

Zmiany w klasyfikacji budżetowej 2023

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Wojciech Lachiewicz

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

1. Rodowód współczesnych klasyfikacji budżetowych

1.1. Uwarunkowania prawne finansów publicznych i klasyfikacji je opisującej

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 – „działania na podstawie prawa i w granicach prawa”.

W myśl art. 216 ust. 1 Konstytucji 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 ich 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 JSFP. Sektor prywatny nie stosuje aż tak szczegółowego rozróżnienia 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. Przyczyną poddania finansów publicznych zasadom gospodarki planowej jest „publiczny charakter” środków finansowych jako pieniędzy przynależnych społeczeństwu (obywatelom państwa) bądź pieniędzy przynależnych członkom (mieszkańcom) trzech rodzajów wspólnot samorządowych (gminy, powiatu, województwa – jako JST). Poprzez budżety (tj. poprzez budżet państwa i budżety trzech poziomów JST) wraz z pochodnymi od nich planami finansowymi jednostek budżetowych organy ustawodawcze (Sejm i organy stanowiące JST) wytyczają administracji rządowej i odpowiednio administracji samorządowej kierunki dla prowadzonej przez nie działalności w zakresie pozyskania dochodów, a także ustalają kierunki i limity wydatkowania środków na ustawowo określone zadania publiczne. Z wykonania budżetu-planu w zakresie pozyskania środków i realizacji każdego jednostkowego zadania publicznego władza wykonawcza jest rokrocznie rozliczana przez Sejm w ramach absolutorium rządowego, a w samorządach – przez organy stanowiące samorząd w ramach absolutorium samorządowego.

1.3. 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), z których sektor publiczny może je pozyskiwać. Wynika to z ograniczenia możliwości ustanawiania nowych danin i ciężarów publicznych. W art. 217 Konstytucji ustanowiono, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy, a więc jest wyłączną decyzją ustawodawcy. Konsekwencją ograniczoneści w pozyskiwaniu środków 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, a także kwoty na rachunku bankowym z roku poprzedniego. Ograniczoneść środków na wydatki publiczne znajduje przez to dodatkowy wyraz w postaci norm limitujących dopuszczalne zadłużenie 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, pomniejszych 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”. Choć zjawisko planowania procesów i planów je wyrażających występować może również w sektorze prywatnym, to jednak ma ono tam postać niedyrekttywnej, 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. Ciężar na nim określone ustawami zadania do wykonania wobec społeczeństwa. Stąd naturalna konieczność prowadzenia gospodarki planowej.

1.4. Szczegółowość oraz sposób zapisu ustaleń budżetu i aktu wyrażającego budżet

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 RP i współczesnym budżetem państwa i budżetami samorządów. Dokument prawny pierwszego polskiego budżetu nosił nazwę „Ostrzeżenie percepty y expensy, wszystkich intrat Skarbow obojga narodow, podług niżej opisanych tabell”¹. Został uchwalony w ramach sesji Sejmu Czteroletniego, rozpoczętej 5.10.1767 r. i zakończonej 5.3.1768 r. Wspomniane w nazwie „tabele” miały być odpowiednikiem cyfrowej części współczesnego budżetu. Ponieważ same podatki miały własną podstawę prawną, dlatego też w konstytucji nie zapisano upoważnienia do ich ściągania. Poza specyfiką zapisania ustanawianych w budżecie tytułów do poboru danin publicznych (*intrat*) właściwy budżet Rzeczypospolitej Obojga Narodów (Polski i Litwy) został ułożony z planowanych wpływów (*percept*) oraz wydatków/kosztów (*expens*). Pierwszy budżet państwa polskiego został wyrażony bezpośrednio, jako tabele w strukturze tekstu ustawy sejmowej, 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 *śródttekstowych*. Tak jak ustalenia dochodowe stanowiły tytuły prawne do ich poboru, tak samo odrębną podstawę prawną posiadały również poszczególne pozycje wydatków. Część z nich wyznaczył ten sam Sejm w osobnych konstytucjach i takie same kwoty zostały następnie wpisane do tabel. Treści *expens* to właściwie pierwsze w państwie polskim sposoby określania zadań publicznych spoczywających na władzy wykonawczej. W ten sposób budżet złożony z *percept* i *expens* był bezpośrednią podstawą prawną dla poboru dochodów (z podatków) i ponoszenia wydatków na określone zadania państwowe.

Późniejsze budżety państwa w swoich funkcjach planowych przestały być podstawą poboru dochodów oraz obowiązku dokonania wydatku. Budowano je, niczym ustawy, tytułami dochodowymi i wydatkowymi. Z czasem odstąpiono od założenia, że budżet ma moc norm powszechnie obowiązującego prawa daninowego oraz norm o prawach do

¹ https://mowiawieki.pl/templates/site_pic/files/NBP-pieniadz-i-spolnoczenstwo-na-ziemiach-polskich-12.pdf (dostęp: 20.7.2023 r.).

otrzymania dotacji czy wykonania świadczenia na rzecz określonych grup podmiotów. Obecnie naturalnej dla budżetów funkcji planowej towarzyszy zasada ich niefunduszości. Według art. 51 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 FinPubU zapisane w budżecie kwoty dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowią bezpośredniej podstawy prawnej dla roszczeń i zobowiązań państwa lub JST wobec osób trzecich ani roszczeń tych osób wobec państwa lub JST.

Budżety przyjmowane na przestrzeni lat funkcjonowania naszego państwa, pod względem treści merytorycznych w źródłach dochodów oraz zadań administracji państwa, różniły się również między sobą w związku z postępującym procesem zwiększania stopnia szczegółowości ich ustaleń o dochodach i wydatkach. Ewolucji ustawodawstwa w zakresie źródeł dochodów publicznych i zadań administracji towarzyszy również zmiana w legislacyjnych sposobach zapisywania ustaleń o dochodach i wydatkach.

Zakres merytoryczny szczegółowości 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, np. wydatków na edukację publiczną, pomoc społeczną, gospodarkę komunalną, ochronę środowiska. Ze względu na mnogość i różnorodność zadań objętych jednym działem – dziedziną współczesnej administracji – samo planowanie środków na działy, czyli dziedziny resortowe administracji, okazuje się niedostateczne. Za celowe uznano nie tylko limitowanie wydatków pod kątem rodzajów zadań jako ustawowych celów do obowiązkowego lub możliwego osiągnięcia. Przedmiotem planowania i ewidencji stały się również sposoby ich wykonania, czyli rodzaje kompetencji, za pomocą których organ administracji podejmuje się wykonania zadania i ponosi na nie koszty. Z czasem tą drogą zaczęto limitować w administracji publicznej sposoby realizacji zadań publicznych, określając tym samym służące jego wykonaniu wydatki osobowe (w tym na wypłaty wynagrodzeń) i wydatki rzeczowe na utrzymanie własnych jednostek organizacyjnych, a gdy zadanie realizuje inny podmiot, to odpowiednie wydatki na dotacje, zakup dóbr i usług. Powstały limity wydatków w postaci świadczeń pieniężnych i rzeczowych w stosunku do osób fizycznych.

Z upływem lat władza ustawodawcza odstąpiła od uchwalania budżetów ograniczonych do tabel dochodowych i wydatkowych. Powstała koncepcja całościowej rocznej ustawy budżetowej, której częścią jest budżet państwa. Koncepcja z chwilą uchwalenia FinPubU98 stała się również podstawą współczesnych nam konstrukcji uchwały budżetowej JST. Obecnie obowiązujące prawo w stosunku do ustawy budżetowej i uchwał budżetowych JST reguluje:

- 1) ich treści materialne (merytoryczne),
- 2) tryb (procedurę) uchwalenia,
- 3) sposób zapisu tych treści.

W odniesieniu do tekstów prawnych ustawy budżetowej i uchwał budżetowych JST podstawowe reguły legislacji ich zapisów wynikają z norm ogólnych zawartych w TechPrawodR, uzupełnianych przepisami FinPubU, które wyrażają dodatkowe zasady zapisu ustaleń merytorycznych budżetu państwa i budżetu JST.

1.5. Klasyfikacja sposobem zapisu ustaleń budżetu jako zasadniczej części ustawy budżetowej i uchwały budżetowej

Klasyfikacja budżetowa w kontekście całości prawa dotyczącego ustawy budżetowej i uchwał budżetowych JST to konwencjonalny sposób zapisu ustaleń dotyczących budżetu lub planu finansowego w zakresie dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów, których to źródłem norm, jako swego rodzaju „prawa o zapisie stanowionego prawa”, są ustalenia (unormowania) zawarte w KlasBudżR. W ten sposób numeryczne podziały klasyfikacyjne z ich nazwą normatywną i objaśnieniami stanowią równorzędny do języka prawniczego sposób zapisywania ustaleń prawnych (norm) o dochodach, wydatkach, przychodach, rozchodach.

Klasyfikacja zamieszczona w KlasBudżR należy zatem do tej części polskiego prawa, która na równi z normami zawartymi w TechPrawodR wyraża sposób zapisu norm-ustaleń obowiązującego prawa jako specyficznych norm planowo-budżetowych czy norm innego niż budżet planu finansowego.

Ogólną szczegółowość i formę zapisu ustaleń odnośnie do planowanych wpływów i wydatków budżetu państwa w przypadku rocznej ustawy budżetowej określają aktualnie przepisy rozdziału 4 FinPubU „Tryb opracowywania i uchwalania budżetu państwa”, w Dziale III „Wieloletni plan finansowy Państwa i ustawa budżetowa” oraz w Dziale V „Budżet, wieloletnia prognoza finansowa i uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego”. Zgodnie z art. 109 FinPubU podstawą gospodarki finansowej państwa jest roczna ustawa budżetowa złożona z budżetu, załączników oraz postanowień, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika z niniejszej ustawy lub z odrębnych ustaw. Przepisy te określają zakres stosowania podziałek klasyfikacyjnych. Od szczegółowości ustaleń stosowania podziałek określonego stopnia trzeba odróżnić kwestie prawne dotyczące zapisu rocznej ustawy budżetowej. Należy do nich również strukturalizacja ustawy budżetowej, czyli budowa ustaleń tekstowych oraz podział materii między treścią zapisów tekstowych i ustaleń w formie załączników. Ustalenia tekstowe są budowane z uwzględnieniem przepisów TechPrawodR. Zgodnie z § 28 TechPrawodR jednym ze sposobów zapisu i strukturalizacji aktu prawnego w polskim „prawie o zapisywaniu prawa” jest możliwość posługiwania się grupowaniem ustaleń w postaci „załącznika” poza głównym tekstem aktu, do których odsyłają przepisy tekstowe danego aktu. W załącznikach zamieszcza się w szczególności wykazy, wykresy, wzory, tabele i opisy o charakterze specjalistycznym. Takimi też były tabele „(...) *percept y expensy*, wszystkich intrat Skarbow obojga narodow” z budżetu Rzeczypospolitej z 5.3.1768 r. O strukturalizacji ustawy budżetowej oraz przedmiocie ustaleń wyrażanych za pomocą załączników stanowią przepisy:

- 1) art. 116 ust. 1 FinPubU (załącznik dochodowy),
- 2) art. 116 ust. 2 FinPubU (załącznik wydatkowy).

Inne elementy ustawy budżetowej określono w:

- 1) art. 121 FinPubU (programy finansowane z udziałem środków europejskich),
- 2) art. 122 FinPubU (gospodarka pozabudżetowa, wykazy podmiotów otrzymujących dotacje podmiotowe i niektóre dotacje celowe, ustalenia tzw. budżetu środków eu-

ropejskich, ustalenia odnośnie do dochodów i wydatków z tytułu zadań zleconych na rzecz JST, inne).

1.6. Ustalenia tekstowe ustawy i uchwały budżetowej oraz sposób zapisu zawartego w nich budżetu

Kwestia systematyzacji i strukturalizacji ustaleń uchwał budżetowych do 1.1.2010 r. określona była niepisana praktyką finansów publicznych oraz ogólnymi regułami formułowania zapisów i załączników zamieszczonymi w TechPrawodR. Do istotnej zmiany w tym względzie doszło po wejściu w życie (1.1.2010 r.) przepisów art. 211 ust. 5 pkt 2, art. 212 ust. 1 oraz art. 214 i art. 215 FinPubU. Reguły prawne wyrażone nowymi zapisami należy czytać i interpretować dosłownie jako:

- 1) norma wskazująca na fakt posługiwania się załącznikami (art. 211 ust. 5 pkt 2 FinPubU);
- 2) ograniczenie materii załączników do treści określonej w art. 214 i art. 215 FinPubU;
- 3) układ oraz kolejność ustaleń tekstowych uchwały budżetowej, w tym ustaleń dotyczących poszczególnych elementów składowych budżetu JST (art. 212 ust. 1 FinPubU).

Czyżby reglamentacja liczby załączników do uchwały budżetowej JST oznaczała powrót do tradycji załączników wewnątrztekstowych dokumentu ustawy (konstytucji) budżetowej z 1768 r.?

Powołane przepisy, stanowiące o załącznikach do uchwały budżetowej, mówią o nich nie tylko w rozumieniu struktury (budowy) uchwały, ale także w kategoriach materii, czyli treści merytorycznych tych załączników. Z bliżej nieokreślonych przyczyn ustawodawca w art. 211 ust. 5 pkt 2, art. 214 i art. 215 FinPubU (przyjętej w dniu 27.8.2009 r.), określwszy formułę legislacyjną uchwały budżetowej JST, w sposób jednoznaczny, acz niezrozumiały, ograniczył samorządom przedmiot oraz liczbę załączników do uchwał budżetowych. Władze niektórych JST interpretują ww. przepisy literalnie, przyjmując, że przez ograniczenie liczby i materii ustaleń budżetu wyrażanych w załączniku ustawodawca, dla wyrażenia w uchwale budżetowej podstawowych ustaleń strukturalnych budżetu z art. 211 ust. 1 FinPubU (dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów), żąda się od organów JST posługiwania się formułą tabeli wewnątrztekstowej, niczym pierwowzorem takich załączników w budżecie państwa z 1768 r., jako „*percept y expens*, wszystkich intrat [danej JST – przyp. aut.] podług niżej opisanych tabel”. Przedmiotem normatywnie wydzielonych i wymaganych do sformułowania załączników według art. 211 ust. 5 w zw. z art. 214 FinPubU są:

- 1) zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu JST, którego szczegółowość z powodu braku odmiennej regulacji opiera się na klasyfikacji i układzie rzeczowym wydatków z art. 236 FinPubU, uzupełnianych dodatkową szczegółowością z art. 215 FinPubU;
- 2) plan dochodów jednostek zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o których mowa w art. 223 ust. 1 FinPubU, oraz wydatków nimi finansowanych;
- 3) plany przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych.

O strukturze i poziomie szczegółowości zapisu uchwał budżetowych JST stanowią przepisy:

- 1) dla planu dochodów budżetu – art. 235 FinPubU,
- 2) dla planu wydatków budżetu – art. 236 i 215 FinPubU.

Przewidziane tam podziały dla budżetu stanowią minimum szczegółowości, prawo w uchwale budżetowej nie wymaga zaś posługiwania się 3-stopniowym (pełnym) układem podziałek z KlasBudżR. Jednak woła organu stanowiącego JST, wyrażoną w jego uchwale zgodnie z art. 234 pkt 1 FinPubU (o szczegółowości projektu budżetu) bądź w finalnej uchwale budżetowej z art. 235 ust. 4 i art. 236 ust. 5 FinPubU, może być stosowanie w zapisach ustaleń budżetu klasyfikacji budżetowej idącej dalej niż minimum zawarte w art. 235 i 236 FinPubU.

1.7. Specyfika nazwy oraz wyłączność formalna i ograniczoność treści finansowych i merytorycznych budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego

Jak wynika z całości przepisów prawa dotyczących budżetu państwa i budżetu JST, a także aktu normatywnego ustawy i uchwały budżetowej, polski ustawodawca ustanowił szczególne i zastrzeżone nazwy dla tych dwóch aktów. Ze względu na ich materię ustanowił natomiast zasadę wyłączności formalnej ustawy budżetowej i uchwały budżetowej oraz zasadę ograniczoności treści ustawy budżetowej i ograniczoności treści uchwał budżetowych JST.

O wyłączności nazwowej oraz specyfice i wyłączności merytorycznej ustawy budżetowej stanowią wszystkie te przepisy FinPubU, w których operuje się pojęciem „ustawa budżetowa” w przeciwstawie do „odrębnych ustaw”. Z mocy art. 2 pkt 4 FinPubU ustawami odrębnymi (typowymi) są ustawy inne niż FinPubU oraz inne niż ustawa budżetowa.

Budżet JST jest fragmentem aktu normatywnego noszącego prawnie zastrzeżoną nazwę „uchwała budżetowa”. Podobnie jest w przypadku budżetu państwa jako składowej części ustawy budżetowej. Uchwała budżetowa w dalszej części nazwy wymienia określenie danej (konkretnej) JST, datę podjęcia oraz oznaczenie numeru porządkowego. Ustawowa nazwa aktu: „uchwała budżetowa (*nazwa JST*) na rok...” oraz zasady semantyki i wykładni systemowej przepisów prawa publicznego powodują, że przy formułowaniu tytułu nagłówkowego uchwały nie stosuje się zasad z § 16 i nast. TechPrawodR, aby nadać jej nazwę „uchwała w sprawie...”. Biorąc pod uwagę obowiązkową i fakultatywną materię uchwały budżetowej oraz sprawy zastrzeżone do jej treści, które nie ograniczają się wyłącznie do ustaleń budżetu, nadanie uchwale JST nazwy: „(...) w sprawie budżetu” nie odpowiadałoby okoliczności, że jej materią nie jest wyłącznie budżet JST.

Do ustawy budżetowej i uchwały budżetowej odnoszona jest zasada wyłączności formalnej, która oznacza, że powołane przepisy art. 116, 121, 122, 211, 212, 235, 236 i 237 FinPubU należy interpretować w ten sposób, że wymienione w nich ustalenia prawne są możliwe do ustanowienia wyłącznie w trybie przyjęcia zapisów lub zmian ustawy bu-

dżetowej bądź odpowiednio w drodze uchwały budżetowej JST, jej zmiany lub dozwolonej zmiany budżetu JST. Pochodną od zasady wyłączności w przypadku JST jest wyrażona w art. 233 pkt 1 i pkt 3 FinPubU zasada wyłączności organu wykonawczego JST do opracowania i przedstawienia organowi stanowiącemu projektu uchwały budżetowej, jak również wyłączna inicjatywa przedstawiania projektu zmian ustaleń, których źródłem jest obowiązująca uchwała budżetowa.

Druga zasada – ograniczoności treści ustawy budżetowej i ograniczoności treści uchwały budżetowej JST – oznacza, że poza ustaleniami, dla przyjęcia których właściwa jest ustawa budżetowa i uchwała budżetowa, nie można w dowolny sposób wprowadzać do nich ustaleń prawnie nieprzewidzianych (dopuszczonych). W ten sposób ustaleniom niezwiązanym z materią uchwały budżetowej nadawano by moc względnie stabilnych treści, których ewentualne zmiany, w tym uchylene, podlegałyby wyłącznemu prawu organu wykonawczego z art. 233 pkt 3 FinPubU, zgodnie z którym tylko on może formułować do organu stanowiącego wnioski – inicjatywę zmiany uchwały w materii ustalenia inkorporowanego do jej tekstu prawnego. Zasadę tę wyrażono również w art. 109 ust. 3 FinPubU, zgodnie z którym w ustawie budżetowej zamieszcza się postanowienia, których obowiązek zamieszczenia wynika z FinPubU lub z ustaw odrębnych w rozumieniu art. 2 pkt 4 FinPubU. Za źródło normy o ograniczoności treści uchwały budżetowej JST można upatrywać noszącą charakter enumeracji materii uchwały dyspozycję art. 212 ust. 1 FinPubU oraz zapis art. 213 FinPubU, według którego w uchwale budżetowej nie zamieszcza się przepisów niezwiązanych z wykonywaniem budżetu JST.

1.8. Koncepcja klasyfikacji jako sposobu zapisu ustaleń budżetu

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

Wychodząc z założenia, że budżet jest zestawieniem dochodów i wydatków, w imię zwiększenia jego przejrzystości i większej komunikatywności 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 planowych” 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 w tabelach (*intra*ty *expens*) terminologię zaczerpniętą z ustaw podatkowych albo z ustaw traktujących o zadaniach administracji i sposobach ich realizacji – zo-

stał zastąpiony przez system kodów cyfrowych i towarzyszących im nazw, który z czasem przyjął 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 postępowania 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) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 3) wydatkowanie środków publicznych,
- 4) zarządzanie środkami publicznymi,
- 5) zarządzanie długiem publicznym,
- 6) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- 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 handlowego²,
- 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 JSFP 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);

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.

- 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) Nr 1260/1999 (Dz.Urz. UE 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. UE 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. UE 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 KasyZapPożU, 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 „zapożyczać”.

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) Rządowy Fundusz Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych,
- 2) Fundusz Dostępności,
- 3) Fundusze Europejskie dla Regionów 2021–2027,
- 4) Fundusze Europejskie dla Polski Wschodniej 2021–2027,
- 5) Fundusze Europejskie dla Rozwoju Społecznego 2021–2027 (FERS),
- 6) Fundusz Kolejowy,
- 7) Fundusz Kredytów Studenckich,
- 8) Fundusz Kredytowania Studiów Medycznych (FKSM),
- 9) Fundusz Polskiej Nauki,
- 10) Fundusz Pomocy,

- 11) Fundusz Przeciwdziałania COVID-19,
- 12) Fundusz Strefowy,
- 13) Fundusz Termomodernizacji i Remontów (FTiR),
- 14) Fundusz Trójmorza,
- 15) Fundusz Wsparcia Kredytobiorców,
- 16) Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych,
- 17) Fundusz Żeglugi Śródlądowej,
- 18) Krajowy Fundusz Drogowy,
- 19) Polski Fundusz Funduszy Wzrostu,
- 20) Rządowy Fundusz Rozwoju Mieszkalnictwa,
- 21) Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg,
- 22) Turystyczny Fundusz Zwrotów (TFZ),
- 23) 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) pożyczki unijne z Regionalnych Programów Operacyjnych 2014–2020,
- 3) Pierwsze Mieszkanie,
- 4) Rządowy Program Pierwszy biznes – Wsparcie w starcie,
- 5) Rządowy Program Odbudowy Zabytków,
- 6) Program TERMO,
- 7) Fundusze Europejskie dla Nowoczesnej Gospodarki,
- 8) Program Operacyjny Inteligentny Rozwój (POIR),
- 9) Program Operacyjny Polska Cyfrowa (POPC),
- 10) Wsparcie podmiotów ekonomii społecznej,
- 11) Program Jessica2 / pożyczka rewitalizacyjna,
- 12) Przedsiębiorcza Polska Wschodnia Turystyka,
- 13) Program Rozwoju Obszarów Wiejskich 2014–2020,
- 14) Program InvestEU,
- 15) Program STOP SMOG,
- 16) Program rządowy Finansowe Wspieranie Eksportu,
- 17) Program DOKE,
- 18) Wspieranie przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji BGK,
- 19) Poręczenia i gwarancje z rządowego programu wsparcia prywatyzacji,
- 20) Program CEF Transport – Alternative Fuel Infrastructure Facility,
- 21) Program Mieszkanie na Start,
- 22) Program Mieszkanie bez wkładu własnego,
- 23) Program wspierania społecznego budownictwa czynszowego,
- 24) Bezzwrotne wsparcie budownictwa z Funduszu Dopłat,
- 25) Plan Strategiczny dla Wspólnej Polityki Rolnej 2023–2027,
- 26) Program Mieszkanie dla Młodych,
- 27) Program Rodzina na swoim,
- 28) Program dopłat do oprocentowania kredytów na usuwanie skutków powodzi,
- 29) obsługa płatności ze środków europejskich i krajowego współfinansowania.

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 podlega 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 *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 zaciągnięciu zobowiązania angażującego środki publiczne (art. 3 pkt 4 FinPubU).**

Ważne

Należy zastrzec, że warunkiem prawnofinansowym 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).

Dochody w odróżnieniu od przychodów noszą cechy pieniądza, który jednostka dopiero pozyska na rachunek. Nie posiada go jednak na początku roku budżetowego (rozliczenia z lat ubiegłych), ani nie jest to pieniądz ze zobowiązań zwrotnych (dłużnych).

Czwarte i ostatnie pojęcie – **rozcchód** – 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, 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:

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl