

# Klasyfikacja budżetowa

Wydanie 4.

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

*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 podlegają 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) roczne planowanie finansowe, któremu towarzyszą akty wieloletniego planowania finansów,
- 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 „ograniczoneści 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, lecz 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 o charakterze „mieszanym” finansowo-gospodarczym jest również stosowane w sektorze prywatnym. To właśnie z gospodarki prywatnej, posługującej się takimi narzędziami nauki organizacji i zarządzania jak „metody zarządzania przez cele”, biorą swoje źródło stosowane przez niektóre JST (równoległe z budżetem normatywnym) własne konstrukcje tzw. „budżetu zadaniowego”. Na tyle, na ile plan i planowanie występuje 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 zasobów (aktywów), 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. Ciężą 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, jako planu dyrektywnego. Jak dalece szczegółowa może być decyzja władzy ustawodawczej o przewidywanych dochodach i limitach na wydatki – wystarczy porównać pierwszy budżet Rzeczypospolitej uchwalony w 1768 r. z budżetami II Rzeczypospolitej i współczesnym nam budżetem państwa i budżetami samorządów. Dokument prawny pierwszego polskiego budżetu nosił nazwę „Ostrzeżenie precepty y expensy wszystkich intrat skarbów obojga narodów, podług niżej opisanych tabel”. Został uchwalony w ramach sesji Sejmu czteroletniego, rozpoczętej 5.10.1767 r. i zakończonej 5.3.1768 r. Poza specyfiką zapisania ustanawianych w nim tytułów do poboru danin publicznych (*intrat*) właściwy budżet Rzeczypospolitej Obojga Narodów (Polski i Litwy) został ułożony z planowanych wpływów (*perept*) oraz wydatków/kosztów (*expensy*). Budżet został wyrażony bezpośrednio w ciągu tekstu ustawy, bez jakichkolwiek dodatkowych dokumentów towarzyszących ustawie głównej. Brak tzw. załączników przez kolejne lata tłumaczony był obawą, że władza wykonawcza może je zmienić lub zagubić. Hołdowano formule tabel *śródekstowych*. 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.

Z bliżej nieokreślonych przyczyn współczesny ustawodawca w art. 211 ust. 5 pkt 2, art. 214 i 215 FinPubU (przyjętej w dniu 27.8.2009 r.) ograniczył samorządom przedmiot oraz „liczbę” załączników do uchwał budżetowych określając formułę legislacyjną uchwały budżetowej JST. Władze niektórych JST interpretują ww. przepisy literalnie, przyjmując, że współczesny ustawodawca, dla wyrażenia w uchwale budżetowej podstawowych danych strukturalnych budżetu z art. 211 ust. 1 FinPubU (dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów), żądał od organów JST posługiwania się formułą „tabeli wewnątrztekstowej”, jak jej pierwowzór w budżecie państwa z 1768 r.

Szczegóły merytoryczne planowania 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.

## 1.4. Ewolucja sposobu zapisywania ustaleń budżetu

W miarę postępującego poszerzania zakresu zadań publicznych oraz pojawiania się w ustawodawstwie 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 zespalenia 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 księgową, sprawozdawczość budżetowa oraz klasyfikacja budżetowa. Wyjaśnienie pojęć niższej kategorii wymaga najpierw określenia pojęć podstawowych dla systemu finansów publicznych.

**Finanse publiczne**, według definicji zawartej w art. 3 FinPubU, to powołany w art. 216 ust. 1 Konstytucji RP **ogół procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych** (środków finansowych na cele publiczne).

Procesy wiążące się ze środkami publicznymi pozostającymi w dyspozycji JSFP, art. 3 FinPubU rozgranicza na:

- 1) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
- 2) wydatkowanie środków publicznych,
- 3) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- 4) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 5) zarządzanie środkami publicznymi,
- 6) zarządzanie długiem publicznym,
- 7) rozliczenia z budżetem UE.

Klasyfikacja środków budżetowych pojawia się w ramach procesu:

- 1) gromadzenia (pozyskanych lub pobranych) dochodów bądź przychodów publicznych;
- 2) zaciągania zobowiązań angażujących (aktualnie posiadane lub przyszłe) środki publiczne, jakie muszą z nich zostać pokryte;
- 3) wydatkowanie posiadanych środków publicznych.

Procesy finansowe gospodarowania środkami publicznymi zachodzą w podmiotach będących JSFP, które wyszczególnia art. 9 FinPubU, a są nimi:

- 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) związki metropolitalne,
- 4) jednostki budżetowe,
- 5) samorządowe zakłady budżetowe,
- 6) agencje wykonawcze,

- 7) instytucje gospodarki budżetowej,
- 8) państwowe fundusze celowe,
- 9) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 10) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 11) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 12) uczelnie publiczne,
- 13) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- 14) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
- 15) 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 handlowego<sup>1</sup>,
- 16) Bankowy Fundusz Gwarancyjny.

Zestawiając ze sobą pojęcia „finanse publiczne” (jako zasoby z art. 5 FinPubU) i związane z nimi procesy (z art. 3 FinPubU) z pojęciem „jednostki sektora finansów publicznych” (z art. 9 FinPubU), należy stwierdzić, że finanse publiczne to procesy finansowe związane z gromadzeniem i dysponowaniem środkami publicznymi przez JSFP.

Środkami pieniężnymi wg art. 5 FinPubU we władaniu JSFP są:

- 1) dochody publiczne, na które składają się m.in.: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, JST, państwowych funduszy celowych oraz innych JSFP wynika z odrębnych ustaw, inne dochody budżetu państwa, JST oraz innych SFP należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez JSFP, dochody z mienia (najmu, dzierżawy itp.), spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej, odszkodowania, kwoty z udzielonych poręczeń i gwarancji;
- 2) środki pochodzące z budżetu UE oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- 3) środki z:
  - a) instrumentów inżynierii finansowej, o których mowa w rozporządzeniu Rady (WE) Nr 1083/2006 z 11.7.2006 r. ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającym rozporządzenie (WE)

---

<sup>1</sup> 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.

- Nr 1260/1999 (Dz.Urz.U.E.L 210 z 31.7.2006 r., s. 25, ze zm.), podlegających ponownemu wykorzystaniu,
- b) instrumentów finansowych oraz środków pomocy zwrotnej, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1303/2013 z 17.12.2013 r. ustanawiającym wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającym rozporządzenie Rady (WE) Nr 1083/2006 (Dz.Urz.U.E.L 347 z 20.12.2013 r., s. 320, ze zm.), podlegających ponownemu wykorzystaniu,
  - c) instrumentów finansowych oraz wsparcia warunkowego, o których mowa w ustawie z 28.4.2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021–2027 (Dz.U. poz. 1079), podlegających ponownemu wykorzystaniu;
- 4) środki finansowe pozostałe na wyodrębnionych rachunkach bankowych po zakończeniu realizacji programów finansowanych ze środków programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna oraz celu Europejska Współpraca Terytorialna (Interreg), programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1638/2006 z 24.10.2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz.Urz.U.E.L 310 z 9.11.2006 r., s. 1) oraz programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa, które są wykorzystywane na realizację zadań w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna lub programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa, lub programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna (Interreg);
- 5) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt 2;
- 6) przychody budżetu państwa i budżetów JST oraz innych JSFP pochodzące:
- a) ze sprzedaży papierów wartościowych,
  - b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku JST,
  - c) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych,
  - d) z otrzymanych pożyczek i kredytów,
  - e) z innych operacji finansowych;
- 7) przychody JSFP pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

Należy zastrzec, że nie wszystkie z aktywów pieniężnych na rachunkach bankowych JSFP muszą być środkami publicznymi. Poszczególne JSFP jako zakłady pracy mogą również obsługiwać środki pieniężne pracowników należących do Pracowniczej Kasy Zapomogowo-Pożyczkowej (PKZP). Z kolei JSFP, jeśli zlecały świadczenia w trybie Kasy ZapPożU, mogą posiadać środki ich wykonawcy w postaci wadów. Depozytem, czyli długiem do zwrotu, z art. 72 ust. 1 pkt 3 FinPubU mogą być również przechowywane przez JSFP



(będącą jednostką budżetową, domem pomocy społecznej) środki pieniężne jego pensjonariuszy. Pozostają one na rachunku bankowym w obsłudze JSFP, ale w odróżnieniu od pieniędzy budżetowych, czyli opłat od pensjonariuszy oraz przelewów z budżetu na wydatki, nie stanowią one środków publicznych. Nie wolno się z nich „zapozyczać”.

### **2.1.1. Państwowe fundusze celowe a fundusze środków publicznych w obsłudze podmiotów prawa prywatnego**

Rodzajem JSFP są państwowe fundusze celowe funkcjonujące na zasadach zawartych w tworzących je ustawach oraz w art. 29 FinPubU. Przykładami takich funduszy są:

- 1) Państwowy Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym,
- 2) Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów,
- 3) Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej,
- 4) Fundusz Promocji Kultury,
- 5) Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków,
- 6) Fundusz Solidarnościowy,
- 7) Fundusz Prac,
- 8) Fundusz Wsparcia Straży Granicznej,
- 9) Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej,
- 10) Fundusz Wsparcia Policji.

Każdy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w ustawie. Nie są one podmiotem (jednostką organizacyjną), a tylko zasobem finansowym.

Szczególną postacią rodzajową środków publicznych, ale niebędącą funduszem celowym w dyspozycji ministra lub innego organu państwowego, mogą być takie zasoby, które, stanowiąc środki publiczne tworzone na mocy ustawy źródłowej, są gromadzone i redystrybuowane na ustawowe cele publiczne, jakich obsługą zajmuje się podmiot niebędący JSFP. Ustawy źródłowe nadają im właściwą nazwę księgową „funduszu”. Przykładem są państwowe zasoby środków publicznych w obsłudze BGK, czyli podmiotu PrBank. Bank Gospodarstwa Krajowego nie jest JSFP. Posiada również „fundusze własne”, a na mocy ustaw odrębnych zarządza takimi zasobami, jak:

- 1) Fundusz Pomocy (z art. 14 PomocUkrainaU),
- 2) Fundusz Przeciwdziałania COVID-19,
- 3) Rządowy Fundusz Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych,
- 4) Fundusz Dostępności,
- 5) Fundusz Kolejowy,
- 6) Fundusz Kredytów Studenckich,
- 7) Fundusz Kredytowania Studiów Medycznych (FKSM),
- 8) Fundusz Polskiej Nauki,
- 9) Fundusz Strefowy,
- 10) Fundusz Termomodernizacji i Remontów (FTiR),
- 11) Fundusz Trójmorza,

- 12) Fundusz Wsparcia Kredytobiorców,
- 13) Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych,
- 14) Fundusz Żeglugi Śródlądowej,
- 15) Krajowy Fundusz Drogowy,
- 16) Polski Fundusz Funduszy Wzrostu,
- 17) Rządowy Fundusz Rozwoju Mieszkalnictwa,
- 18) Turystyczny Fundusz Zwrotów (TFZ),
- 19) Wsparcie funduszy poręczeniowych dla MŚP.

Część środków publicznych BGK podlega procedurom określającym te środki mianem „programów”, na przykład:

- 1) Rządowy Fundusz Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych,
- 2) Program Operacyjny Inteligentny Rozwój (POIR),
- 3) Program Operacyjny Polska Cyfrowa (POPC),
- 4) Wsparcie podmiotów ekonomii społecznej.

Środki gromadzone i obsługiwane w BGK jako fundusze lub programy docelowo trafiają na cele publiczne określone przepisami ustaw szczególnych, jak na przykład od 17.8.2022 r. środki Funduszu COVID-19 na wypłaty dodatku węglowego do gospodarstw domowych z Dodatek WęgU.

Pomimo nazwy „fundusz” taki zasób w BGK nie ma cech państwowego funduszu celowego w rozumieniu art. 29 FinPubU. Pomimo że tworząca zasób ustawa posługuje się pojęciem „fundusz”, w odróżnieniu od państwowego funduszu celowego jako JSFP z art. 9 pkt 7 FinPubU, zasób taki nie nosi cech JSFP z art. 29 FinPubU. W BGK stanowi „odrębny rachunek bankowy” z odrębną ewidencją księgową i planem finansowym. Nie jest to jednak „roczny plan finansowy” JSFP w rozumieniu art. 29 ust. 6 FinPubU oraz przepisów art. 11 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 18b w zw. z art. 2 DyscypFinPubU. Bank Gospodarstwa Krajowego nie jest zatem JSFP z kręgu osób prawnych z art. 9 pkt 14 FinPubU, a jego gospodarka finansowa nie podlegała regułom z art. 30 oraz art. 31 FinPubU.

## 2.2. Kategorie budżetowo-planistyczne środków publicznych

W FinPubU oraz w planowaniu finansowym i sprawozdawczości stosowane są cztery pojęcia podstawowe w odniesieniu do pieniędzy publicznych w zasobach JSFP:

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

**Dochody – to pojęcie *stricto* „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 zaciągnięciu zobowiązania angażującego środki publiczne (art. 3 pkt 4 FinPubU).**

### Ważne

Należy zastrzec, że warunkiem prawno-finansowym dokonania wydatku jest istnienie zobowiązania. Zobowiązanie może powstawać w wyniku:

- 1) czynności dwustronnej (umowa lub ugoda) albo
- 2) czynności jednostronnej – decyzja o przyznaniu zasiłku z pomocy społecznej, przyrzeczenia darowizny pieniężnej z budżetu JST dla państwowej szkoły muzycznej, informacja od wójta gminy o przyznaniu dodatku energetycznego do zakupu LPG czy o przyznaniu dodatku węglowego; albo
- 3) innego zdarzenia, z jakim prawo wiąże obowiązek świadczenia pieniężnego – zwłoka ze spełnieniem świadczenia skutkująca odsetkami za opóźnienie, wystąpienie zdarzenia itd.

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) **dochód 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, udzielanie 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) **wydatki publiczne** ponoszone w kwocie równej zobowiązaniom finansowym (koszty związane z płatnościami i innymi obciążeniami) – 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 przez pojęcie „**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**<sup>2</sup>.

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,

<sup>2</sup> Wielki słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 2018.

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).

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 zawarty 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 spłacanych 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”.

---

Podziały 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 zastosowanie mają konkretne podziały klasyfikacyjne. O zasadach posługiwania się klasyfikacją z KlasBudżR, jako systemem podziałek klasyfikacyjnych, będzie mowa w punkcie 4 niniejszego rozdziału.

## 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 podziałki KlasBudżR**. Spowodowane jest to nieścisłością przepisów regulujących obowiązki 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, lecz 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. Uchylono 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 podziałki 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.).



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)