednio przez Skarb Państwa lub JST, jeśli jej zwrot (spłata) do budżetu dokona się w latach następnych w stosunku do roku jej udzielenia, klasyfikuje się w paragrafie przychodów jako § 951 „Przychody ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych”.

Podziałki z KlasBudżR umożliwiają również klasyfikację stanowiących środki publiczne przychodów JSFP, mających osobowość prawną.

Przykład klasyfikacji przychodu jednostki sektora finansów publicznych mającej osobowość prawną przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota oznaczona w planie finansowym państwowej instytucji kultury jako wpływy z § 2240 „Dotacje celowe z budżetu państwa dla państwowej instytucji kultury na dofinansowanie zadań bieżących objętych mecenatem państwa, wykonywanych w ramach programów ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego przez samorządowe instytucje kultury” oznacza przychody państwowej instytucji kultury otrzymane z budżetu państwa na podstawie art. 9 ust. 3 w zw. z art. 28 ust. 1a DziałKultU oraz MecenatPaństwR.

Klasyfikacja z KlasBudżR umożliwia ponadto ujmowanie stanowiących koszty wydatków dokonywanych przez JSFP mające osobowość prawną.

Przykład klasyfikacji wydatku publicznego jednostki sektora finansów publicznych mającej osobowość prawną przedstawiono poniżej.

Przykład

Kwota oznaczona w planie finansowym mającej osobowość prawną państwowej lub samorządowej jednostki sektora finansów publicznych jako § 6140 „Wydatki na zakupy inwestycyjne pozostałych jednostek” – w związku z odrębnymi znaczeniowo podziałkami: § 6050, § 6060, § 6070, § 6080, § 6110, § 6120 i § 6130 – oznacza wydatki inwestycyjne niebędące inwestycją kubaturową, ale zakupem środków trwałych dokonywanym w jednostkach innych niż jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe oraz państwowe fundusze celowe (np. w agencji wykonawczej lub w instytucji gospodarki budżetowej). Podziałka § 6140 stosowana może być przykładowo w planowaniu i w ewidencji księgowej agencji wykonawczych, instytucji kultury, uczelni publicznej.

Przedstawionym powyżej przykładom stosowania klasyfikacji w ramach przepisów KlasBudżR nie towarzyszy pełne wyjaśnienie, dlaczego i z jakiego powodu dla opisanego środków zastosowanie mają konkretne podziały klasyfikacyjne. O zasadach postępowania się klasyfikacją z KlasBudżR, jako systemem podziałek klasyfikacyjnych, będzie mowa w rozdziale 4.

2.4. Problemy z ustaleniem podmiotów zobowiązanych do stosowania podziałek z rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej

Kto stosuje klasyfikację budżetową?

Pomimo że zakres znaczenia podziałek klasyfikacyjnych z KlasBudżR umożliwia praktycznie zaklasyfikowanie wszystkich środków w dyspozycji JSFP, **w rzeczywistości nie wszystkie z JSFP stosują podziały KlasBudżR**. Spowodowane jest to nieścisłością przepisów regulujących obowiązek stosowania KlasBudżR.

Czy klasyfikacja dotyczy wyłącznie opisywania środków budżetowych?

Według art. 39 ust. 1–4 pkt 1 FinPubU klasyfikacja służy do oznaczania ogółu środków objętych budżetem państwa i budżetami JST oraz jednostek budżetowych, a także środków w dyspozycji innych JSFP. Dlatego stosowane w praktyce określenie, że klasyfikacja z KlasBudżR jest „[...] klasyfikacją budżetową” – nie jest w pełni ścisłe.

Przedmiotem klasyfikacji są literalnie „środki publiczne”, którym to pojęciem (od 1.1.1999 r. – tj. od wejścia w życie FinPubU98) określa się nie tylko środki przynależne budżetowi i jednostkom budżetowym, ale także środki w dyspozycji JSFP z art. 9 FinPubU innych niż jednostki budżetowe.

Do 1.1.1999 r., na podstawie art. 9 PrBudżU, w zakresie klasyfikowania dochodów i wydatków budżetu oraz przychodów i rozchodów budżetu stosowano *stricte* klasyfikację budżetową, którą wyrażało KlasBudżR91. Rzeczywiście klasyfikacja z art. 9 PrBudżU dotyczyła wyłącznie środków budżetowych, a co za tym idzie, była klasyfikacją budżetową *sensu stricto*. Mimo to przepisy szczególne nakładały obowiązek stosowania podziałek KlasBudżR91 również przez jednostki gospodarki pozabudżetowej (w tym zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze i ośrodki specjalne).

Przełomowe stało się KlasBudżR00. Uchyłono nim dotychczasowe KlasBudżR91 i wprowadzono klasyfikację ogółu środków publicznych w rozumieniu art. 13 ust. 3 pkt 1 FinPubU98.

