

Nowa klasyfikacja budżetowa. Analiza zmian

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Geneza i kontekst reformy klasyfikacji budżetowej

1. Reforma Systemu Budżetowego (RSB) w ramach KPO – kamienie milowe A2G i A2aG

Reforma klasyfikacji budżetowej stanowi element szeroko zakrojonej Reformy Systemu Budżetowego (dalej: RSB), realizowanej w ramach Krajowego Planu Odbudowy i Zwiększenia Odporności (dalej: KPO). Obejmuje ona wdrożenie pakietu środków legislacyjnych w ramach dwóch kamieni milowych: A2G oraz A2aG. Podział ten wynika z IV rewizji KPO, w ramach której pierwotny kamień milowy A2G podzielono na dwa odrębne kamienie milowe: A2G i A2aG, co odzwierciedla wieloetapowy charakter reformy i zróżnicowany zakres przedmiotowy poszczególnych jej elementów.

Kamień milowy A2G dotyczy wydłużenia horyzontu czasowego planowania budżetowego oraz zmian w przeglądach wydatków. Osiągnięcie tego kamienia milowego wiązało się z wejściem w życie do końca 2025 r. aktów wykonawczych oraz dwóch aktów rangi ustawowej. Pierwszym z nich była ZmFinPubU24(1), która rozszerzyła zakres stabilizującej reguły wydatkowej (dalej: SRW) na większą liczbę jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Drugim aktem prawnym powiązaniem z kamieniem milowym A2G była RadaFiskU, która wprowadziła zmiany w obszarze planowania, w tym w ujęciu wieloletnim.

Dokonano jednocześnie dostosowujących zmian w przepisach o sprawozdawczości budżetowej przez wydanie SprBudżR, które objęło wszystkie podmioty, o które rozszerzono SRW. Na nowe jednostki nałożono obowiązek sprawozdawczości miesięcznej i zapewniono obsługę tego procesu w Informatycznym Systemie Obsługi Budżetu Państwa TREZOR (dalej: System TREZOR).

Rozwiązania prawne dotyczące kamienia milowego A2G zostały wdrożone do końca 2025 r., co pozwoliło na skoncentrowanie dalszych prac legislacyjnych na realizacji kamienia milowego A2aG.

Kamień milowy A2aG obejmuje trzy obszary reform:

- 1) zmiany w klasyfikacji budżetowej;
- 2) zmiany w systemie zarządzania budżetem państwa;
- 3) wprowadzenie kryteriów oceny inwestycji publicznych.

Osiągnięcie tego kamienia milowego miała umożliwić:

- 1) nowelizacja FinPubU (co nastąpiło w lutym 2026 r. na mocy ZmFinPubU26) oraz
- 2) wydanie nowego rozporządzenia klasyfikacyjnego (opublikowanego w kwietniu 2026 r. nowego KlasBudżR).

Reforma klasyfikacji budżetowej wpisuje się ponadto w zalecenia Rady UE z 2019 r. [tzw. CSR1, (ang. *country-specific recommendations*), tj. indywidualne zalecenia przekazywane państwom członkowskim w kontekście Semestru Europejskiego], w których rekomendowano Polsce podjęcie dalszych działań w celu zwiększenia efektywności wydatków publicznych, w tym przez udoskonalenie systemu budżetowego. Zalecenie to podtrzymano w 2022 r. i potwierdzono jego aktualność w 2023 r. Jak wskazała Rada UE, całościowa reforma systemu budżetowego jest złożona i wymaga wdrażania etapami przez kilka lat. Zalecenia CSR z 2024 r. oraz z 2025 r. w sprawie polityki gospodarczej, polityki budżetowej, polityki zatrudnienia i polityki strukturalnej Polski wskazały na potrzebę podjęcia działań mających na celu poprawienie efektywności wydatków publicznych, w tym przez zapewnienie większej przejrzystości planowania inwestycji oraz powszechniejsze stosowanie znormalizowanych procedur oceny i wyboru projektów.

Prace nad reformą klasyfikacji budżetowej poprzedziło opracowanie koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego, stanowiącej realizację pośredniego kamienia milowego A1G. Dokument ten opublikowany został w marcu 2022 r. na stronie internetowej MF pod tytułem „Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego” (dalej: Koncepcja)¹.

1.1. Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego – założenia segmentu ekonomicznego

Koncepcja określiła kierunek zmian systemu klasyfikacyjnego, ze szczególnym uwzględnieniem jego segmentu ekonomicznego. Segment ten odpowiada za klasyfikację dochodów i wydatków publicznych według ich charakteru ekonomicznego (paragrafowa klasyfikacja budżetowa) i stanowi najistotniejszy element reformy z punktu widzenia praktyki ewidencyjnej i sprawozdawczej JSFP.

Założenia segmentu ekonomicznego przyjęte w Koncepcji obejmowały kilka istotnych kierunków:

- 1) uporządkowanie treści ekonomicznych paragrafów klasyfikacyjnych zgodnie z nowym układem grup wydatkowych, który miał zastąpić dotychczasowy układ siedmiu grup wydatków budżetu państwa nowymi grupami odzwierciedlającymi w sposób bardziej czytelny i przejrzysty charakter ekonomiczny ponoszonych wydatków;

¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/reforma-systemu-budzetowego> (dostęp: 23.4.2026 r.).

- 2) zwiększenie spójności klasyfikacji budżetowej z wymogami statystycznymi, w szczególności z kodami klasyfikacji ESA (*European System of Accounts*);
- 3) zastosowanie zasady „dwustronności” podziałek w odniesieniu do większości tytułów występujących zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków, analogicznie do mechanizmu funkcjonującego w dotychczasowej klasyfikacji w obrębie grupy „dotacje i subwencje”;
- 4) zwiększenie – na ile to możliwe – uniwersalności podziałek klasyfikacyjnych oraz uproszczenie tytułów i objaśnień paragrafów.

Koncepcja przewidywała również podział zakresu przedmiotowego niektórych dotychczasowych paragrafów obejmujących dochody lub wydatki o różnorodnym charakterze ekonomicznym, odmiennie rejestrowanych w statystykach międzynarodowych (różne kody ESA). Przykładem są dotychczasowe § 443 „Różne opłaty i składki” oraz 324 „Stypendia dla uczniów”, które w nowej klasyfikacji zostały rozdzielone na odrębne paragrafy odpowiadające poszczególnym kategoriom ekonomicznym. Reasumując: zmieniona klasyfikacja miała poprawić przejrzystość pozyskiwanych za jej pomocą informacji oraz zapewnić większą spójność z systemami statystycznymi.

Koncepcja została poddana konsultacjom, a wnioski z przekazanych na jej temat opinii wykorzystano przy opracowywaniu nowego KlasBudżR. Zmiany w klasyfikacji paragrafowej obejmują zatem zarówno uporządkowanie dotychczasowych podziałek, jak i utworzenie nowych, wynikających z podziału lub agregacji treści ujętych w obecnych paragrafach.

1.2. Nowelizacja FinPubU z 2026 r. – najważniejsze zmiany

Zmiany ustawowe niezbędne do wdrożenia reformy klasyfikacji budżetowej zostały wprowadzone na mocy ZmFinPubU26.

W obszarze klasyfikacji budżetowej ZmFinPubU26 wprowadziła przede wszystkim nowy układ grup wydatków budżetu państwa określonych w art. 124 FinPubU. Dotychczasowe grupy wydatkowe ujmowane w załączniku Nr 2 do ustawy budżetowej zostały zastąpione nowymi, co ma przyczynić się do polepszenia układu prezentowania ekonomicznego charakteru ponoszonych wydatków. Konsekwencją zmiany grup wydatków była zmiana upoważnienia do wydania rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej (art. 39 FinPubU), co wiązało się z koniecznością wydania nowego rozporządzenia, gdyż określa się w nim m.in. uszczegółowienie tytułów wydatków zdefiniowanych w FinPubU.

Zgodnie z dotychczasowym brzmieniem art. 39 ust. 4 FinPubU minister finansów określał, w drodze rozporządzenia, szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU, z uwzględnieniem PKD). Na podstawie dotychczasowego upoważnienia obowiązywało KlasBudżR22.

Artykuł 39 ust. 4 FinPubU w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 4 ZmFinPubU26 stanowi, że Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU, w tym paragrafy określające rodzaj wydatków zaliczanych do

poszczególnych grup wydatków, o których mowa w art. 124 ust. 1 FinPubU, oraz paragrafy wydatków zaliczanych do wydatków bieżących i wydatków majątkowych, o których mowa w art. 236 ust. 1–4 FinPubU, uwzględniając potrzebę jednolitego klasyfikowania środków publicznych.

Zmiana upoważnienia obejmuje zatem dwa istotne elementy. Po pierwsze, nowe KlasBudżR ma odąd określać nie tylko szczegółową klasyfikację dochodów i wydatków, lecz także szczegółowe paragrafy przyporządkowane do poszczególnych grup wydatków budżetu państwa (art. 124 ust. 1 FinPubU) oraz do wydatków bieżących i majątkowych JST, o których mowa w art. 236 ust. 1–4 FinPubU. Wprowadzenie do upoważnienia wyraźnego odniesienia do grup wydatków stanowi konsekwencję zmiany art. 124 FinPubU, ustanawiającego nowy układ grup wydatków budżetu państwa oraz potrzeby uszczegółowienia tytułów wydatków zdefiniowanych w FinPubU na poziomie rozporządzenia. W zmienionym upoważnieniu odstępiono od wymogu uwzględniania PKD, zastępując go ogólną wytyczną – uwzględnieniem potrzeby jednolitego klasyfikowania środków publicznych.

Artykuł 39 ust. 5 FinPubU stanowi, że minister finansów może określić w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 4, klasyfikację wydatków o większej szczegółowości, niż określona w ust. 1 dla zadań z zakresu bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, z uwzględnieniem specyfiki jednostek realizujących zadania z tego zakresu.

Ponadto ZmFinPubU26 wprowadza nowy art. 40a FinPubU, zgodnie z którym minister finansów publikuje w BIP-ie na stronie podmiotowej urzędu go obsługującego wytyczne w zakresie przypisywania paragrafów, o których mowa w art. 39 ust. 1 pkt 2, do kont księgowych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 40 ust. 4 FinPubU, w celu zapewnienia jednolitego ewidencjonowania danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi. Mając na uwadze, że paragrafy oraz plany kont określane są odrębnymi rozporządzeniami, w celu prawidłowego i jednolitego powiązania przez JSFP paragrafów z kontami, minister właściwy do spraw finansów publicznych zamieszcza wytyczne w tym zakresie w BIP-ie na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra. Wytyczne mają stanowić narzędzie dla jednostek do wykorzystania przy przypisywaniu paragrafów do kont księgowych, co ma służyć zapewnieniu jednolitego ewidencjonowania danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi. Wytyczne powinny znaleźć zastosowanie po raz pierwszy w odniesieniu do 2027 r.

Dotychczasowe KlasBudżR10 przypisywało do poszczególnych działów klasyfikacji budżetowej symbole klas według PKD. Powiązanie to wynikało z treści upoważnienia ustawowego (art. 39 ust. 4 FinPubU w brzmieniu obowiązującym do 13.4.2026 r.), które nakazywało uwzględnianie PKD przy określaniu klasyfikacji. Klasyfikacja działów (wraz z symbolami klas PKD) oraz klasyfikacja rozdziałów były określone odrębnymi załącznikami do KlasBudżR22.

Przepisy ZmFinPubU26 usunęły wymóg uwzględniania PKD z art. 39 ust. 4 FinPubU. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy², w wyniku wieloletnich zmian i ewolu-

² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2206, X kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/druk.xsp?nr=2206> (dostęp: 23.4.2026 r.).

cji zarówno klasyfikacji budżetowej, jak i obszarów objętych klasyfikacją PKD, dotychczasowe powiązania między nimi straciły swoje uzasadnienie i użyteczność. Rezygnacja z powiązania z PKD jest konsekwencją przyjętego w Koncepcji kierunku zmian.

Praktycznym skutkiem tej zmiany jest odmienna prezentacja działów i rozdziałów klasyfikacji w nowym KlasBudżR. Do działów klasyfikacji nie przypisuje się już symboli klas według PKD, w związku z czym klasyfikacja działów i rozdziałów została ujęta w jednym załączniku Nr 1 do nowego KlasBudżR (dotychczas klasyfikacja działów wraz z symbolami klas PKD oraz klasyfikacja rozdziałów były określone w odrębnych załącznikach). Zmiana ta zwiększa przejrzystość klasyfikacji oraz ułatwia analizę pozyskiwanych danych, eliminując element, który od wielu lat nie pełnił istotnej funkcji informacyjnej ani analitycznej.

Rezygnacja z PKD nie oznacza natomiast zmiany merytorycznej zakresu poszczególnych działów klasyfikacji budżetowej. Działy zachowują dotychczasowe numery i nazwy (z wyjątkiem pojedynczych zmian redakcyjnych), a ich przyporządkowanie do poszczególnych obszarów administracji publicznej pozostaje niezmienione.

1.3. Nowe rozporządzenie ministra finansów i gospodarki – zakres, przepisy przejściowe

Zakres zmian wprowadzanych w klasyfikacji paragrafowej obejmujący nową numerację paragrafów, nowe zasady grupowania, odmienną strukturę załączników oraz nowe przyporządkowanie paragrafów do grup wydatkowych wymagał wydania nowego rozporządzenia, a nie kolejnej nowelizacji KlasBudżR10. Jak wskazano w uzasadnieniu nowego KlasBudżR³, zakres wprowadzanych zmian w ramach tej samej struktury kodowania (numeracji i tytułów) będzie szerszy w porównaniu do przeprowadzanych w ostatnich latach zmian klasyfikacji. Jednocześnie zachowana zostaje obecna struktura klasyfikacji, tj. podział na dział, rozdział, paragraf.

Przepisy nowego KlasBudżR określają szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych i zawierają pięć załączników:

- 1) załącznik Nr 1 – klasyfikacja działów i rozdziałów (bez powiązania z PKD);
- 2) załącznik Nr 2 – klasyfikacja paragrafów dochodów, przychodów i wydatków z przypisaniem do grup wydatków budżetu państwa i JST;
- 3) załącznik Nr 3 – klasyfikacja paragrafów przychodów i rozchodów;
- 4) załącznik Nr 4 – szczegółowa klasyfikacja wydatków dla zadań z zakresu bezpieczeństwa zewnętrznego;
- 5) załącznik Nr 5 – szczegółowa klasyfikacja wydatków dla zadań z zakresu bezpieczeństwa wewnętrznego.

³ <https://www.gov.pl/web/finanse/klasyfikacja-dochodow-wydatkow-przychodow-i-rozchodow-oraz-srodkow-pochodzacych-ze-zrodel-zagranicznych> (dostęp: 1.5.2026 r.).

Zmniejszenie liczby załączników (z dotychczasowych ośmiu do pięciu) oraz ujednoczenie sposobu ujęcia podziałek klasyfikacyjnych ma zwiększyć przejrzystość klasyfikacji oraz ułatwić analizę pozyskiwanych danych.

Nowe kody klasyfikacji (numery paragrafów) wchodzą w skład nowych grup wydatkowych określonych w art. 124 FinPubU oraz grup wydatkowych, o których mowa w art. 236 FinPubU. Struktura paragrafowa (trzycyfrowy kod paragrafu określający rodzaj wydatku oraz czwarta cyfra określająca źródło lub przeznaczenie finansowania) pozostaje utrzymana przy jednoczesnym uporządkowaniu treści ekonomicznych zgodnie z układem grup i podziałek ekonomicznych ujętych w Koncepcji.

Wprowadzane zmiany wpisują się w istniejące struktury klasyfikacji. Nie przewiduje się zatem konieczności przebudowy systemów informatyczno-księgowych. Ewentualne modyfikacje tych systemów będą wymagały bieżącego dostosowania, tak jak w przypadku innych zmian w przepisach prawa. Nie ulegnie również zasadniczej zmianie sama struktura danych planistycznych i sprawozdawczych. Wydanie nowego KlasBudżR wiąże się także z koniecznością wprowadzenia zmian w rozporządzeniu ministra finansów z 13.7.2025 r. w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 984 ze zm.), w którym znajdują się odwołania do klasyfikacji budżetowej.

Nowe KlasBudżR weszło w życie 29.4.2026 r., czyli w dzień po ogłoszeniu, by zapewnić prawidłowy proces planowania budżetowego na 2027 r. Z dniem wejścia w życie nowego KlasBudżR utraciło moc KlasBudżR22 (na podstawie art. 22 ZmFinPubU26). Stosowanie przepisów rozporządzenia (podziałek klasyfikacyjnych) odnosi się wyłącznie do podmiotów z sektora publicznego, m.in. do organów administracji publicznej, w tym JST.

Ważne

W związku z cyklicznym charakterem planowania budżetowego, przepisy nowego KlasBudżR znajdą po raz pierwszy zastosowanie do planowania budżetowego na 2027 r. Jednocześnie do sprawozdań z wykonania budżetu państwa oraz budżetów JST za 2026 r. stosuje się przepisy KlasBudżR22.

Rozwiązanie to oznacza, że rok budżetowy 2026 jest ostatnim rokiem stosowania dotychczasowej klasyfikacji paragrafowej, natomiast począwszy od procesu planistycznego na 2027 r. JSFP stosują nowe podziałki klasyfikacyjne określone w nowym KlasBudżR.

Jak wynika z Oceny Skutków Regulacji ZmFinPubU26 (dalej: OSR)⁴, wprowadzenie projektowanych rozwiązań wiąże się z koniecznością modyfikacji Systemu TREZOR, a wydatki na jego aktualizację będą finansowane z cz. 19 „Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe”, ze środków przeznaczonych na utrzymanie i rozwój systemu TREZOR, co nie stanowi podstawy do ubiegania się o przyznanie dodatkowych środków na ten cel z budżetu państwa. W OSR wskazano ponadto, że zmiany obejmą 2536 dysponentów części budżetowych i dysponentów środków budżetu państwa drugiego i trzeciego stopnia, 16 województw, 314 powiatów i 2477 gmin, a także 20 funduszy BGK utworzonych, powierzonych lub przekazanych na podstawie odrębnych ustaw. Skutki finansowe

⁴ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12391200/katalog/13092400#13092400> (dostęp: 1.5.2026 r.).

regulacji dla SFP oszacowano na 0, zarówno w zakresie dochodów, jak i wydatków w perspektywie 10-letniej.

Podstawa prawna:

- art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, art. 39 ust. 1 pkt 2, art. 39 ust. 4 i 5, art. 40 ust. 4, art. 40a, art. 124 ust. 1, art. 236 ust. 1–4 FinPubU,
- art. 1 pkt 4, art. 22 ZmFinPubU26.

Rozdział II. Nowy układ grup wydatków budżetu państwa – dostosowanie do ekonomicznego charakteru środków

1. Dotychczasowy układ siedmiu grup wydatków

Artykuł 124 ust. 1 FinPubU w brzmieniu obowiązującym do końca 2026 r. dzielił wydatki budżetu państwa na siedem grup:

- 1) dotacje i subwencje;
- 2) świadczenia na rzecz osób fizycznych;
- 3) wydatki bieżące jednostek budżetowych;
- 4) wydatki majątkowe;
- 5) wydatki na obsługę długu SP;
- 6) wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 FinPubU, w tym wydatki budżetu środków europejskich;
- 7) środki własne UE.

Układ ten funkcjonował od wejścia w życie FinPubU i stanowił podstawę prezentacji strony wydatkowej budżetu państwa w kolejnych ustawach budżetowych. Każda z siedmiu grup sumowała wydatki przypisane do określonych paragrafów klasyfikacji budżetowej, stanowiąc ramy strukturalne dla załącznika Nr 2 do ustawy budżetowej.

Struktura siedmiu grup wydatków wykazywała jednak istotne słabości analityczne, na które wielokrotnie zwracali uwagę zarówno praktycy rachunkowości budżetowej, jak i MF w ramach prac nad Koncepcją opublikowaną w marcu 2022 r. Zastrzeżenia te dotyczyły kilku zasadniczych kwestii wynikających z braku jednolitych kryteriów ekonomicznych stanowiących fundament podziału.

Po pierwsze, grupa 1 „Dotacje i subwencje” łączyła różnorodne rodzaje transferów finansowych bez rozróżnienia na transfery o charakterze bieżącym i majątkowym. Dotacje celowe na finansowanie wydatków bieżących z zakresu administracji rządowej oraz dotacje celowe na finansowanie kosztów realizacji inwestycji były ujmowane w ramach tej samej grupy, choć ich charakter ekonomiczny zasadniczo się różnił. Bieżąca dotacja

podmiotowa dla instytucji kultury i dotacja celowa na budowę infrastruktury sportowej stanowiły odrębne kategorie ekonomiczne, mimo że klasyfikacja grupowa nie odzwierciedlała tej różnicy. Ta różnorodność rodzajów transferów uniemożliwiła analitykom budżetu rozróżnienie przepływów finansowych przedmiotowo związanych z utrzymaniem bieżącej działalności od transferów przeznaczonych na tworzenie nowych zasobów majątkowych.

Grupa 4 „Wydatki majątkowe” obejmowała zarówno nakłady inwestycyjne ponoszone bezpośrednio przez państwowe jednostki budżetowe (np. budowa obiektów, zakup ŚT), jak i dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji realizowanych przez inne jednostki. Były to zatem kategorie o odmiennym ekonomicznym charakterze. W pierwszym przypadku jednostka budżetowa sama nabywała lub wytwarzała aktywa trwałe, w drugim jedynie przekazywała środki finansowe innemu podmiotowi na cele inwestycyjne. Artykuł 124 ust. 4 FinPubU w dotychczasowym brzmieniu definiował wydatki majątkowe jako obejmujące:

- 1) wydatki na zakup i objęcie akcji;
- 2) wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego;
- 3) wydatki inwestycyjne państwowych jednostek budżetowych oraz dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji realizowanych przez inne jednostki.

Tak szerokie ujęcie nie pozwalało na odrębną prezentację przepływów transferowych o charakterze majątkowym, co utrudniało analizę struktury wydatków inwestycyjnych budżetu państwa i ocenę zakresu, w jakim SP realizuje inwestycje bezpośrednio poprzez własne jednostki, w stosunku do zakresu, w jakim wspiera inwestycje innych podmiotów. Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że taka struktura obejmowała kategorie o odmiennym charakterze ekonomicznym – nakłady własne i transfery majątkowe – co utrudniało jednoznaczną interpretację ekonomiczną.

Wyodrębnienie jako osobne grupy wydatków na obsługę długu SP (grupa 5) oraz środków własnych UE (grupa 7) powodowało fragmentaryzację budżetu. Obie te kategorie były realizowane wyłącznie w ramach odrębnych części budżetowych, odpowiednio części 78 „Obsługa zadłużenia zagranicznego” i części 79 „Obsługa długu krajowego” oraz części 84 „Środki własne Unii Europejskiej”, co samo w sobie zapewniało transparentność ich prezentacji. Wyodrębnianie ich jako osobnych grup wydatkowych nie wnosiło dodatkowej wartości informacyjnej, a jednocześnie komplikowało strukturę budżetu, uniemożliwiając jednorodną prezentację wydatków o transferowym charakterze bieżącym w jednej grupie i prowadząc do sztucznego rozdzielenia kategorii pozornie odrębnych, lecz ekonomicznie zbliżonych.

Grupa 6 „Wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 FinPubU” stanowiła kategorię „źródłową”, wyodrębnioną ze względu na pochodzenie środków finansowych, a nie ze względu na ekonomiczny charakter wydatku. Wydatki w ramach tej grupy mogły obejmować zarówno wydatki bieżące, jak i majątkowe, zarówno transfery, jak i nakłady własne jednostek. Ujmowanie tak różnorodnych ekonomicznie wydatków w jednej grupie wyłącznie z powodu ich współfinansowania ze środków europejskich prowadziło do zniekształcenia obrazu ekonomicznej struktury budżetu, uniemożliwiając obserwatorom budżetu – analitykom

zewnątrznym lub organom nadzoru – zrozumienie rzeczywistego rozkładu wydatków budżetu państwa.

Wskazane słabości dotychczasowego układu grup wydatków stanowiły jedną z przesłanek podjęcia prac w ramach RSB, realizowanej jako element KPO. Koncepcja opublikowana w marcu 2022 r. w ramach realizacji pośredniego kamienia milowego A1G, wskazywała na konieczność przebudowy układu grup wydatków w kierunku oparcia go na jednolitych kryteriach ekonomicznych. Rozwiązaniem problemu jest reforma systemu klasyfikacyjnego realizowana w sposób kompleksowy, przywracająca spójność pojęciową budżetu bardziej przejrzystą dla wszelkich interesariuszy procesu budżetowego.

2. Nowy układ pięciu grup wydatków

Artykuł 124 ust. 1 FinPubU w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 14 ZmFinPubU26 dzieli wydatki budżetu państwa na pięć grup:

- 1) transfery bieżące;
- 2) świadczenia na rzecz osób fizycznych;
- 3) wydatki bieżące;
- 4) wydatki majątkowe;
- 5) transfery majątkowe.

Nowy układ opiera się na dwóch zasadniczych kryteriach ekonomicznych stosowanych łącznie. Pierwsze kryterium stanowi charakter relacji: podział na wydatki transferowe (przepływy finansowe przekazywane innym podmiotom, niestanowiące zapłaty za dostarczone towary i usługi) oraz wydatki własne jednostki (nakłady ponoszone bezpośrednio przez jednostkę budżetową na jej działalność). Drugie kryterium stanowi horyzont czasowy: podział na wydatki bieżące i wydatki majątkowe. Połączenie obu kryteriów generuje cztery podstawowe kategorie:

- 1) transfery bieżące;
- 2) transfery majątkowe;
- 3) wydatki bieżące jednostek;
- 4) wydatki majątkowe jednostek;

do tych czterech kategorii dodano piątą:

- 5) świadczenia na rzecz osób fizycznych – ze względu na specyficzny charakter tej grupy wydatków, kierowanych bezpośrednio lub pośrednio do osób fizycznych na podstawie odrębnych przepisów oraz jej szczególną wagę w polityce społecznej.

Znowelizowany art. 124 FinPubU definiuje każdą z pięciu grup wydatków w odrębnych ustępach, co znacznie zwiększa precyzję pojęciową klasyfikacji. Artykuł 124 ust. 3 FinPubU określa transfery bieżące jako:

- 1) przepływy finansowe niestanowiące zapłaty za dostarczone towary i usługi, przekazywane innym podmiotom, w tym subwencje, dotacje oraz inne przepływy finansowe, które wywołują skutki ekonomiczne odpowiadające dotacjom i subwencjom, przeznaczone na finansowanie wydatków bieżących;
- 2) zasoby własne UE.

Przepis ten obejmuje zatem pełen katalog transferów bieżących, od klasycznych form wsparcia finansowego (subwencje na zadania bieżące, dotacje celowe na wydatki bieżące) po przepływy o charakterze transferowym, które ekonomicznie odpowiadają wsparciu finansowemu, niezależnie od ich prawnej kwalifikacji formalnej.

W art. 124 ust. 4 FinPubU zdefiniowano świadczenia na rzecz osób fizycznych jako wydatki kierowane bezpośrednio lub pośrednio do osób fizycznych na podstawie odrębnych przepisów, niebędące wynagrodzeniem za świadczoną pracę. Definicja ta obejmuje całe spektrum wydatków o charakterze świadczeń socjalnych, zasiłkowych, rentowych, alimentacyjnych i podobnych, które stanowią odrębną kategorię ekonomiczną ze względu na ich bezpośredniego lub pośredniego adresata – osobę fizyczną, oraz na fakt, że są przyznawane na podstawie przepisów ustawy, a nie na mocy umowy o świadczenie usług.

W art. 124 ust. 5 FinPubU określono zaś zakres wydatków bieżących, obejmujący:

- 1) daniny publiczne;
- 2) uposażenia i wynagrodzenia oraz składki od nich naliczane;
- 3) zakupy towarów i usług;
- 4) inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek i realizacją ich statutowych zadań;
- 5) wydatki na obsługę długu SP, w szczególności:
 - a) wydatki z tytułu oprocentowania i dyskonta od skarbowych papierów wartościowych,
 - b) wydatki z tytułu oprocentowania zaciągniętych kredytów i pożyczek,
 - c) wypłaty związane z udzielonymi przez SP poręczeniami i gwarancjami oraz
 - d) koszty związane z emisją skarbowych papierów wartościowych.

Katalog ten jest zamknięty, choć sformułowany w sposób dostatecznie szeroki, aby obejmować wszystkie rodzaje wydatków o charakterze bieżącym lub operacyjnym. Włączenie wydatków na obsługę długu do wydatków bieżących stanowi zmianę jakościową w stosunku do systemu siedmiu grup.

Artykuł 124 ust. 6 FinPubU definiuje natomiast wydatki majątkowe jako obejmujące:

- 1) nakłady na niefinansowe aktywa trwałe (wydatki inwestycyjne), do których zalicza się wydatki:
 - a) których celem jest nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych,
 - b) na ulepszenie istniejących ŚT oraz
 - c) na pierwsze wyposażenie obiektów budowlanych;
- 2) wydatki na zakup i objęcie akcji i udziałów oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego.

Definicja ta rozróżnia wydatki inwestycyjne (które tworzą nowe aktywa lub wzbogacają istniejące) i wydatki na instrumenty finansowe (akcje, udziały, wkłady). Wymóg, aby wydatkiem był nakład, oznacza, że wydatek musi rzeczywiście polegać na nabyciu lub wytworzeniu aktywów, a nie na transferze środków na cele inwestycyjne.

Artykuł 124 ust. 7 FinPubU określa transfery majątkowe jako przepływy finansowe nie-stanowiące zapłaty za dostarczone towary i usługi, przekazywane innym podmiotom, w tym subwencje, dotacje oraz inne przepływy finansowe, które wywołują skutki ekonomiczne odpowiadające dotacjom i subwencjom, przeznaczone na finansowanie wydat-

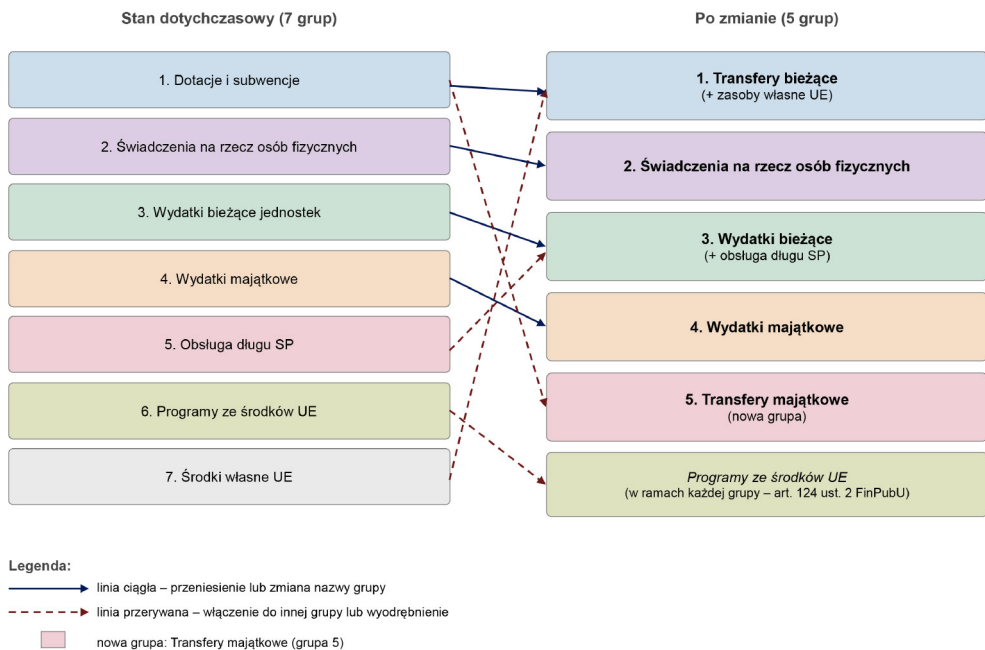
ków majątkowych. Definicja ta jest konstruowana analogicznie do transferów bieżących, lecz różni się przeznaczeniem – transfery majątkowe są przeznaczone na finansowanie inwestycji, nie zaś bieżącej działalności.

Zmiany układu grup wydatków budżetu państwa przedstawiają się zatem następująco:

- 1) dotychczasowa grupa 1 „Dotacje i subwencje” rozdzielona jest na nową grupę 1 „Transfery bieżące” i nową grupę 5 „Transfery majątkowe”, w zależności od charakteru bieżącego lub majątkowego transferu;
- 2) dotychczasowa grupa 2 „Świadczenia na rzecz osób fizycznych” odpowiada w całości nowej grupie 2 „Świadczenia na rzecz osób fizycznych”;
- 3) dotychczasowa grupa 3 „Wydatki bieżące jednostek budżetowych” odpowiada nowej grupie 3 „Wydatki bieżące”, choć zakres tej grupy został poszerzony o wydatki na obsługę długu;
- 4) dotychczasowa grupa 4 „Wydatki majątkowe” rozdzielona jest na nową grupę 4 „Wydatki majątkowe” (nakłady własne jednostek) i nową grupę 5 „Transfery majątkowe” (dotacje i inne transfery na cele inwestycyjne);
- 5) dotychczasowa grupa 5 „Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa” włączona jest do nowej grupy 3 „Wydatki bieżące” na mocy art. 124 ust. 5 pkt 5 FinPubU;
- 6) dotychczasowa grupa 6 „Wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków UE” została zlikwidowana; wydatki z tej grupy prezentowane są obecnie w ramach każdej z pięciu grup w zależności od ich charakteru ekonomicznego, na podstawie art. 124 ust. 2 FinPubU;
- 7) dotychczasowa grupa 7 „Środki własne Unii Europejskiej” włączona jest do nowej grupy 1 „Transfery bieżące” na mocy art. 124 ust. 3 pkt 2 FinPubU.

Zmiana struktury z siedmiu do pięciu grup wydatków nie oznacza zatem redukcji zakresu informacyjnego budżetu, lecz jego reorganizację według jednolitych kryteriów ekonomicznych. Każdy wydatek budżetu państwa znajduje swoje miejsce w nowym układzie grupowym, a informacja o współfinansowaniu unijnym jest prezentowana przekrojowo w ramach każdej z pięciu grup. Nowy układ zmniejsza fragmentaryzację budżetu i eliminuje kategorie wyodrębnione wyłącznie na podstawie pochodzenia źródła finansowania lub charakteru formalnego przepływu, zamiast tego, skupiając się na ekonomicznej istocie każdego wydatku. Syntetyczne ujęcie zmian grup rodzajowych zostało zaprezentowane na schemacie 1.

Schemat 1. Zestawienie zmian grup rodzajowych wydatków budżetu państwa



3. Likwidacja odrębnych grup: „Obsługa długu Skarbu Państwa” i „Środki własne Unii Europejskiej”

Jedną z najbardziej widocznych zmian strukturalnych w nowym art. 124 FinPubU jest likwidacja dwóch dotychczasowych odrębnych grup wydatków:

- 1) grupy 5 „Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa” (dotychczasowy art. 124 ust. 5 FinPubU) oraz
- 2) grupy 7 „Środki własne Unii Europejskiej” (dotychczasowy art. 125 FinPubU).

Jednocześnie art. 1 pkt 14 ZmFinPubU26 uchyla art. 125 FinPubU, który dotychczas regulował kwestię ujmowania środków własnych UE w ustawie budżetowej.

Likwidacja tych grup nie oznacza wyeliminowania odpowiadających im wydatków z budżetu państwa. Wydatki na obsługę długu SP zostały włączone do grupy 3 „Wydatki bieżące” na mocy art. 124 ust. 5 pkt 5 FinPubU w znowelizowanym brzmieniu. Przepis ten wymienia wprost wydatki na obsługę długu SP jako jedną z kategorii wydatków bieżących, wskazując w szczególności:

- 1) wydatki z tytułu oprocentowania i dyskonta od skarbowych papierów wartościowych;
- 2) wydatki z tytułu oprocentowania zaciągniętych kredytów i pożyczek;

- 3) wypłaty związane z udzielonymi przez SP poręczeniami i gwarancjami;
- 4) koszty związane z emisją skarbowych papierów wartościowych.

Przyporządkowanie wydatków na obsługę długu do grupy wydatków bieżących jest uzasadnione ich ekonomicznym charakterem. Odsetki od zobowiązań SP, dyskonto od skarbowych papierów wartościowych czy koszty emisji stanowią wydatki bieżące o charakterze operacyjnym – nie kreują one nowych aktywów trwałych ani nie stanowią transferu środków na rzecz innego podmiotu w rozumieniu dotacji czy subwencji. Są to wydatki ponoszone przez jednostki budżetowe (dysponentów odpowiednich części budżetowych) w ramach bieżącej obsługi zobowiązań finansowych SP. W ujęciu ekonomicznym obligacji lub kredytów zaciągniętych przez SP koszty ich obsługi stanowią wydatki operacyjne analogiczne do innych kosztów funkcjonowania organów administracji rządowej. Transparentność prezentacji tych wydatków zapewnia ich ujmowanie w odrębnych częściach budżetowych:

- 1) część 78 „Obsługa zadłużenia zagranicznego”;
- 2) część 79 „Obsługa długu krajowego” oraz
- 3) w przewidzianych do tego paragrafów klasyfikacji budżetowej (§ 801–828 w nowej klasyfikacji paragrafowej określonej w nowym KlasBudżR).

Te odrębne części budżetowe umożliwiają wyodrębnienie i śledzenie wydatków na obsługę długu na poziomie planistycznym i sprawozdawczym, bez konieczności utrzymywania ich jako odrębnej grupy wydatków.

Z kolei dotychczasowe „środki własne Unii Europejskiej” (obecnie „zasoby własne Unii Europejskiej”) zostały włączone do grupy 1 „Transfery bieżące” na mocy art. 124 ust. 3 pkt 2 FinPubU. Wpłaty z tytułu zasobów własnych UE stanowią bowiem transfer finansowy z budżetu państwa do budżetu ogólnego UE: są to przepływy finansowe nie stanowiące zapłaty za dostarczone towary i usługi, przekazywane innemu podmiotowi (budżetowi UE), co odpowiada definicji transferu bieżącego zawartej w art. 124 ust. 3 pkt 1 FinPubU. Również w tym przypadku transparentność zapewnia odrębna część budżetowa – część 84 „Środki własne Unii Europejskiej” oraz paragrafy klasyfikacyjne (850–859 w nowym KlasBudżR). Fakt, że wpłaty stanowią transfer finansowy do innego podmiotu publicznego, uzasadnia ich uwzględnienie w grupie transferów bieżących, a nie w innej kategorii wydatków.

Uzasadnienie projektu ZmFinPubU²⁶¹ wskazuje, że obie zlikwidowane grupy były realizowane wyłącznie w ramach odrębnych części budżetowych, co samo w sobie zapewniało transparentność ich prezentacji. Ich wyodrębnianie jako osobnych grup wydatkowych nie wносило dodatkowej wartości informacyjnej, natomiast komplikowało strukturę budżetu i utrudniało jednorodną prezentację wydatków o zbliżonym charakterze ekonomicznym. Ujęcie wydatków na obsługę długu w grupie wydatków bieżących, a zasobów własnych UE w grupie transferów bieżących, jest spójne z przyjętymi kryteriami ekonomicznymi stanowiącymi fundament nowego układu grup. Decyzja ta odzwierciedla pragmatyczne podejście, w którym forma organizacyjna (oddzielne części budżetowe) zapewnia transparentność, ale grupy wydatków skupiają się na ekonomicznym charakterze operacji.

¹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy..., s. 4.

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl