

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

Teoria i praktyka

Monika Kaczurak-Kozak

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

Teoria i praktyka

Monika Kaczurak-Kozak

Stan prawny na 1 lutego 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Tomasz Strąk, prof. US

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-986-8

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wstęp	9
1. Teoretyczne zagadnienia finansów publicznych	13
Definicje podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych	13
Budżet i wieloletnie planowanie finansowe	18
Zasady finansów publicznych	22
Dyscyplina finansów publicznych	25
2. Sektor finansów publicznych	36
Zakres sektora finansów publicznych	36
Zasady gospodarki finansowej form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych	43
Tryb sporządzania planów finansowych jednostek budżetowych i dokonywania w nich zmian	44
Sposób i tryb sporządzania planów dochodów, o których mowa w art. 223 ustawy o finansach publicznych	50
Sposób i tryb sporządzania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych	52
Elementy planów finansowych agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych funduszy celowych	53
Odpowiedzialność za gospodarkę finansową w jednostkach sektora finansów publicznych	55
Obsługa bankowa budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego	59
3. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej	63
Istota i zakres rachunkowości budżetowej	63
Zastosowanie klasyfikacji budżetowej	66
Szczególne zasady rachunkowości budżetowej a ustawa o rachunkowości	73
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego	83
Elementy polityki rachunkowości	88
Charakterystyka zakładowego planu kont	93

4. Rachunkowość budżetu jednostki samorządu terytorialnego	150
Ewidencja środków pieniężnych, kredytów i pożyczek.....	150
Ewidencja rozrachunków i rozliczeń	159
Ewidencja dochodów i wydatków budżetowych	165
Ewidencja wyniku wykonania budżetu.....	173
Ewidencja pozabilansowa	177
Ewidencja podatków w samorządowym organie podatkowym	179
 5. Korespondencja wybranych kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w układzie zespołów planu kont.....	 191
Aktywa trwałe	191
Środki pieniężne.....	211
Rozrachunki i rozliczenia	223
Materiały i towary.....	249
Koszty według rodzajów i ich rozliczenie	257
Koszty według typów działalności i ich rozliczenie	274
Produkty.....	282
Przychody i koszty ich uzyskania.....	291
Fundusze, rezerwy i wynik finansowy	302
Konta pozabilansowe.....	317
 6. Specyfika rachunkowości jednostek budżetowych	 329
Ewidencja na rachunku bieżącym jednostki budżetowej	329
Ewidencja dochodów i wydatków w jednostkach budżetowych	342
Przychody z tytułu dochodów budżetowych.....	352
Wydzielony rachunek dochodów jednostek budżetowych.....	355
 7. Specyfika rachunkowości samorządowych zakładów budżetowych	 371
Ewidencja na rachunku bieżącym samorządowego zakładu budżetowego	371
Ewidencja dotacji i środków na inwestycje w samorządowych zakładach budżetowych	375
Rozliczenie z budżetem jednostki samorządu terytorialnego – ustalanie i ewidencja nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych	383
Rozliczenie podatku od towarów i usług w samorządowych zakładach budżetowych	393
 8. Sprawozdawczość budżetowa i finansowa	 399
Regulacje prawne sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych	399
Rodzaje sprawozdań budżetowych	402
Rodzaje sprawozdań w zakresie operacji finansowych.....	418

Rodzaje sprawozdań z wykonania planu finansowego w układzie zadaniowym.....	424
Zakres sprawozdawczości finansowej.....	427
Powiązanie ewidencji księgowej ze sprawozdawczością finansową.....	431
Zasady przekazywania sprawozdań finansowych.....	441
Załączniki.....	445
Załącznik nr 1. Wyjaśnienie symboli paragrafów wydatków	445
Załącznik nr 2. Bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego	456
Załącznik nr 3. Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy).....	459
Załącznik nr 4. Zestawienie zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego	461
Załącznik nr 5. Informacja dodatkowa	463
Załącznik nr 6. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego	465
Załącznik nr 7. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego	467
Załącznik nr 8. Bilans budżetu państwa	469
Literatura.....	471
Akty prawne.....	474

WSTĘP

Rachunkowość jest dyscypliną naukową. Zasady jej prowadzenia, obowiązujące wszystkie jednostki, określa ustawa o rachunkowości¹. Specyfikę rachunkowości branżowych regulują odrębne akty prawne. Rachunkowość budżetowa uwzględnia szczególne zasady rachunkowości stosowanej w jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Podstawowe regulacje prawne rachunkowości budżetowej stanowią ustawa o finansach publicznych² i rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych³. Pracownicy służb księgowych jednostek sektora finansów publicznych poszukują publikacji, które pomogłyby im zrozumieć specyfikę finansów publicznych i ułatwić księgowanie operacji oraz sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych. Istotne jest zatem przedstawienie rachunkowości tych jednostek w formie teoretycznej z jednoczesnym zilustrowaniem jej praktycznymi przykładami.

Autorka książki w poszczególnych rozdziałach:

- wprowadza w zagadnienie finansów publicznych, wyjaśniając podstawowe pojęcia, istotę budżetu, zasady finansów publicznych oraz zwracając uwagę na dyscyplinę finansów publicznych i odpowiedzialność za jej naruszenie,
- przedstawia organizację sektora finansów publicznych, zasady gospodarki finansowej oraz porusza kwestię odpowiedzialności za gospodarkę finansową w jednostkach tego sektora,
- omawia specyfikę rachunkowości budżetowej, jej zasady szczególne oraz zastosowanie klasyfikacji budżetowej, a także przybliża międzynarodowe standardy rachunkowości jako bazę harmonizacji rachunkowości sektora publicznego,

¹ Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.).

² Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.).

³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 342).

- pokazuje wpływ specyfiki jednostek sektora publicznego na ich politykę rachunkowości oraz prezentuje plany kont stosowane do ewidencji księgowej budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- zapoznaje z rachunkowością prowadzoną w organie finansowym jednostki samorządu terytorialnego oraz w organie podatkowym,
- wskazuje korespondencję kont księgi głównej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych ujętych w układzie zespołów planu kont,
- koncentruje uwagę na specyficznych obszarach rachunkowości jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych,
- ukazuje zakres i zasady sprawozdawczości budżetowej i finansowej oraz powiązanie poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych z właściwymi kontami księgowymi.

W książce zaprezentowano ewidencję księgową i sprawozdawczość prowadzoną w organie finansowym jednostki samorządu terytorialnego, w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych, na tle rozdziałów wprowadzających w zakres sektora finansów publicznych, jego jednostki organizacyjne i zasady gospodarki finansowej. Poza zagadnieniami teoretycznymi przedstawiono w nich rozwiązania stosowane w praktyce, przykładowo wzory planów finansowych dla jednostek budżetowych oraz dla wydzielonego rachunku dochodów jednostek oświatowych. Omawiając problematykę odpowiedzialności za gospodarkę finansową oraz dyscypliny finansów publicznych, odnoszono się do licznych w tym zakresie orzeczeń właściwych organów kontrolnych. W publikacji ukazano szczegółowo specyfikę rachunkowości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, uzupełniając ją przykładami uchwał i zarządzeń w obszarze rozliczenia podatku VAT, tworzenia wydzielonego rachunku dochodów czy sposobu ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych przez samorządowe zakłady budżetowe i ich rozliczenia. Załączono również wzory sprawozdań finansowych omawianych jednostek.

Autorka książki ma nadzieję, że pozycja zainteresuje pracowników księgowości jednostek sektora finansów publicznych. Może być również wykorzystana do prowadzenia zajęć z rachunkowości budżetowej w szkołach średnich i wyższych oraz na szkoleniach branżowych, zwłaszcza że zawiera liczne schematy ewidencji oraz zadania z ich rozwiązaniem. Starano się połączyć teorię i praktykę, aby stworzyć opracowanie przydatne w codziennej pracy.

W książce wykorzystano treści oraz schematy zawarte w ostatnim wydaniu podręcznika *Rachunkowość budżetowa* (autorstwa Kazimiery Winiarskiej i Moniki Kaczurak-Kozak) opracowanych przez Panią prof. zw. dr hab. Kazimierzę Winiarską. Pragnę serdecznie podziękować Pani Profesor za wyrażenie zgody na możliwość uwzględnienia tych zagadnień w treści mojego opracowania.

Publikacja uwzględnia stan prawny na 1.02.2022 r. Zastosowano w niej rozwiązania ujęte w rozporządzeniach, komunikatach i zarządzeniach wydanych do ustawy o finansach publicznych.

1. TEORETYCZNE ZAGADNIENIA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Definicje podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych

Finanse publiczne odgrywają w systemie gospodarki rynkowej szczególną rolę. Stanowią istotny element ogółu stosunków finansowych występujących w gospodarce. Do obszaru finansów publicznych zalicza się zjawiska o złożonym charakterze, co powoduje, że ich zdefiniowanie nie jest proste.

Finanse publiczne można określić jako „wyraz stosunków społecznych i ekonomicznych powstających w trakcie nieustannych, dynamicznie ujętych procesów gromadzenia dochodów i przychodów oraz dokonywania wydatków i rozchodów (gospodarowania środkami pieniężnymi) na cele publiczne”¹.

Ważnym elementem finansów publicznych stały się także finanse organizacji międzynarodowych. Ich związki i wpływ na finanse danego kraju są tym większe, im ściślejsze są powiązania tego kraju z określoną organizacją. Od czasu wstąpienia Polski w strukturę Unii Europejskiej znacznie rozszerzyły się związki krajowych finansów publicznych z finansami Wspólnot Europejskich. Spowodowało to konieczność takiej organizacji systemu finansów publicznych, by możliwe było optymalne wykorzystanie unijnych środków pomocowych².

Prawne regulacje dotyczące finansów publicznych zawarte są w aktach zaliczanych do źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Podstawowym źródłem prawa jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.³. Normuje ona zasady finansów publicznych i określa sposób tworzenia prawodawstwa zwykłego dotyczącego finan-

¹ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2007, s. 10.

² E. Ruśkowski, C. Kosikowski, *Ogólna charakterystyka finansów publicznych* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 28, 31.

³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

sów publicznych, zawierając zapis (art. 216 ust. 1)⁴, że środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie.

Głównym aktem, który określa przepisy prawa dotyczącego finansów publicznych, jest ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych⁵. Zgodnie z ustawą „finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności:

- 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 Unii Europejskiej” (art. 3).

Wyjaśnienie podstawowych pojęć pozwoli zinterpretować zakres procesów składających się na finanse publiczne zawarty w ustawie (ilustracja 1.1).

Ilustracja 1.1. Charakterystyka podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych (według ustawy o finansach publicznych)

ŚRODKI PUBLICZNE (art. 5 ust. 1)
1) dochody publiczne, 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), 2a) środki, o których mowa w art. 3b ustawy z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2021 r. poz. 1057), 3) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi (inne niż wymienione w pkt 2), 4) przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące: a) ze sprzedaży papierów wartościowych, b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, c) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, d) z otrzymanych pożyczek i kredytów, e) z innych operacji finansowych, 5) przychody jednostek sektora finansów publicznych, pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

⁴ Pozostałe ustępy tego artykułu oraz dalsze artykuły wskazują na tworzenie odrębnych ustaw do wymienionych w nich zagadnień.

⁵ Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.; zwana dalej ustawą o finansach publicznych. Ustawa o finansach publicznych nie normuje wszystkich zagadnień związanych z zakresem finansów publicznych, na przykład zagadnień dochodów i wydatków publicznych czy gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Są one przedmiotem odrębnych regulacji ustawowych.

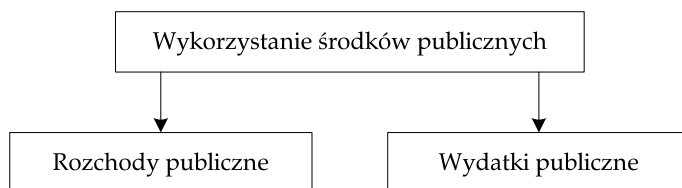
DOCHODY PUBLICZNE (art. 5 ust. 2)
1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw, 2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, 3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych, 4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności: a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, b) odsetki od środków na rachunkach bankowych, c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, 5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, 6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych, 7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, 8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw niestanowiące przychodów pochodzących ze sprzedaży papierów wartościowych oraz z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego.
ŚRODKI POCHODZĄCE Z BUDŻETU UNII EUROPEJSKIEJ ORAZ NIEPODLEGAJĄCE ZWROTOWI ŚRODKI Z POMOCY UDZIELONEJ PRZEZ PAŃSTWA CZŁONKOWSKIE EFTA (art. 5 ust. 3)
1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. a i b, 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. c i d: a) Norweskiego Mechanizmu Finansowego, b) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego, c) Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, 3) środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz Programu Środki Przejściowe, 4) środki na realizację wspólnej polityki rolnej, 5) środki przeznaczone na realizację: a) programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna, b) 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, s. 1) oraz programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa,

c) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009, d) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009, 5a) środki przeznaczone na realizację Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych, 5b) środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym, 5c) środki pochodzące z instrumentu „Łącząc Europę”, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1316/2013 z 11.12.2013 r. ustanawiającym instrument „Łącząc Europę”, zmieniającym rozporządzenie (UE) nr 913/2010 oraz uchylającym rozporządzenia (WE) nr 680/2007 i (WE) nr 67/2010 (Dz.Urz. UE L 348 z 20.12.2013, s. 129, ze zm.), 6) inne środki.
ROZCHODY PUBLICZNE (art. 6 ust. 2)
1) spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów, 2) wykup papierów wartościowych, 3) udzielone pożyczki i kredyty, 4) płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, 5) inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością, 6) płatności związane z udziałem Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych.
POTRZEBY POŻYCZKOWE BUDŻETU PAŃSTWA (art. 76)
Zapotrzebowanie na środki finansowe niezbędne do sfinansowania: 1) deficytu: a) budżetu państwa, b) budżetu środków europejskich, 2) rozchodów budżetu państwa.
ZACIĄGANIE ZOBOWIĄZAŃ ANGAŻUJĄCYCH ŚRODKI PUBLICZNE (art. 77 i 89)
Minister Finansów w celu sfinansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz w związku z zarządzaniem długiem Skarbu Państwa jest upoważniony do: 1) zaciągania zobowiązań finansowych w imieniu Skarbu Państwa, w szczególności w drodze emisji papierów wartościowych oraz zaciągania pożyczek i kredytów na rynku krajowym i zagranicznym, 2) spłaty zaciągniętych zobowiązań, o których mowa w pkt 1, 3) przeprowadzania innych operacji finansowych związanych z zarządzaniem długiem, w tym operacji związanych z finansowymi instrumentami pochodnymi, 4) zarządzania nadwyżką budżetu środków europejskich. Jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na: 1) pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 2) finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów, 4) wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

PAŃSTWOWY DŁUG PUBLICZNY (art. 72 ust. 1 i art. 73 ust. 1)
Obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych z następujących tytułów: 1) wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne, 2) zaciągniętych kredytów i pożyczek, 3) przyjętych depozytów, 4) wymagalnych zobowiązań: a) wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych, b) uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem. Oblicza się go jako wartość nominalną zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych po wyeliminowaniu wzajemnych zobowiązań między jednostkami tego sektora.

Środki publiczne są rozdysponowywane w dwóch formach (ilustracja 1.2).

Ilustracja 1.2. Wykorzystanie środków publicznych



Kluczowym pojęciem ustawy o finansach publicznych jest określenie „środki publiczne”. Do podstawowych kategorii składających się na środki publiczne należą dochody publiczne i wydatki publiczne oraz rozchody publiczne i przychody publiczne.

Dochody publiczne można zdefiniować jako środki pochodzące ze świadczeń pieniężnych (głównie w postaci podatków, składek, opłat) pobieranych przez jednostki sektora finansów publicznych oraz środki pochodzące z działalności prowadzonej przez te jednostki i z dysponowania przez nie określonym mieniem.

Wydatki publiczne nie zostały w ustawie bezpośrednio sformułowane. Można je zdefiniować jako wydatkowanie (rozdysponowywanie) środków pieniężnych przez państwo oraz jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych w celu realizacji przypisanych im zadań⁶. W uproszczeniu można je określić jako środki przeznaczone na bieżące utrzymanie państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.

⁶ Wydatki publiczne mają na celu zaspokojenie potrzeb publicznych. Dotąd jednak nie rozstrzygnięto sporu na temat tego, które potrzeby można określić jako publiczne i czy w ogóle jest uzasadnione ich wyodrębnianie (E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2005, s. 103).

Dochody i wydatki publiczne mają charakter bezzwrotny i definitywny. Natomiast przychody i rozchody publiczne charakteryzuje zwrotność i czasowość.

Przychody publiczne dotyczą w głównej mierze operacji finansowych związanych ze sprzedażą papierów wartościowych, z prywatyzacją majątku, ze spłatą udzielonych pożyczek i kredytów oraz z ich otrzymaniem. Ponadto, do przychodów publicznych zalicza się również przychody z działalności prowadzonej przez jednostki sektora finansów publicznych.

Rozchody publiczne związane są z operacjami finansowymi z zakresu zarządzania długiem publicznym i płynnością, a przede wszystkim ze spłatą otrzymanych pożyczek i kredytów, ich udzieleniem i wykupem papierów wartościowych.

Dodatnia różnica między dochodami publicznymi a wydatkami publicznymi, ustalona dla okresu rozliczeniowego, stanowi nadwyżkę sektora finansów publicznych. Ujemną różnicę określa się jako deficyt sektora finansów publicznych.

Budżet i wieloletnie planowanie finansowe

W ogólnym zarysie, dochody i wydatki oraz przychody i rozchody, przedstawione w postaci rocznego planu, określa się mianem budżetu. Ustawa o finansach publicznych wyróżnia budżet państwa, budżet środków europejskich, budżet jednostki samorządu terytorialnego oraz dodatkowo Wieloletni Plan Finansowy Państwa i wieloletnią prognozę finansową jednostki samorządu terytorialnego.

Podstawą gospodarki finansowej państwa w danym roku budżetowym (rok kalendarzowy) jest ustawa budżetowa. Składa się ona z: budżetu państwa, załączników oraz postanowień, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika z ustawy o finansach publicznych lub z odrębnych ustaw. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (art. 110), budżet państwa określa:

- 1) łączną kwotę prognozowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa,
- 2) łączną kwotę planowanych wydatków budżetu państwa,
- 2a) kwotę planowanych wydatków, obliczoną zgodnie z art. 112aa ust. 1 albo art. 112d ust. 3, oraz kwotę planowanego limitu wydatków, o którym mowa w art. 112aa ust. 3,
- 3) kwotę planowanego deficytu budżetu państwa wraz ze źródłami jego pokrycia,
- 4) łączną kwotę prognozowanych dochodów budżetu środków europejskich,
- 5) łączną kwotę planowanych wydatków budżetu środków europejskich,
- 6) wynik budżetu środków europejskich,
- 7) łączną kwotę planowanych przychodów budżetu państwa,
- 8) łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu państwa,

- 9) planowane saldo przychodów i rozchodów budżetu państwa,
- 10) limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych.

W systemie finansów publicznych umieszczone zostały również środki europejskie. Są nimi środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 4 i pkt 5 lit. a–c ustawy o finansach publicznych (ilustracja 1.1). Środki te, co do zasady, zostały wyłączone z budżetu państwa, stanowiąc jego odrębną część w formie budżetu środków europejskich (z wyłączeniem, o którym mowa niżej). Ich odrębny reżim prawny wynika z tego, że są one przeznaczone wyłącznie na ściśle określone cele oraz muszą być wydatkowane zgodnie z procedurami określonymi w odrębnych aktach prawnych⁷. Budżet środków europejskich jest rocznym planem dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację projektów pomocy technicznej oraz środków, o których mowa w art. 4 ust. 2 rozporządzenia nr 1306/2013. Ujmuje się w nim:

- 1) dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- 2) wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji (art. 117 ustawy o finansach publicznych).

Programy finansowane z udziałem środków europejskich są ujmowane w załączniku do ustawy budżetowej.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego wraz z załącznikami składa się na uchwałę budżetową. Stanowi ona podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym (rok kalendarzowy). Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki.

Zakres uchwały budżetowej zawiera art. 212 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Określa ona:

- 1) łączną kwotę planowanych dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyodrębnieniem dochodów bieżących i majątkowych,
- 2) łączną kwotę planowanych wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych,

⁷ E. Kornberger-Sokołowska, *Środki europejskie w systemie środków publicznych w Polsce* [w:] *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2010, s. 107, 109.

- 3) kwotę planowanego deficytu albo planowanej nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego wraz ze źródłami pokrycia deficytu albo przeznaczenia nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) łączną kwotę planowanych przychodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 5) łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 6) limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy o finansach publicznych,
- 6a) limit zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, innych niż określone w pkt 6,
- 7) kwotę wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- 8) szczególne zasady wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w roku budżetowym, wynikające z odrębnych ustaw,
- 9) uprawnienia jednostki pomocniczej do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu gminy,
- 10) inne postanowienia, których obowiązek zamieszczenia w uchwale budżetowej wynika z postanowień organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Rozwiązaniem wprowadzonym do konstrukcji polskiego systemu finansów publicznych jest planowanie budżetowe przekraczające okres jednego roku. W stosunku do budżetu państwa służy temu Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WFPF), natomiast w odniesieniu do budżetu jednostki samorządu terytorialnego – wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego (WPF JST).

Wieloletni Plan Finansowy Państwa to plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa sporządzany na dany rok budżetowy i trzy kolejne lata (art. 103 ustawy o finansach publicznych). Jest on uchwalany przez Radę Ministrów do końca kwietnia danego roku⁸. Zawiera Program Konwergencji oraz określa cele i mierniki stopnia ich realizacji w układzie obejmującym główne funkcje państwa. Stanowi on podstawę przygotowania projektu ustawy budżetowej na kolejny rok budżetowy.

Jednostka samorządu terytorialnego opracowuje wieloletnią prognozę finansową, która powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej (art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych):

⁸ W roku 2020 Wieloletni Plan Finansowy Państwa nie został sporządzony na podstawie art. 76 ust. 1 ustawy z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.).

- 1) dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia,
- 2) dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 3) wynik budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu,
- 5) przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia,
- 6) kwotę długu jednostki samorządu terytorialnego oraz sposób sfinansowania jego spłaty,
- 6a) relacje, o których mowa w art. 242–244 ustawy o finansach publicznych, w tym informację o stopniu niezachowania tych relacji w przypadkach, o których mowa w art. 240a ust. 4 i 8 oraz art. 240b ustawy,
- 7) kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia.

Do wieloletniej prognozy finansowej dołącza się objaśnienia przyjętych wartości. W objaśnieniach mogą być zawarte także informacje uszczegóławiające wymienione wyżej dane. Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego obejmuje okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat budżetowych. Wartości przyjęte w prognozie powinny być zgodne co najmniej w zakresie wyniku budżetu i związanych z nim kwot przychodów i rozchodów oraz długu jednostki samorządu terytorialnego.

Wieloletnie planowanie finansowe ma sprzyjać racjonalnemu gospodarowaniu środkami publicznymi. Konstrukcja WFPF wskazuje, iż jego podłożem jest tzw. planowanie zadaniowe, będące jedną z metod nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi.

W budżecie zadaniowym prezentowane są ponoszone nakłady z efektami ich wydatkowania przy wykorzystaniu mierników. Mierzą one stopień wykonania zadań publicznych⁹. Budżet zadaniowy wiąże wydatki z planowanymi celami i zadaniami sparametryzowanymi za pomocą konkretnych mierników w celu skutecznego i efektywnego pełnienia usług publicznych przez administrację rządową i samorządową¹⁰.

Wdrażanie układu zadaniowego do planowania budżetu w Polsce odbywało się w pierwszym okresie (od połowy lat 90. XX wieku) w jednostkach samorządu terytorialnego. Prekursorami były miasta: Kraków, Lublin, Szczecin. Reformę polskich finansów publicznych w kierunku wprowadzenia budżetu zadaniowego – w sektorze

⁹ J. Marczkowska-Proczka, *System budżetowy* [w:] *Współczesne finanse publiczne*, red. A. Alińska, B. Woźniak, Warszawa 2015, s. 179.

¹⁰ H. Buk, *Czy budżetowanie zadaniowe jest efektywnym instrumentem zarządzania w sektorze finansów publicznych?*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017/471, s. 76.

rządowym – podjęto w roku 2006. Jako jedną z ważniejszych zalet budżetu zadaniowego wskazuje się zorientowanie na ocenę efektywności i skuteczności wykonywanych zadań publicznych, na które poniesione zostały wydatki, a nie na tylko samą alokację środków publicznych¹¹. Aktualnie budżet zadaniowy obejmuje swoim zakresem cały sektor finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego oraz Narodowego Funduszu Zdrowia.

Ustawa o finansach publicznych posługuje się pojęciem „układ zadaniowy”. Zgodnie z art. 2 pkt 3, jest to zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary jego działań, oraz:

- a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione

– wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów.

Do planowania w układzie zadaniowym zobowiązano: państwowe jednostki budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, dysponentów państwowych funduszy celowych oraz państwowe 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). Wymienione jednostki sporządzają w układzie zadaniowym skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata. Plan ten prezentowany jest w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej (art. 142 pkt 11 ustawy o finansach publicznych).

Zasady finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych w rozdziale 4 „Jawność i przejrzystość finansów publicznych” określa ogólne zasady normujące finanse publiczne.

¹¹ O. Szolno, *Budżetowanie zadaniowe w kontekście zasad efektywności i skuteczności funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017/488, s. 260.

Gospodarka środkami publicznymi jest jawna¹². Zasadę jawności finansów publicznych realizuje się przez (art. 34):

- 1) jawność debat budżetowych oraz debat nad sprawozdaniami z wykonania budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) podawanie do publicznej wiadomości informacji o kwotach dotacji udzielanych z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz przez państwowe fundusze celowe, zbiorczych danych dotyczących finansów publicznych, informacji o wykonaniu budżetu państwa za okresy miesięczne,
- 3) jawność debaty nad projektem uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) podawanie do publicznej wiadomości informacji o zakresie zadań lub usług wykonywanych lub świadczonych przez daną jednostkę sektora finansów publicznych oraz wysokości środków publicznych przekazanych na ich realizację, zasadach i warunkach świadczenia usług dla podmiotów uprawnionych oraz o zasadach odpłatności za świadczone usługi,
- 5) zapewnienie radnym danej jednostki samorządu terytorialnego dostępu do dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych (z zachowaniem przepisów o rachunkowości oraz o ochronie danych osobowych), informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli gospodarki finansowej oraz sprawozdania z wykonania planu audytu za rok poprzedni,
- 6) udostępnianie przez Narodowy Fundusz Zdrowia informacji o przychodach i kosztach oraz o świadczeniodawcach realizujących świadczenia opieki zdrowotnej, z którymi Fundusz zawarł umowy, o zakresie przedmiotowym umów oraz o sposobie ustalania ceny za zamówione świadczenia,
- 7) udostępnianie przez jednostki sektora finansów publicznych wykazu podmiotów spoza tego sektora, którym ze środków publicznych została udzielona dotacja, dofinansowanie realizacji zadania lub pożyczka, lub którym umorzono należność wobec jednostki sektora finansów publicznych,
- 8) udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych,
- 9) podejmowanie w głosowaniu jawnym i imiennym uchwał organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego dotyczących gospodarowania środkami publicznymi,
- 10) podawanie do publicznej wiadomości treści planów działalności, sprawozdań z wykonania planów działalności oraz oświadczeń o stanie kontroli zarządczej,
- 11) podawanie do publicznej wiadomości przez Ministra Finansów sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, przyjętego przez Radę Ministrów,
- 12) udostępnianie umów, o których mowa w art. 34a¹³.

¹² Z wyjątkiem środków publicznych, których pochodzenie lub przeznaczenie zostało uznane za informację niejawną na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych.

¹³ Minister Finansów prowadzi rejestr umów zawartych przez jednostki sektora finansów publicznych; punkt obowiązuje od 1.07.2022 r.

Realizację tej zasady zapewnia się głównie przez określony ustawowo tryb opracowywania budżetów i innych planów finansowych oraz przedkładania sprawozdań z ich wykonania, co umożliwia dostarczanie informacji o wielkości środków publicznych i źródłach ich pozyskiwania oraz o kierunkach i sposobach wykorzystania tych środków. Stwarza to warunki dla społecznej kontroli gospodarki publicznymi zasobami pieniężnymi, a tym samym do bardziej racjonalnego ich wykorzystania.

Zasada jawności jest również realizowana przez podanie do publicznej wiadomości przez Ministra Finansów zbiorczych danych dotyczących:

- 1) ogółu operacji finansowych sektora publicznych, obejmujących w szczególności dochody i wydatki, przychody i rozchody, zobowiązania i należności, gwarancje i poręczenia,
- 2) wykonania budżetu państwa za okresy miesięczne, w tym kwotę deficytu lub nadwyżki.

Zasada przejrzystości finansów publicznych nie jest bezpośrednio sformułowana w tekście ustawy (mimo że występuje w tytule rozdziału 4). Można ją łączyć z wymogiem stosowania klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów, rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, a także ze stosowaniem jednolitej rachunkowości (z uwzględnieniem zasad szczególnych) i sprawozdawczości przez jednostki sektora finansów publicznych. Jest ona również widoczna w ogólnie przyjętej w sektorze finansów publicznych zasadzie planowości gospodarki finansowej.

Przejrzystość finansów publicznych można także wiązać z ogólnymi zasadami finansów publicznych, zawartymi w ustawie o finansach publicznych, takimi jak¹⁴:

- zasada legalności gromadzenia środków publicznych na podstawie przepisów ustaw (art. 42 ust. 1),
- zasada braku roszczeniowości wobec zamieszczonych w budżecie państwa lub jednostki samorządu terytorialnego albo planie finansowym jednostek sektora finansów publicznych dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele (art. 51),
- zasada niefunduszowania, która oznacza, iż środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków (art. 42 ust. 2),
- zasada obowiązku ustalania przez jednostki sektora finansów publicznych przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania (art. 42 ust. 5),
- zasada prognostycznego charakteru dochodów ujętych w budżetach/planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych i dyrektywnego charak-

¹⁴ Opracowano na podstawie: C. Kosikowski, *Zasady i procedury ogólne finansów publicznych* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 254.

teru ich wydatków i rozchodów; ujęte w budżecie/planie finansowym dochody i przychody stanowią wielkości prognozowane, natomiast wydatki i łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1),

- zasada dokonywania wydatków publicznych w sposób celowy, oszczędny i terminowy oraz w zgodności z budżetem i planem finansowym jednostki sektora finansów publicznych i z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków (art. 44),
- zasada zawierania umów, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane w zgodzie z procedurą zamówień publicznych (art. 44 ust. 4),
- zasada dostępności do realizacji zadań publicznych i finansowania ich ze środków publicznych (art. 43), z tym że podmiot wnioskujący o przyznanie środków publicznych na realizację wyodrębnionego zadania powinien przedstawić ofertę wykonania zadania zgodnie z zasadami uczciwej konkurencji, gwarantującą wykonanie zadania w sposób efektywny, oszczędny i terminowy (art. 47),
- zasada ograniczonego dostępu jednostek sektora finansów publicznych do rynku papierów wartościowych (art. 49),
- zasada odpowiedzialności kierownika jednostki sektora finansów publicznych za całość gospodarki finansowej tej jednostki (art. 53),
- zasada odpowiedzialności głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych (art. 54),
- zasada kontroli zarządczej jednostki sektora finansów publicznych (art. 68–71),
- zasada audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych (dział VI).

Zasada przejrzystości finansów publicznych jest często rozumiana jako jawność materialna. Stosowanie klasyfikacji budżetowej, jednolitej rachunkowości i sprawozdawczości zapewnia czytelność operacji środkami publicznymi i wzmacnia praktyczną realizację jawności finansów publicznych¹⁵.

Dyscyplina finansów publicznych

Mechanizm finansów publicznych funkcjonuje prawidłowo, jeśli podmioty dysponujące środkami publicznymi przestrzegają zasad gospodarowania nimi ustalonych przez prawo, a zatem jeśli przestrzegają ustalonej w tym zakresie dyscypliny. Podstawowym aktem prawnym regulującym zagadnienia związane z przestrzeganiem dyscypliny finansów publicznych jest ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁶.

¹⁵ A. Mikos-Sitek, *Budżet państwa i budżet jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. A. Nowak-Far, Warszawa 2017, s. 254.

¹⁶ Dz.U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.; zwana dalej ustawą o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Słowo „dyscyplina” oznacza: rygorystyczne reguły postępowania, wprowadzane w grupie albo narzucane sobie samemu; podporządkowanie się tym regułom¹⁷. Pojęcie *dyscypliny finansów publicznych* można odnieść do „przestrzegania prawnie wyznaczonych reguł ustalania, poboru i egzekucji należności stanowiących środki publiczne oraz gospodarowania nimi w skali mikroekonomicznej, czyli w jednostkach sektora finansów publicznych oraz poza nimi, jeśli podmioty te korzystają ze środków publicznych”¹⁸.

W ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych pojęcie dyscypliny finansów publicznych przedstawiono na zasadzie negacji, podając, co stanowi jej naruszenie. Określając odpowiedzialność, wskazano na podmiotowy i przedmiotowy zakres tej odpowiedzialności. Główne zagadnienia poruszone w tej ustawie to:

- 1) podmioty ponoszące odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 4–4a),
- 2) czyny powodujące naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 5–18c),
- 3) zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 19–30),
- 4) kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 31–37),
- 5) organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dział III),
- 6) sposób postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dział IV).

Należy też zaznaczyć, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie musi wiązać się z powstaniem szkody w majątku Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego albo też innej jednostki sektora finansów publicznych. Jest nim już samo naruszenie reguł funkcjonowania sektora publicznego, nawet jeśli nie spowodowało ono negatywnych skutków¹⁹.

Według ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych *do czynów, które stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych, należą:*

- 1) nieustalenie, niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, a także ustalenie, pobranie lub dochodzenie jej w wysokości niższej niż

¹⁷ Słownik języka polskiego PWN, opr. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, przy współpr. A. Stankiewicz, Warszawa 2010, s. 172.

¹⁸ C. Kosikowski, J. Salachna, P. Kryczko, *Dyscyplina finansów publicznych oraz odpowiedzialność za jej naruszenie* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 818.

¹⁹ W. Bartkowiak, *Dyscyplina finansów publicznych oraz jej naruszenia w świetle działalności Komisji Orzekającej przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Bydgoszczy*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015/3(3), s. 85.

- wynikająca z prawidłowego obliczenia oraz niezgodne z przepisami jej umorzenie, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia (art. 5)²⁰,
- 2) nieprzekazanie w terminie do budżetu w należnej wysokości pobranych dochodów należnych Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego (art. 6),
 - 3) niedokonanie w terminie wpłaty do budżetu w należnej wysokości dochodów przez jednostkę budżetową, nadwyżki środków obrotowych przez samorządowy zakład budżetowy albo nadwyżki środków finansowych przez agencję wykonawczą (art. 6),
 - 4) przeznaczenie dochodów uzyskiwanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce (art. 7),
 - 5) przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej przekazywania lub udzielania, niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji lub nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu (art. 8),
 - 6) wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację, nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji, niedokonanie w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości (art. 9),
 - 7) przekazanie lub udzielenie subwencji dla podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania tej subwencji, wydatkowanie tej subwencji niezgodnie z przeznaczeniem lub niedokonanie w terminie jej zwrotu w należnej wysokości (art. 9a),
 - 8) dokonanie zmiany w budżecie lub planie, stanowiącym podstawę gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia (art. 10),
 - 9) dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków (art. 11),
 - 10) przeznaczenie środków rezerwy na inny cel niż określony w decyzji o ich przyznaniu (art. 12),
 - 11) zaciągnięcie zobowiązania w związku z realizacją programu polityki zdrowotnej, którego projekt nie został przekazany do zaopiniowania przez Prezesa Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, pomimo istnienia takiego obowiązku lub którego projekt został negatywnie zaopiniowany przez Prezesa Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (art. 12a),

²⁰ Należności te to przykładowo: opłaty roczne z tytułu użytkowania wieczystego gruntu, opłaty z tytułu decyzji zezwalających na zajęcie pasa drogowego, z tytułu opłaty skarbowej, z tytułu umów najmu, dzierżawy majątku stanowiącego własność lub będącego w zarządzie jednostki sektora finansów publicznych; na podstawie: K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 45–46.

- 12) nieopłacenie w terminie przez jednostkę sektora finansów publicznych: składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Solidarnościowy oraz wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 14),
- 13) zaciągnięcie zobowiązania lub zmiana zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania lub zmiany zobowiązania przez jednostkę sektora finansów publicznych (art. 15),
- 14) niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności (art. 16)²¹,
- 15) nieprzestrzeganie przepisów postępowania przy udzielaniu zamówień publicznych (przypadki naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy udzielaniu zamówień publicznych są szczegółowo przedstawione w art. 17),
- 16) nieprzestrzeganie przepisów dotyczących zawarcia umowy koncesji (przypadki naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy zawarciu umowy koncesji są szczegółowo przedstawione w art. 17a),
- 17) zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzanie lub rozliczenie jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości (art. 18),
- 18) niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18),
- 19) zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą (art. 18a),
- 20) niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:
 - a) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych,
 - b) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (art. 18b),

²¹ Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych zaniechanie dotyczące obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, jeżeli zapłata odsetek lub oprocentowanie są związane z czynnościami mającymi na celu ustalenie zasadności zwrotu tych należności.

- 21) niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych (skutkujące sytuacjami wskazanymi w art. 18c).

Analiza przedstawionych czynów wskazuje, iż naruszenia dyscypliny finansów publicznych można ująć w czterech kategoriach (uwzględniając zasadnicze procesy finansów publicznych), jako dotyczące²²:

- 1) realizacji (w tym poboru) należności publicznoprawnych,
- 2) szeroko pojętego wydatkowania środków publicznych,
- 3) zaciągania zobowiązań przez jednostki sektora finansów publicznych oraz zaniechania ich realizacji,
- 4) zmian planu finansowego, inwentaryzacji, sprawozdawczości, dokonywania kontroli oraz prowadzenia audytu wewnętrznego.

Ponadto w ustawie uregulowano kwestie związane z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych. Zgodnie z art. 13, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- 1) przyznanie lub przekazanie środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych bez zachowania lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich przyznaniu lub przekazaniu,
- 2) niedokonanie w terminie przez przyznającego lub przekazującego środki związane z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych rozliczenia tych środków,
- 3) nieustalenie podlegającej zwrotowi kwoty środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych albo ustalenie takiej kwoty w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia,
- 4) niedochodzenie podlegającej zwrotowi kwoty środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych albo dochodzenie takiej kwoty w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia,
- 5) niezgodne z przepisami umorzenie podlegającej zwrotowi kwoty środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności,
- 6) wykorzystanie środków publicznych lub środków przekazanych ze środków publicznych, związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, niezgodnie z przeznaczeniem lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich wykorzystaniu, w tym:

²² C. Kosikowski, J. Salachna, P. Kryczko, *Dyscyplina...*, s. 823.

- a) procedur określonych przepisami o zamówieniach publicznych – wyłącznie w zakresie określonym w art. 17,
- b) procedur określonych w przepisach o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi – wyłącznie w zakresie określonym w art. 17a,
- 7) niedokonanie w terminie przez otrzymującego lub wykorzystującego środki publiczne lub środki przekazane ze środków publicznych, związane z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, rozliczenia tych środków,
- 8) niedokonanie w terminie lub w należytnej wysokości zwrotu kwoty środków publicznych lub środków przekazanych ze środków publicznych, związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych,
- 9) nieprzekazanie w terminie lub w należytnej wysokości zwracanej kwoty środków publicznych lub środków przekazanych ze środków publicznych, związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, przez podmiot, za pośrednictwem którego zwracane są te środki.

Przedstawienie w ustawie zamkniętego katalogu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskazuje jednoznacznie, że tylko niewykonanie obowiązków ustalonych w tej ustawie skutkuje odpowiedzialnością na podstawie jej przepisów. Zachowania powodujące odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obejmują tego rodzaju działania lub zaniechania – niezgodne z przepisami prawa regulującymi gospodarowanie mieniem – które są szkodliwe dla ładu finansów publicznych²³.

Wylczenie enumeratywne zachowań karalnych wskazuje, że jest to katalog zamknięty, niepodlegający rozszerzeniu w procesie interpretacji prawa i stosowania przepisów²⁴. Wskazuje na to orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 2.09.2010 r.²⁵.

Podmiotami, które ponoszą odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, są:

- 1) osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo organu zarządzającego podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wy-

²³ A. Dziedzic, *Jakie działania są naruszeniem dfp*, „Finanse Publiczne” 2012/3(64).

²⁴ L. Lipiec-Warzecha, *Dyscyplina finansów publicznych w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2016, s. 11.

²⁵ Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 2.09.2010 r., BDF1/4900/46/52/RN-18/10/1322, LEX nr 688943: „Główna Komisja Orzekająca podziela pogląd RKO, że nie ma możliwości prawnych rozszerzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na inne czyny aniżeli penalizowane w art. 5–18 powyżej wskazanej ustawy, albowiem wszelkie dookreślenie czynu w sposób inny niż czyni to ustawa, jest próbą rozszerzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych”.

- korzystania lub dysponowania środki publiczne, lub zarządzającego mieniem tych jednostek lub podmiotów,
- 2) kierownicy jednostek sektora finansów publicznych,
 - 3) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, z zastrzeżeniem, o którym mowa niżej,
 - 4) osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami.

W przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych w związku z niezachowaniem przepisów Prawa zamówień publicznych²⁶, osoba obowiązana lub upoważniona do działania w imieniu podmiotu publicznego lub prywatnego, oferującego pomocnicze działania zakupowe na rynku, któremu kierownik zamawiającego powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego lub przeprowadzenie konkursu, podlega odpowiedzialności za to naruszenie, jeżeli zamawiający jest jednostką sektora finansów publicznych lub udzielane zamówienie publiczne lub konkurs są finansowane ze środków publicznych (art. 4).

Odrębnie uregulowano (art. 4a) zakres podmiotowy odpowiedzialności związanej z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Konieczna jest możliwość przypisania winy w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych.

Osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania polecenia przełożonego, kierownika jednostki albo dysponenta środków publicznych, organu nadzorującego lub organu założycielskiego, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli

²⁶ Ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.); zwana dalej Prawem zamówień publicznych.

wcześniej zgłosiła pisemne zastrzeżenie i mimo to otrzymała pisemne potwierdzenie, że ma wykonać polecenie, albo polecenie nie zostało odwołane lub zmienione. Odpowiedzialność ponosi wówczas osoba, która podpisała się pod pisemnym poleceniem, a jeśli brak takiego dokumentu – osoba, która wydała polecenie.

Spośród czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych (wskazanych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) wyłączone jest powierzenie pracownikowi jednostki obowiązków i odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w następujących obszarach:

- 1) sprawozdawczość jednostki (w odniesieniu do czynu wskazanego w art. 18 pkt 2 ustawy) – odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w obszarze sprawozdawczości ponosi kierownik jednostki,
- 2) audyt wewnętrzny (w odniesieniu do czynu wskazanego w art. 18a ustawy) – zapewnienie funkcjonowania audytu wewnętrznego należy do obowiązków kierownika jednostki,
- 3) kontrola zarządcza (w odniesieniu do czynu wskazanego w art. 18c ustawy) – zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki²⁷.

Regionalna Komisja Orzekająca w Białymstoku²⁸ wskazuje, że przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymaga:

- 1) stwierdzenia przedmiotowych znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych,
- 2) ustalenia, że sprawca naruszenia mieści się w katalogu osób odpowiedzialnych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wymienionych w art. 4 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- 3) udowodnienia winy.

Należy zaznaczyć, iż naruszenie dyscypliny finansów publicznych może nastąpić poprzez:

- a) działanie, np. dokonanie wydatku przekraczającego plan finansowy jednostki,
- b) zaniechanie, np. nieprzeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych.

Naruszeniem jest każde działanie lub zaniechanie niezgodne z przepisami prawa materialnego i wyczerpujące znamiona czynu zabronionego, określone w przepisach ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁹.

²⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Dyscyplina finansów publicznych...*, s. 14.

²⁸ Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Białymstoku z 10.05.2019 r., DFP-RKO-540-24/10/18, <https://www.gov.pl/attachment/0bd904fe-0056-4bb8-8087-da8dc4391f92> (dostęp: 20.01.2022 r.).

²⁹ I. Motowilczuk, *Dyscyplina finansów publicznych po zmianach*, Warszawa 2012, s. 54.

Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5–16, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej³⁰. Przepis ten stosuje się również odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c.

Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jeśli stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Jak zauważyła Regionalna Komisja Orzekająca w Poznaniu³¹, szkodliwości dla finansów publicznych nie można utożsamiać wyłącznie ze szkodą finansową ponoszoną przez jednostkę. Potwierdza to katalog czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych, który zawiera szereg naruszeń, z popełnieniem których nie muszą łączyć się wymierne straty finansowe. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także jego skutki. Nie dochodzi się również odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w wypadku działania lub zaniechania działania, które miały na celu ograniczenie skutków zdarzenia losowego.

Kary, które można zastosować w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wobec osób winnych popełnienia czynu stanowiącego naruszenie tej dyscypliny, określone zostały w art. 31 ustawy. Karami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych są:

- upomnienie,
- nagana,
- kara pieniężna,
- zakaz pełnienia funkcji kierowniczych związanych z dysponowaniem środkami publicznymi na okres od roku do pięciu lat.

Kary zostały wymienione w sposób progresywny. Pierwszą z nich i najłagodniejszą jest upomnienie. Ma ono charakter niepieniężny i nie skutkuje dalszymi konsekwencjami dla osoby sankcjonowanej³². Ostatnią z wymienionych kar wymierza się wyłącznie w wypadkach rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Można ją również wymierzyć w sytuacji ponownego ukarania za naruszenie dy-

³⁰ Kwota minimalna rozumiana jest jako kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 746 ze zm.).

³¹ Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z 4.06.2019 r., DB-0965/24/19, <https://www.gov.pl/attachment/0bd904fe-0056-4bb8-8087-da8dc4391f92> (dostęp: 20.01.2022 r.).

³² M. Lizak, *Odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe. Zbliżenia Cywilizacyjne” 2019/15(4), s. 71.

scypłiny finansów publicznych. Jej zastosowanie wyklucza przez czas określony w orzeczeniu o ukaraniu możliwość pełnienia funkcji: kierownika, zastępcy kierownika, dyrektora generalnego, członka zarządu, skarbnika, głównego księgowego lub jego zastępcy, kierownika lub zastępcy kierownika komórki bezpośrednio odpowiedzialnej za wykonywanie budżetu lub planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych. Ponadto orzeczenie takie wyklucza możliwość reprezentowania interesów majątkowych Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, a także możliwość członkostwa w organach stanowiących, nadzorczych i wykonawczych państwowych i samorządowych osób prawnych.

Karę upomnienia można wymierzyć w szczególności w wypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia nie jest znaczny.

Kara pieniężna może wynosić od 0,25 do trzykrotności miesięcznego wynagrodzenia ukaranej osoby – obliczonego jak wynagrodzenie za czas urlopu wypoczynkowego – należnego w roku, w którym doszło do naruszenia. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości wynagrodzenia, karę pieniężną wymierza się w wysokości od 0,25 do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia.

Kara pieniężna lub kara nagany wywołuje określone w odrębnych przepisach skutki wynikające z ujemnej lub negatywnej oceny kwalifikacyjnej.

Rodzaj zastosowanej kary zależy od wielu elementów. Organ orzekający³³ wymierza karę według swojego uznania, w granicach określonych ustawą, uwzględniając m.in. stopień winy i cele, które za pomocą kary ma się osiągnąć. Kara powinna oddziaływać społecznie oraz mieć charakter zapobiegawczy, dyscyplinujący, jak również wychowawczy. Organ orzekający uwzględnia skutki naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych. Ustawodawca wskazał na znikomy, nieznaczny, znaczny lub rażący stopień szkodliwości dla finansów publicznych, z tym że „dolegliwość kar nie powinna przekraczać szkodliwości naruszenia dla finansów publicznych”³⁴.

W szczególnych wypadkach, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny lub właściwości i warunki osobiste sprawcy, można zastosować złagodzenie kary lub odstąpić od jej wymierzenia.

Ukaranie osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ogranicza praw Skarbu Państwa ani praw jednostki samorządu terytorialnego

³³ Organami orzekającymi są: komisje orzekające (organ pierwszej instancji) oraz Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (organ drugiej instancji).

³⁴ K. Borowska, A. Kościńska-Paszkowska, T. Bolek, *Odpowiedzialność...*, s. 224.

lub innej jednostki sektora finansów publicznych do dochodzenia odszkodowania za poniesioną szkodę.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od innej odpowiedzialności określonej przepisami prawa, z wyjątkami przewidzianymi w ustawie.

2. SEKTOR FINANSÓW PUBLICZNYCH

Zakres sektora finansów publicznych

Jednostki sektora finansów publicznych są tworzone w formach, które zostały określone w rozdziale 3 „Jednostki sektora finansów publicznych” działu I „Zasady finansów publicznych” ustawy o finansach publicznych. Mogą być tworzone na podstawie tej ustawy lub w oparciu o inne ustawy.

Sektor finansów publicznych tworzą (art. 9):

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

Do podstawowych form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych zalicza się:

- jednostki budżetowe,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe.

Funkcjonują one ogólnie według zasad określonych w ustawie o finansach publicznych (opisanych poniżej).

Jednostki budżetowe (art. 11–13 ustawy o finansach publicznych) to jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Taki sposób powiązania z budżetem określany jest jako tzw. metoda budżetowania brutto. Od tej zasady przewidziano wyjątki. Ustawodawca umożliwił państwowym (art. 11a) oraz samorządowym (art. 223) jednostkom budżetowym prowadzącym działalność określoną w Prawie oświatowym¹ gromadzenie na wydzielonym rachunku dochodów uzyskiwanych ze wskazanych źródeł. Zagadnienie to opisano szerzej w rozdziale VI książki.

Jednostki budżetowe są tworzone, łączone i likwidowane przez:

- 1) ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – *państwowe jednostki budżetowe*,
- 2) organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego – *gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe*.

Tworząc jednostkę budżetową, organ założycielski nadaje jej statut oraz określa mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. Statut określa w szczególności nazwę jednostki, siedzibę i przedmiot jej działalności.

Likwidując jednostkę budżetową, organ założycielski określa przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie tej jednostki. W przypadku państwowej jednostki budżetowej decyzja o przeznaczeniu mienia jest podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych. Należności i zobowiązania likwidowanej państwowej jednostki budżetowej przejmuje organ, który podjął decyzję o likwidacji, a w przypadku gminnej, powiatowej lub wojewódzkiej jednostki budżetowej – urząd odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Likwidując jednostkę budżetową, organ założycielski może postanowić o utworzeniu jednostki

¹ Ustawa z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 1082); zwana dalej Prawem oświatowym.

w innej formie organizacyjno-prawnej. Organ może również zdecydować o przejęciu należności i zobowiązań likwidowanej jednostki budżetowej przez nowo utworzoną jednostkę. W przypadku łączenia jednostek budżetowych stosuje się zasady ustalone dla jednostek likwidowanych.

W formie jednostek budżetowych funkcjonują w Polsce przykładowo placówki oświatowe, ośrodki i domy pomocy społecznej, urzędy.

Samorządowe zakłady budżetowe (art. 14–16 ustawy o finansach publicznych) wykonują zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie określonym w art. 14 ustawy o finansach publicznych. Dotyczą one m.in. gospodarki mieszkaniowej, dróg, mostów, wodociągów, kanalizacji, lokalnego transportu zbiorowego, kultury fizycznej i sportu, cmentarzy.

Samorządowy zakład budżetowy wykonuje zadania odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Niezależnie od tego zakład może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje przedmiotowe, dotacje celowe na zadania bieżące albo dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. W zakresie określonym w odrębnych ustawach zakład może otrzymać dotację podmiotową. Nowo tworzonemu zakładowi może być przyznana jednorazowa dotacja z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Dotacje przedmiotowe, podmiotowe i na pierwsze wyposażenie nie mogą przekroczyć 50% kosztów działalności. Samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem.

Samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej.

Samorządowy zakład budżetowy jest tworzony, łączony, przekształcany i likwidowany przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Tworząc zakład, organ stanowiący określa:

- 1) nazwę i siedzibę zakładu,
- 2) przedmiot jego działalności,
- 3) źródła przychodów własnych zakładu,
- 4) stan wyposażenia zakładu w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane zakładowi w użytkowanie,
- 5) terminy i sposób ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych do budżetu samorządowego oraz sposoby i terminy rocznych rozliczeń i dokonywania wpłat do budżetu,

- 6) zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków temu zakładowi.

Likwidując i łącząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa przeznaczenie mienia znajdującego się w użytkowaniu tego zakładu. Przekształcenie zakładu w inną formę organizacyjną wymaga uprzednio jego likwidacji. Należności i zobowiązania likwidowanego zakładu przejmuje organ, który podjął decyzję o likwidacji, natomiast jeśli likwidacji dokonuje się w celu przekształcenia w inną formę organizacyjno-prawną – utworzona jednostka.

Agencja wykonawcza (art. 18–22 ustawy o finansach publicznych) jest państwową osobą prawną tworzoną na podstawie odrębnej ustawy, w celu realizacji zadań państwa. Zasady działania agencji wykonawczej określa ustawa oraz statut.

Agencja wykonawcza może otrzymywać dotacje z budżetu państwa, w zakresie określonym w odrębnych ustawach. Może również zaciągać zobowiązania na okres realizacji danego zadania przekraczającego rok budżetowy, jeżeli wydatki niezbędne na obsługę zobowiązania znajdują się w rocznym planie finansowym.

Agencja wykonawcza jest zobowiązana wpłacać corocznie do budżetu państwa, na rachunek bieżący dochodów państwowej jednostki budżetowej obsługującej ministra sprawującego nadzór nad tą agencją, nadwyżkę środków finansowych ustaloną na koniec roku, pozostającą po uregulowaniu zobowiązań podatkowych. Nadwyżkę przekazuje się niezwłocznie po uregulowaniu zobowiązań wymagalnych za okres sprawozdawczy, nie później niż do dnia 30 czerwca, następujący po roku, w którym nadwyżka powstała. Sposób ustalenia nadwyżki określa, w drodze rozporządzenia, minister sprawujący nadzór nad agencją wykonawczą w porozumieniu z Ministrem Finansów.

Agencje wykonawcze realizują wyznaczone im cele i zadania, są nadzorowane przez konkretne organy centralnej administracji publicznej, ale w odróżnieniu od departamentów ministerstw mają dużą autonomię. Zakres zadań realizowanych przez agencje jest bardzo szeroki. Najczęściej są to zadania z obszarów, takich jak badania i rozwój, nowe technologie czy rolnictwo². Status agencji wykonawczej mają podmioty wymienione w tabeli 2.1.

² K. Marchewka-Bartkowiak, *Agencje wykonawcze*, „Infos. Biuro Analiz Sejmowych. Zagadnienia Społeczno-Gospodarcze” 2011/17(109), s. 2 i 4.

Tabela 2.1. Wykaz agencji wykonawczych według stanu na 1.01.2022 r.

Nazwa agencji wykonawczej	Minister sprawujący nadzór
Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego	Prezes Rady Ministrów
Polska Agencja Kosmiczna	Minister Rozwoju, Pracy i Technologii
Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości	
Narodowe Centrum Badań i Rozwoju	Minister Edukacji i Nauki
Narodowe Centrum Nauki	
Agencja Mienia Wojskowego	Minister Obrony Narodowej
Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi
Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa wraz z planem finansowym Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa	
Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych	
Rządowa Agencja Rezerw Strategicznych	Minister Aktywów Państwowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy budżetowej z 17.12.2021 r. na rok 2022 (Dz.U. z 2022 r. poz. 270); art. 30.

Instytucja gospodarki budżetowej (art. 23–28 ustawy o finansach publicznych) jest jednostką sektora finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych. Wyodrębnione zadania realizuje odpłatnie, a koszty swojej działalności oraz zobowiązania pokrywa z uzyskiwanych przychodów. Instytucja gospodarki budżetowej może być tworzona przez:

- 1) ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów za zgodą Rady Ministrów, udzieloną na jego wniosek, przy czym we wniosku należy określić:
 - organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego,
 - przedmiot działalności podstawowej,
 - źródła przychodów,
 - przeznaczenie zysku.
- 2) organ lub kierownika jednostki, o których mowa w art. 139 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, jako organ wykonujący funkcje organu założycielskiego (informują oni o utworzeniu instytucji gospodarki budżetowej Prezesa Rady Ministrów).

Instytucja gospodarki budżetowej podlega wpisaniu do Krajowego Rejestru Sądowego. Z chwilą wpisu uzyskuje osobowość prawną.

Instytucja gospodarki budżetowej może otrzymywać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią. Może również uzyskiwać przychody z odsetek od wolnych środków przekazanych w depozyt, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Nowo utworzonej instytucji może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Likwidując instytucję gospodarki budżetowej, organ wykonujący funkcję organu

założycielskiego określa, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych, przeznaczenie mienia tej instytucji. Należności i zobowiązania likwidowanej instytucji przejmuje organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. W przypadku likwidacji w celu przekształcenia w inną formę organizacyjno-prawną lub łączenia należności i zobowiązania przejmuje utworzona jednostka.

Instytucja gospodarki budżetowej samodzielnie gospodaruje mieniem, kierując się zasadą efektywności jego wykorzystania. Tworzy następujące fundusze:

- fundusz instytucji gospodarki budżetowej – odzwierciedlający wartość majątku instytucji, który może być zwiększany lub zmniejszany jedynie o kwoty wynikające z aktualizacji wyceny środków trwałych lub z łączenia/podziału instytucji gospodarki budżetowej,
- zapasowy – z zysku netto, z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji i pokrywanie straty netto.

Wykaz instytucji gospodarki budżetowej funkcjonujących 1.01.2022 r. wraz z ich organem tworzącym prezentuje tabela 2.2.

Tabela 2.2. Instytucje gospodarki budżetowej według stanu na 1.01.2022 r.

Nazwa instytucji budżetowej	Organ założycielski
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	Szef Kancelarii Prezydenta RP
Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowej	Dyrektor Sądu Apelacyjnego w Krakowie
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
Centralny Ośrodek Informatyki	Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji
Centrum Usług Logistycznych	
Centralny Ośrodek Sportu	Minister Kultury, Dziedzictwa Narodowego i Sportu
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	Minister Obrony Narodowej
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	Minister Sprawiedliwości
Centrum Cyberbezpieczeństwa Zamość	
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	Minister Zdrowia
Krajowy Instytut Mediów	Przewodniczący Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy budżetowej z 17.12.2021 r. na rok 2022 (Dz.U. z 2022 r. poz. 270); art. 31.

Państwowy fundusz celowy (art. 29 ustawy o finansach publicznych) jest tworzony na podstawie odrębnej ustawy. Przychody państwowego funduszu celowego pochodzą ze środków publicznych, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych.

Państwowy fundusz celowy stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie. Ze środków funduszu mogą być udzielane pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi. Ustawa powołująca fundusz celowy określa szczegółowo źródła jego przychodów i zadania publiczne finansowane z tych przychodów. Wykaz państwowych funduszy celowych funkcjonujących obecnie (stan na 1.01.2022 r.) przedstawia tabela 2.3.

Tabela 2.3. Wykaz państwowych funduszy celowych (stan na 1.01.2022 r.)

Kategoria państwowego funduszu celowego	Nazwa państwowego funduszu celowego
Fundusze związane z ubezpieczeniami społecznymi	Fundusz Ubezpieczeń Społecznych Fundusz Emerytalno-Rentowy Fundusz Prewencji i Rehabilitacji Fundusz Administracyjny Fundusz Emerytur Pomostowych
Fundusze związane z zadaniami socjalnymi państwa	Fundusz Pracy Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych Fundusz Solidarnościowy Fundusz Dostępności
Fundusze związane z prywatyzacją	Fundusz Reprywatyzacji Fundusz Rekompensacyjny
Fundusze związane z bezpieczeństwem i obronnością kraju	Fundusz Zapasów Interwencyjnych Fundusz Wsparcia Policji Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców Fundusz Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywieszennych Zakładów Pracy Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych Fundusz Wsparcia Straży Granicznej Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej

Kategoria państwowego funduszu celowego	Nazwa państwowego funduszu celowego
Fundusze związane z kulturą i kulturą fizyczną	Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej Fundusz Promocji Kultury
Pozostałe fundusze	Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym Fundusz Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg Fundusz Rozwoju Przewozów Autobusowych o Charakterze Użyteczności Publicznej Fundusz Inwestycji Kapitałowych Fundusz Wpłaty Różnicy Ceny Fundusz Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji Fundusz Szerokopasmowy Fundusz Medyczny

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy budżetowej z 17.12.2021 r. na rok 2022 (Dz.U. z 2022 r. poz. 270); art. 32.

Zasady gospodarki finansowej form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych

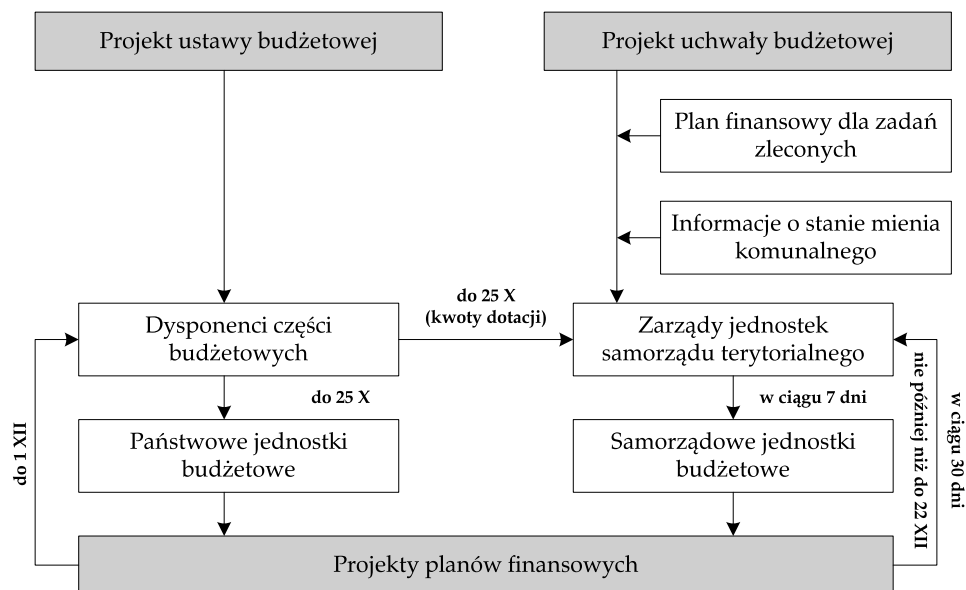
Podstawą gospodarki finansowej jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych funduszy celowych jest plan finansowy. Zasady jego sporządzania oraz dokonywania w nim zmian, jak również elementy wchodzące w zakres planu finansowego poszczególnych jednostek wskazuje ustawa o finansach publicznych. W przypadku jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych sposób prowadzenia gospodarki finansowej został uszczegółowiony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 7.12.2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych³.

³ Dz.U. z 2019 r. poz. 1718; zwane dalej rozporządzeniem Ministra Finansów z 7.12.2010 r.

Tryb sporządzania planów finansowych jednostek budżetowych i dokonywania w nich zmian

Jednostki budżetowe ze względu na organ tworzący dzielą się na państwowe i samorządowe. Z tego względu w rozporządzeniu Ministra Finansów z 7.12.2010 r. odrębnie podano wytyczne w sprawie sporządzania ich planów finansowych. Zasady sporządzania projektów planów finansowych przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe przedstawia ilustracja 2.1.

Ilustracja 2.1. Sporządzanie projektów planów finansowych jednostek budżetowych



W przypadku państwowych jednostek budżetowych (§ 4) opracowanie projektu planu finansowego poprzedza otrzymanie od dysponenta części budżetowej (do 25 października) informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych, wynikających z projektu ustawy budżetowej oraz informacji o kwotach wydatków z budżetu środków europejskich.

Informacje o kwotach dochodów i wydatków budżetowych są przekazywane w szczególności:

- 1) dochody – dział,
- 2) wydatki – dział, rozdział oraz grupy wydatków określone w art. 124 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Informacje o kwotach wydatków z budżetu środków europejskich są przekazywane w szczególności:

- 1) program finansowany z udziałem środków europejskich,
- 2) dział.

Państwowe jednostki budżetowe sporządzają projekty planów finansowych w szczególności: część, dział, rozdział i paragraf, a w przypadku projektów planów finansowych dla budżetu środków europejskich dodatkowo uwzględnia się program finansowany z udziałem środków europejskich.

Opracowane projekty planów finansowych są przekazywane dysponentom części budżetowych w terminach przez nich ustalonych, nie później jednak niż do 1 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy. Projekty planów finansowych powinny zapewniać zgodność kwot dochodów i wydatków budżetowych z projektem ustawy budżetowej.

Dysponenci części budżetowych weryfikują otrzymane projekty planów finansowych pod względem ich zgodności z projektem ustawy budżetowej. W przypadku stwierdzenia różnic wprowadzają w nich odpowiednie zmiany, informując o tym kierowników podległych państwowym jednostek budżetowych w ustalonych terminach. Dysponenci części budżetowych przekazują Ministrowi Finansów zweryfikowane projekty planów finansowych w Informatycznym Systemie Obsługi Budżetu Państwa nie później niż do dnia 15 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

Samorządowe jednostki budżetowe (§ 5) opracowują projekty planów finansowych na podstawie informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w projekcie uchwały budżetowej. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje kierownikom podległych jednostek budżetowych:

- 1) informacje o dochodach – w szczególności określonej w art. 235 ustawy o finansach publicznych,
- 2) informacje o wydatkach – w szczególności określonej w art. 236 ustawy o finansach publicznych

w terminie 7 dni od dnia przekazania projektu uchwały budżetowej organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Samorządowe jednostki budżetowe sporządzają projekty planów finansowych w szczególności:

- 1) w zakresie dochodów – dział, rozdział, paragraf,
- 2) w zakresie wydatków:
 - a) dział, rozdział, paragraf lub
 - b) dział, rozdział, grupa paragrafów.

Projekty planów finansowych, zapewniające zgodność kwot dochodów i wydatków z projektem uchwały budżetowej są przekazywane zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w terminie 30 dni od dnia otrzymania informacji o dochodach i wydatkach, ale nie później niż do dnia 22 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego weryfikują otrzymane projekty planów finansowych pod względem ich zgodności z projektem uchwały budżetowej. W przypadku stwierdzenia różnic wprowadzają w nich odpowiednie zmiany, informując o ich dokonaniu kierowników samorządowych jednostek budżetowych, w terminie 7 dni od dnia otrzymania projektu planu finansowego, nie później jednak niż do dnia 27 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

W myśl § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 7.12.2010 r., projekty planów finansowych jednostek budżetowych:

- 1) w przypadku gdy zachowana została zgodność z projektem ustawy budżetowej, zatwierdzone przez kierownika państwowej jednostki budżetowej, albo
 - 2) w przypadku gdy zachowana została zgodność z projektem uchwały budżetowej, zatwierdzone przez kierownika samorządowej jednostki budżetowej oraz
 - 3) zweryfikowane w trybie i w terminie określonym w § 6 (przedstawionym wyżej)
- stanowią podstawę gospodarki finansowej odpowiednio państwowej albo samorządowej jednostki budżetowej w okresie od dnia 1 stycznia roku budżetowego do dnia opracowania planu finansowego na podstawie informacji o kwotach dochodów i wydatków wynikających odpowiednio z ustawy budżetowej albo uchwały budżetowej.

Państwowe jednostki budżetowe (§ 8, 10–11) otrzymują w terminie 10 dni roboczych od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej od dysponentów części budżetowych informacje o kwotach dochodów i wydatków budżetowych, w tym wynagrodzeń, wynikających z ustawy budżetowej. Na podstawie otrzymanych informacji kierownicy tych jednostek, w terminie 14 dni od dnia otrzymania informacji, sporządzają plany finansowe, dostosowując projekty planów finansowych, celem zapewnienia ich zgodności z ustawą budżetową. Plany finansowe są sporządzane w szczególności określonej jak dla projektów planów finansowych. Dotyczy to również wydatków z budżetu środków europejskich zawartych w odrębnych planach finansowych.

Jeżeli w wydatkach budżetu państwa nastąpi zmiana, to dysponent części budżetowych mają obowiązek zawiadomić kierowników podległych państwowych jednostek budżetowych o zmianach w ich planach finansowych w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia od Ministra Finansów o decyzjach wprowadzających te zmiany. Również w terminie 7 dni od dnia dokonania zmian przez dysponentów części budżetowej w planach finansowych należy poinformować kierowników podległych państwowych jednostek budżetowych o wprowadzonych zmianach. Kierownicy podległych państwowych jednostek budżetowych wprowadzają zmiany w planach finansowych w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia. Pewnych zmian

w planach finansowych mogą też dokonywać kierownicy podległych państwowych jednostek budżetowych. Wprowadzane przez nich zmiany mogą być dokonywane w obrębie jednego rozdziału, na podstawie i w granicach upoważnień udzielonych im przez dysponentów części budżetowych. O dokonanych przeniesieniach informują dysponentów części budżetowych w terminach przez nich ustalonych.

Do trybu sporządzania planów finansów samorządowych jednostek budżetowych odnoszą się również przepisy ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z jej art. 249, samorządowe jednostki budżetowe otrzymują informacje o ostatecznych kwotach swoich dochodów i wydatków w terminie 21 dni od dnia podjęcia uchwały budżetowej. Kierownicy tych jednostek sporządzają plany finansowe swoich jednostek przez dostosowanie projektów planów finansowych w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia otrzymania informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w uchwale budżetowej. Należy przy tym zaznaczyć, że w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

W sytuacji dokonania zmian w planach dochodów i wydatków wprowadzanych w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego zarząd tej jednostki zawiadamia o nich samorządowe jednostki budżetowe. Na podstawie otrzymanej informacji jednostki budżetowe dokonują zmian w swoich planach finansowych i zawiadamiają o nich zarząd w terminie 7 dni od dnia dokonania tych zmian. Kierownicy samorządowych jednostek budżetowych mogą również dokonywać przeniesień planowanych wydatków w planach finansowych w granicach upoważnień przyznanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego (§ 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 7.12.2010 r.).

Przykład planu finansowego samorządowej jednostki budżetowej przedstawiono poniżej (ilustracja 2.2).

Ilustracja 2.2. Przykład planu finansowego jednostki budżetowej

Plan finansowy w układzie klasyfikacji budżetowej na rok 2021 Zespołu Szkół Ponadpodstawowych

Dochody				
Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa	Kwota
801				
	80115		Technika	
		0610	Wpływy z opłat egzaminacyjnych oraz opłat za wydawanie świadectw, dyplomów, zaświadczeń, certyfikatów i ich duplikatów	400,00

Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa	Kwota
		0690	Wpływy z różnych opłat	70,00
		0750	Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze	4 600,00
	80120		Licea ogólnokształcące	
		0610	Wpływy z opłat egzaminacyjnych oraz opłat za wydawanie świadectw, dyplomów, zaświadczeń, certyfikatów i ich duplikatów	90,00
		0690	Wpływy z różnych opłat	200,00
		0970	Wpływy z różnych dochodów	400,00
			Podsumowanie	
	80115		Technika	5 070,00
	80120		Licea ogólnokształcące	690,00
801			Oświata i wychowanie	5 760,00

Wydatki

Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa	Kwota
801				
	80115		Technika	
		3020	Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń	1 770,00
		4010	Wynagrodzenia osobowe pracowników	625 020,00
		4040	Dodatkowe wynagrodzenie roczne	48 060,00
		4110	Składki na ubezpieczenia społeczne	537 200,00
		4120	Składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Solidarnościowy	76 400,00
		4170	Wynagrodzenia bezosobowe	6 230,00
		4190	Nagrody konkursowe	825,00
		4210	Zakup materiałów i wyposażenia	46 320,00
		4240	Zakup środków dydaktycznych i książek	4 820,00
		4260	Zakup energii	63 500,00
		4270	Zakup usług remontowych	13 070,00
		4280	Zakup usług zdrowotnych	1 340,00
		4300	Zakup usług pozostałych	25 680,00
		4360	Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych	9 880,00
		4410	Podróże służbowe krajowe	1 650,00
		4430	Różne opłaty i składki	1 460,00