Z chwilą wejścia w życie KlasBudżR00 (od 1.1.2001 r.) dawna nazwa „klasyfikacja budżetowa” przestała być miarodajna, gdyż jej podziały przestały obejmować, jak dotychczas, środki budżetowe, ale zaczęły dotyczyć środków w dyspozycji ogółu JSFP w tym i tych, które mają osobowość prawną.

W taki sam sposób, jak w KlasBudżR00, ukształtowany został zakres przedmiotowy podziałek w kolejnych klasyfikacjach, mianowicie w klasyfikacji z:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z 20.9.2004 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 209, poz. 2132 ze zm.),
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z 14.6.2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 107, poz. 726 ze zm.).

W nawiązaniu do rozwiązań zapoczątkowanych przez KlasBudżR00, podziały z aktualnego KlasBudżR są w pełni otwarte na potrzeby ewentualnego posługiwania się nimi przez państwowe fundusze celowe oraz przez mające osobowość prawną państwowe lub samorządowe JSFP. Jednak w praktyce nie wszystkie JSFP mające osobowość prawną stosują podziały z KlasBudżR.

W czym tkwi przyczyna tego, że klasyfikacja, jak to wynika z art. 39 ust. 1 FinPubU, została opracowana na potrzeby porządkowania i oznaczania ogółu środków publicznych, a nie wszystkie JSFP ją stosują?

Klasyfikacja, zgodnie z FinPubU, jest jednym z podstawowych instrumentów zapewniających jawność i przejrzystość finansów publicznych. Nie jest więc logiczne, iż finanse jednych jednostek są jawne i przejrzyste, zaś innych pozostają poza klasyfikacją gwarantującą ich daleko posuniętą szczegółowość i transparentność.

Począwszy od KlasBudżR00, aż po aktualne KlasBudżR, w zapisach kolejnych rozporządzeń ministra finansów zamieszczane jest postanowienie, według którego: „Szczegółowość stosowania podziałek klasyfikacji w planowaniu, rachunkowości i sprawozdawczości ustalają odrębne przepisy” (§ 5 KlasBudżR). Powyższemu zapisowi, poza przepisami określającymi przedmiot i trzy rodzaje podziałek klasyfikacyjnych (jak w art. 39 FinPubU), nie towarzyszy jednoznacznie doprecyzowanie w FinPubU kręgu podmiotów zobowiązanych do stosowania klasyfikacji, czyli tego: kto i na jakich etapach gospodarki finansowej stosuje klasyfikację.

O obowiązku stosowania klasyfikacji budżetowej pośrednio przesądzają przepisy rozporządzeń wykonawczych do FinPubU – regulujących zasady prowadzenia gospodarki finansowej jednostek i zakładów budżetowych (klasyfikacja w planowaniu), regulujących szczególne (odrębne) zasady rachunkowości budżetowej (klasyfikacja w ewidencji) i przepisy SprBudżR. W rozporządzeniach wykonawczych do FinPubU minister finansów obowiązki stosowania klasyfikacji budżetowej odnosi wyłącznie do:

- 1) państwowych i samorządowych jednostek budżetowych (planowanie, ewidencja, sprawozdawczość),
- 2) samorządowych zakładów budżetowych (planowanie, ewidencja, sprawozdawczość),
- 3) państwowych funduszy celowych (sprawozdawczość),
- 4) agencji wykonawczych (sprawozdawczość).

Ponieważ brak wyraźnych zapisów w FinPubU określających podmioty zobowiązane do stosowania KlasBudżR, pomimo że podziałki klasyfikacji z KlasBudżR umożliwiają ich stosowanie przez ogół jednostek sektora finansów publicznych z art. 9 FinPubU, w praktyce nie wszystkie podmioty stosują klasyfikację.

Ważne

Przepis o zakresie przedmiotowym klasyfikacji z art. 39 FinPubU, w którym w odniesieniu do środków publicznych zawarto dyspozycję, że „[...] klasyfikuje się [je – przypis autora]” – nie jest traktowany jako norma o obowiązku stosowania klasyfikacji, ale tylko jako norma – definicja podziałek klasyfikacyjnych oraz norma – delegacja ustawowa dla ministra finansów do ustanowienia podziałek i zasad klasyfikacji ogółu środków publicznych.

Obowiązek stosowania klasyfikacji w planowaniu w zakresie rocznych planów finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wynika wprost

z przepisów § 4 ust. 2, § 5 ust. 2 oraz § 37 i § 40 GospFinR. Obowiązek stosowania klasyfikacji w planowaniu, ewidencji jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz w funduszach celowych i agencjach wykonawczych wynika pośrednio ze wzorów sprawozdań Rb-33, Rb-35 i Rb-40 z SprBudżR – wydanego na podstawie art. 41 FinPubU.

Klasyfikacja w funduszach celowych i agencjach wykonawczych

Konieczność stosowania pełnej klasyfikacji przez fundusze celowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i ZUS wynika z wymagań dotyczących szczegółowości opracowywanych przez nie sprawozdań (Rb-33 i Rb-35), które to powinny określać kwoty „planu” i „wykonania” w ujęciu: dział, rozdział, paragraf. Opracowują one sprawozdania z zastosowaniem pełnej klasyfikacji dla określenia planu i jego wykonania, muszą z konieczności stosować klasyfikację w planowaniu i w ewidencji księgowej.

O obowiązku stosowania klasyfikacji budżetowej w ewidencji księgowej stanowią niektóre zapisy RachBudżR.

Podsumowanie

Reasumując, przepis art. 39 FinPubU, gdzie mowa o tym, że wszystkie środki publiczne „klasyfikuje się...”, jest interpretowany przede wszystkim jako wytyczne kierunkowe w ramach delegacji zobowiązującej ministra finansów do opracowania kompletnego rozporządzenia dotyczącego klasyfikacji całości środków publicznych w dyspozycji każdej jednostki sektora finansów publicznych z art. 9 FinPubU. Taki też zakres podziałek ma klasyfikacja zawarta w KlasBudżR. Natomiast wydane przez ministra finansów przepisy odrębne (powołane w § 5 KlasBudżR) obowiązek stosowania klasyfikacji w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości wiążą jedynie z ograniczoną grupą JSFP.

W praktyce klasyfikacji z KlasBudżR nie stosują te JSFP z osobowością prawną, które nie są objęte przepisami o rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości budżetowej. Choć jest możliwe klasyfikowanie całości przychodów i wydatków tych jednostek, jednak w praktyce podziałkami KlasBudżR nie opisuje się np. środków w samorządowych instytucjach kultury, w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej⁴. Na skutek powyższych braków i nieściśłości w przepisach nie jest możliwe uzyskanie pełnego i jednorodnego zestawienia operacji dotyczących środków publicznych w dyspozycji wszystkich jednostek polskiego sektora finansów publicznych. Szwankuje przez to funkcja statystyczna klasyfikacji budżetowej (o której poniżej).

Rozwiązaniem powyższego dylematu jest uzupełnienie art. 39 FinPubU o przepisy określające zakres podmiotowy obowiązku stosowania klasyfikacji budżetowej, która ze swej nazwy wydaje się dotyczyć wszystkich środków w dyspozycji ogółu JSFP, jednak nie wszystkie JSFP ją stosują.

⁴ Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska nie są funduszami celowymi w rozumieniu art. 9 pkt 7 i art. 29 FinPubU.

3. Funkcje klasyfikacji w jej praktycznym stosowaniu

Praktyczną rolę klasyfikacji budżetowej można pokrótce scharakteryzować w ten sposób, że dzięki systemowi podziałek, klasyfikacja budżetowa (z KlasBudżR) jest dogodnym instrumentem służącym opisywaniu środków publicznych, stosowanym na potrzeby planowania i ewidencji finansowej (rachunkowości) oraz sprawozdawczości budżetowej. Klasyfikacja, w powiązaniu z zasadami opracowywania sprawozdań finansowych, ułatwia również badania statystyczne nad pozyskiwanymi środkami publicznymi i dysponowaniem nimi na cele publiczne.

Z punktu widzenia etapów gospodarki środkami publicznymi wyróżnia się trzy główne funkcje klasyfikacji budżetowej:

- 1) funkcję planistyczną (prawną),
- 2) funkcję ewidencyjną (rachunkową, księgową),
- 3) funkcję sprawozdawczą (informacyjną).

Dodatkową i uzupełniającą funkcją klasyfikacji budżetowej jest funkcja statystyczna.

3.1. Funkcja planistyczna klasyfikacji budżetowej

Funkcja planistyczna klasyfikacji jest jej podstawową funkcją. Można ją również śmiało nazwać **funkcją prawną klasyfikacji**.

Plan ma określoną moc obowiązującą, a co za tym idzie – stosowanie podziałek w planowaniu umożliwi sformułowanie tzw. **norm planowych**. Pojęcie „normy planowe” zostało wyodrębnione stosunkowo wcześniej w doktrynie prawa publicznego⁵, w związku z nakładanymi przez ustawodawcę na administrację obowiązkami opracowania coraz to nowych rodzajów planów (planów przestrzennych, planów i programów o charakterze gospodarczym oraz planów finansowych). Normy planowo-budżetowe, w odróżnieniu od norm tradycyjnych, charakteryzuje:

- 1) roczność norm planowych – wynika z roczności mocy obowiązującej budżetu i planów finansowych jednostek budżetowych (wyjątek to tzw. wydatki niewygasające oraz normy planowe z prowizorium budżetowego),
- 2) pomniejszanie norm – limitów finansowych w miarę zaciągania zobowiązań oraz dokonywania wydatków i rozchodów,
- 3) specyfika adresata normy planowo-finansowej.

Podmioty sektora finansów publicznych z art. 9 FinPubU zobowiązane są do prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie planu rocznego. Nazwa „plan finansowy” w przepisach FinPubU jest zarezerwowana dla tych planów, pod których pozycje dokonuje się właściwa ewidencja finansowa. Dlatego w odróżnieniu od planu finansowego jednostki budżetowej czy planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia terminu „plan finan-

⁵ M. Jaroszyński, [w:] M. Brzeziński, M. Jaroszyński, M. Zimmermann, Polskie prawo administracyjne, Warszawa 1956, s. 135 i 138 oraz M. Brzeziński, Nowe typy norm prawnych w prawie administracyjnym, Państwo i Prawo 1966, Nr 6.

sowy” przepisy FinPubU nie stosują wobec budżetu państwa i budżetów JST. Budżety wykonuje się za pomocą planów finansowych jednostek budżetowych.

Jak już wcześniej wskazano (w rozdziale 2), znaczna część JSFP w swoich planach finansowych stosuje podziałki z KlasBudżR. Zrozumienie prawnej roli klasyfikacji wymaga poznania aktualnych w naszym kraju systemów planowania finansowego w JSFP.

W powyższym względzie istnieją dwa systemy planów, z którymi związane są dwa zasadnicze rodzaje gospodarki finansowej:

- 1) system planowania budżetowego i planów jednostek budżetowych (tzw. budżetowanie brutto),
- 2) system rocznych planów finansowych w innych (niż jednostki budżetowe) jednostkach sektora finansów publicznych (tzw. budżetowanie netto).

Wśród norm planowych w zakresie finansów publicznych, od 2011 r. pojawiają się również normy Wieloletniego Planu Finansowego Państwa (art. 103–108 FinPubU) i normy Wieloletniej Prognozy Finansowej JST (art. 226–232 FinPubU). Jednak przepisy dotyczące sposobu zapisu i poziomu szczegółowości dwóch ww. planów wieloletnich nie nakładają obowiązku stosowania podziałek z KlasBudżR – właściwych zapisywaniu rocznych norm planowych. Mając na względzie, że przedsięwzięcia wieloletnie dwóch ww. planów powinny być uwzględniane w budżetach rocznych, zasadne byłoby przyszłe uzupełnienie przepisów FinPubU dotyczących dwóch ww. planów o rozwiązania wymuszające, aby WPPF i WPF-JST, w zakresie zapisu poszczególnych przedsięwzięć w załączniku przedsięwzięć, jednoznacznie powoływać dział i rozdział z KlasBudżR.

3.1.1. System planowania budżetowego (normy budżetowe)

Na wstępie należy wskazać, że na skutek tzw. dualizmu administracji, w naszym kraju istnieją dwa systemy planowania budżetowego: system budżetu państwa oraz system budżetów samorządów terytorialnych. Ścisłej – systemy budżetowe samorządów województw, samorządów powiatowych i samorządów gminnych. Do systemu samorządowego zaliczane są również systemy budżetowe związków komunalnych⁶ – tj. związków powiatów i związków gmin.

System planowania budżetowego opiera się na planie wyjściowym – budżecie rocznym (odpowiednio: budżecie państwa lub budżecie JST) oraz pochodzących od niego rocznych planach finansowych dla dochodów i wydatków jednostek budżetowych.

Wyjściową **podziałką strukturalizującą budżet państwa jest część budżetu państwa**. Część budżetu państwa nie zalicza się do podziałek klasyfikacji budżetowej i została skonstruowana z punktu widzenia kryterium podmiotowego. Części to dochody i wydatki w ujęciu resortowym wraz z odrębnymi częściami dla Sejmu, Senatu, Kancelarii Prezydenta RP, sądów i trybunałów, NIK, 16 RIO, 49 samorządowych kolegiów odwoławczych i innych organów centralnych określonych przepisami KlasCzęściBudżR.

⁶ Zgodnie z art. 4 ust. 2 FinPubU przepisy dotyczące JST stosuje się odpowiednio do związków gmin i związków powiatów. Oznacza to, że związki komunalne w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości powinny stosować KlasBudżR oraz zasady dotyczące prowadzenia gospodarki finansowej przez JST, na tyle, na ile FinPubU nie wyraża regulacji odrębnych.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl