

Agnieszka Mikos-Sitek*

FORMY ORGANIZACYJNE JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. Sektor finansów publicznych

Określenie „sektor finansów publicznych” po raz pierwszy pojawiło się w ustawie z 26.11.1998 r. o finansach publicznych¹, w której wskazano jednostki tworzące ten sektor. W powołanej ustawie nie określono jednak wprost pojęcia i istoty sektora finansów publicznych. Nie uczyniono tego również w kolejnych ustawach. Również przepisy obecnie obowiązującej ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych² koncentrują się jedynie na katalogu jednostek zaliczanych do tego sektora³.

Pomimo podobnego nazewnictwa sektor finansów publicznych różni się od sektora publicznego, co oznacza, że pojęć tych nie można utożsamiać. Chociaż termin „sektor publiczny” również nie został jednoznacznie ustalony, nie ulega wątpliwości, że stanowi on m.in. kategorię o szerszym zakresie podmiotowym. Obejmuje on bowiem instytucje i związki publiczne, które

* Dr Agnieszka Mikos-Sitek – Adiunkt, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie.

¹ T.j.: Dz. U. z 2003 r., Nr 15, poz. 148, ze zm.

² Dz. U. Nr 157, poz. 1240, ze zm.

³ Zob. P.J. Lewkowicz [w:] *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2010, s. 74; P. Panfil w: *Leksykon prawa finansowego*, red. A. Drwiłło, D. Maśniak, Warszawa 2009, s. 402; C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 25; idem, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 70 i n.

wykorzystują w swojej działalności środki publiczne oraz niepubliczne, nastawione przede wszystkim na zaspokajanie potrzeb publicznych ale również na działalność o charakterze zarobkowym. Podkreślić należy, że podstawowym wyznacznikiem odróżnienia podmiotów zaliczonych do sektora finansów publicznych jest kryterium majątku, jednak ze względu na podejmowaną w opracowaniu tematykę skupiono się w szczególności na zakresie podmiotowym obydwu kategorii. W przypadku sektora finansów publicznych istotnym kryterium (poza publiczną własnością majątku określonego podmiotu) jest również kryterium zasilania finansowego (całościowo lub częściowo publiczne). Kryteria te w literaturze przedmiotu uznawane są za zasadnicze. Natomiast do kryteriów stosowanych pomocniczo należą: status ustrojowy podmiotu, forma prawna oraz charakter i cel prowadzonej działalności⁴.

Istotne jest również odróżnienie podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych od podmiotów nienależących do tego sektora z punktu widzenia zasad gospodarki finansowej, które adresowane są głównie do pierwszej wskazanej grupy. Z drugiej strony nie oznacza to, że podmioty spoza sektora finansów publicznych są wyłączone z zakresu zainteresowania i oddziaływania państwa w sferze finansowej, są one bowiem adresatami norm prawa finansowego, jednak w innym (węższym) zakresie⁵.

Zgodnie z definicją P.J. Lewkowicza sektor finansów publicznych

...to wyodrębniona organizacyjnie i instytucjonalnie część sektora publicznego, oparta o własny, publiczny (państwowy i samorządowy) majątek, dokonująca poboru środków finansowych i redystrybucji publicznych zasobów pieniężnych, zorientowanych na zaspokajanie potrzeb ogólnospołecznych i nie nastawiona na osiągnięcie zysku ze swojej podstawowej działalności.

Biorąc pod uwagę powyższą definicję i argumentację powołanego Autora, aby zaliczyć określoną jednostkę do sektora finansów publicznych, powinna ona spełniać łącznie trzy podstawowe kryteria. Jednostka taka musi być jednostką utworzoną przez państwo lub jednostką samorządu terytorialnego na bazie publicznego majątku, otrzymywać na swoją podstawową działalność środki publiczne, a w zakresie tej działalności cel utworzenia takiej jednostki nie może mieć charakteru zarobkowego. Jest to jednoznaczne z wyłączeniem z sektora finansów publicznych jednostek niespełniających powyż-

⁴ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 76; P.J. Lewkowicz, *op.cit.*, s. 75 oraz powołane tam piśmiennictwo.

⁵ Zob. C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 76.

szych kryteriów. Stąd słuszne jest wyłączenie z niego np. banków czy spółek prawa handlowego (o czym będzie mowa poniżej)⁶.

Ustalony przez ustawodawcę kształt sektora finansów publicznych nawiązuje do rozwiązań wynikających z rozporządzenia Rady WE Nr 2223/96 z 25.6.1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie⁷, które określa europejski system zintegrowanych rachunków narodowych (ESA 95). System ten określa międzynarodowe standardy (pod względem metodologicznym oraz rachunków, klasyfikacji, definicji) co ma umożliwić analizę sytuacji gospodarczej poszczególnych państw i regionów Unii Europejskiej. Analiza taka jest dokonywana na podstawie danych sporządzonych według jednolitych zasad statystyki, co oznacza, że posługiwanie się przez państwa członkowskie odmiennymi, niż europejskie, standardami w przedmiotowym zakresie utrudnia porównywalność określonych wielkości (np. deficytu, długu publicznego, produktu krajowego brutto).

Odpowiednikiem sektora finansów publicznych w ESA 95 jest sektor instytucji rządowych i samorządowych. Choć istnieją w tym zakresie pewne różnice to w wyniku kolejnych zmian odnoszących się do katalogu jednostek sektora finansów publicznych obydwa pojęcia mają obecnie zbliżony zakres podmiotowy. Nawiązanie do europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych nie oznacza jednak, że wyodrębnienie sektora finansów publicznych ma jedynie wymiar organizacyjny czy księgowy, jego istnienie bowiem zwiększa możliwości nadania finansom publicznym pełnej jawności i przejrzystości⁸.

2. Jednostki sektora finansów publicznych

Jednostki sektora finansów publicznych wymienione w art. 9 ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych mają zróżnicowany charakter, co związane jest z różnorodnością form w jakich funkcjonują ale również z wykonywanymi przez nie zadaniami.

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. przyjmuje, że jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone w formach przewidzianych w niniejszej ustawie. Nawiązując jednocześnie – w pewnym sensie – do rozwiązań przyjmowanych na gruncie ustawy z 26.11.1998 r. o finansach pu-

⁶ Zob. P.J. Lewkowicz, *op.cit.*, s. 76.

⁷ Dz. Urz. WE Nr L 310 z 30.11.1996 r., s. 1 i n.

⁸ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 72 i n.; P. Panfil, *op.cit.*, s. 405.

blicznych – określa, że mogą być one tworzone zarówno na podstawie obowiązującej ustawy o finansach publicznych, jak również na podstawie innych ustaw⁹. Zgodnie bowiem z art. 17 ustawy o finansach publicznych z 1998 r. jednostki sektora finansów publicznych mogły być tworzone jedynie w formach przewidzianych ustawami. Jak wynika z powołanego przepisu nie wprowadzało to ograniczenia możliwości tworzenia tych jednostek (ani co do formy organizacyjnej, ani podstawy powołania do życia takiej jednostki) do przepisów ustawy o finansach publicznych. Z kolei art. 19 ustawy z 30.6.2005 r. o finansach publicznych¹⁰ wprowadzał nieco inne zasady w przedmiotowym zakresie, mianowicie jednostki sektora finansów publicznych mogły być tworzone w formach określonych w niniejszej ustawie oraz na podstawie odrębnych ustaw jako państwowe lub samorządowe osoby prawne, a także jako państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Konsekwencją takiego zapisu był fakt, że samorządowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej mogły być tworzone tylko na podstawie przepisów obowiązującej ustawy o finansach publicznych¹¹.

Przepis art. 8 obowiązującej obecnie ustawy o finansach publicznych zawiera swego rodzaju sprzeczność. Określa bowiem, że jednostki sektora finansów publicznych są tworzone w formach przewidzianych Rozdziałem 3 (Działu I) powołanej ustawy, co może sugerować przekonanie braku możliwości tworzenia tych jednostek w innych niż wymienione tam formach. Z drugiej strony art. 8 ust. 2 wskazuje, że jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone również na podstawie innych ustaw (niż ustawa o finansach publicznych) co nie oznacza przecież, że muszą one przyjąć wyłącznie jedną z form określonych w powołanym Rozdziale 3 ustawy¹².

Katalog jednostek sektora finansów publicznych określony w ustawie o finansach publicznych jest katalogiem zamkniętym. Nie wyklucza to jednak problemów interpretacyjnych ze względu na niejednolite kryteria zastosowane przy przedmiotowym wyliczeniu (np. kryteria ustrojowe, związane z formą prawną lub charakterem działalności danej jednostki sektora finansów publicznych). Przede wszystkim część podmiotów wskazano w nim bezpośrednio (z nazwy własnej, np. Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Polska Akademia

⁹ Zob. art. 8 ustawy o finansach publicznych z 2009 r.

¹⁰ Dz. U. Nr 249, poz. 2104, ze zm.

¹¹ Zob. P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 71; M. Głuch [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 87–88.

¹² C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 76–77.

Nauk) inne zaś określone zostały poprzez wskazanie określonej ich grupy (np. organy władzy publicznej, państwowe i samorządowe instytucje kultury, państwowe fundusze celowe)¹³.

Zgodnie z brzmieniem art. 9 ustawy o finansach publicznych sektor finansów publicznych tworzą:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- jednostki budżetowe;
- samorządowe zakłady budżetowe;
- agencje wykonawcze;
- instytucje gospodarki budżetowej;
- państwowe fundusze celowe;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- uczelnie publiczne;
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe;
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego¹⁴.

Na gruncie poszczególnych ustaw o finansach publicznych niektóre podmioty zostają wyłączone z sektora finansów publicznych, chociaż należą do sektora publicznego¹⁵. Jak wyżej powołano (art. 9 pkt 14 ustawy o finansach publicznych) należą do tej grupy:

¹³ P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 79; C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 76; E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 173–174; A. Borodo, *Prawo budżetowe*, Warszawa 2008, s. 33–35; idem, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2010, s. 47–48; idem, *Słownik finansów samorządowych*, Toruń 2007, s. 61.

¹⁴ A. Mikos-Sitek, *Nowa ustawa o finansach publicznych z 27.8.2009 r.*, „Edukacja Prawnicza” 2010, nr 5, s. III, V–VI; E. Hellich, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2010, s. 5–7; J. Charytoniuk, *Nowa ustawa o finansach publicznych z komentarzem*, Warszawa 2009, s. 20–22.

¹⁵ Zob. m.in. C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 102–103.

- przedsiębiorstwa państwowe¹⁶;
- banki państwowe¹⁷ oraz Narodowy Bank Polski¹⁸;
- spółki prawa handlowego (spółki akcyjne oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością)¹⁹;
- instytuty badawcze²⁰.

Obecnie ustawodawca zrezygnował również z podziału sektora finansów publicznych na sektor: rządowy, samorządowy i ubezpieczeń społecznych. Nawiązano w ten sposób do określenia zakresu podmiotowego tego sektora w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. Podział taki przyjmowała natomiast ustawa o finansach publicznych z 2005 r. (art. 4 ust. 2), co miało jedynie charakter formalny i służyło usystematyzowaniu jednostek sektora finansów publicznych, co w kontekście różnorodności form organizacyjnych działających w ramach podsektorów nie wydaje się konieczne²¹.

3. Organizacja sektora finansów publicznych

3.1. Uwagi wprowadzające

Organizacja sektora finansów publicznych ma bezpośrednie przełożenie na reguły gospodarowania środkami publicznymi. Rozważania na jego temat istotne są również z punktu widzenia realizacji w praktyce jednej z klasycznych zasad budżetowych – zasady powszechności (zupełności). Zgodnie z powołaną zasadą wszystkie dochody i wydatki państwa powinny być objęte budżetem. W klasycznym ujęciu zasadę tę rozumie się jako postulat, aby

¹⁶ Ustawa z 25.9.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych, t.j.: Dz. U. z 2002 r., Nr 112, poz. 981, ze zm.

¹⁷ Ustawa z 29.8.1997 r. Prawo bankowe, t.j.: Dz. U. z 2002 r., Nr 72, poz. 665, ze zm.

¹⁸ Ustawa z 29.8.1997 r. o Narodowym Banku Polskim, t.j.: Dz. U. z 2005 r., Nr 1, poz. 2, ze zm.

¹⁹ Ustawa z 15.9.2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. Nr 94, poz. 1037, ze zm.

²⁰ Ustawa z 30.4.2010 r. o instytutach badawczych, Dz.U. Nr 96, poz. 618.

²¹ Zob. w przedmiotowym zakresie M. Głuch, op.cit., s. 89; P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 73–74; P. Panfil, op.cit., s. 403–404; w poprzednim stanie prawnym na podstawie poszczególnych ustaw o finansach publicznych zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne...*, s. 26; idem [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 266–267; idem [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 278–279; idem [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 252–253.

wszystkie jednostki państwowe wchodziły do budżetu całością swoich dochodów i wydatków (tzn. przyjmowały budżetowanie brutto)²².

Zasada powszechności doznaje jednak licznych wyjątków w postaci form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych przyjmujących metodę budżetowania netto. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o finansach publicznych z 2009 r. (jak również poprzednich ustaw o finansach publicznych), zasada ta jest najpełniej realizowana w przypadku jedynie jednostek budżetowych, które charakteryzują się formą rozliczenia brutto. Nadmienić jednak należy, że zmiany w przedmiotowym zakresie, wprowadzone ustawą o finansach publicznych z 2009 r., miały na celu zmniejszenie skali wspomnianych wyjątków. Realizacja zasady powszechności w praktyce powodować ma bowiem mniejsze „rozproszenie” środków sektora finansów publicznych, ułatwia również kontrolę dysponowania środkami publicznymi²³.

Istotny więc – w kontekście omawianego zagadnienia – jest fakt, czy jednostka sektora finansów publicznych jest włączona do budżetu całością swoich dochodów i wydatków (budżetowanie brutto), jak ma to miejsce w przypadku jednostek budżetowych, czy też jednostki te rozliczają się z właściwym budżetem wynikiem działalności (budżetowanie netto).

Każda ze wskazanych form budżetowania ma jednak zalety i wady. Jeżeli chodzi o budżetowanie brutto, ze względu na fakt, że jednostki sektora finansów publicznych w tym przypadku pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu a swoje dochody do niego odprowadzają, ułatwione jest szczegółowe ewidencjonowanie i kontrola wykonania budżetu. Ma to również istotne znaczenie z punktu widzenia jawności procesów finansowych oraz egzekwowania zasad dyscypliny finansów publicznych. Ponadto często wskazywaną zaletą tej metody prowadzenia gospodarki finansowej jest możliwość pokrywania wydatków niezależnie od wysokości osiąganych dochodów. Z drugiej jednak strony ze względu na brak związków pomiędzy wysokością osiąganych dochodów a realizowanymi wydatkami wpływa ona negatywnie na poziom racjonalnego i oszczędnego gospodarowania środkami budżetowymi. Dlatego jako wadę tej formy budżetowania najczęściej wskazuje się nieprawidłowości związane z oszczędnym gospodarowaniem środkami publicznymi oraz pełną i terminową realizacją dochodów.

²² A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. A. Nowak-Far, Warszawa 2011, w druku.

²³ Zob. K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, t. 2: *System Prawa Finansowego*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 35–37; E. Ruśkowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe...*, 2008, s. 355–356; A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne...*, w druku.

Budżetowanie netto zakłada, że jednostki, dla których właściwy jest ten sposób rozliczenia z budżetem, obok prowadzonej działalności o charakterze nieprodukcyjnym, prowadzą również działalność gospodarczą. Pokrywają one swoje wydatki z uzyskanych przychodów, z budżetem zaś rozliczają się wynikiem swojej działalności. Niewątpliwym plusem tych rozwiązań jest elastyczność finansowania, jako minus należy wskazać utrudnioną kontrolę dysponowania środkami publicznymi.

Dodać należy jednak, że wybór konkretnych form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych wymaga również uwzględnienia charakteru zadań publicznych, jakie będą przez te jednostki realizowane²⁴.

W okresie ostatnich kilku lat kilkakrotnie wprowadzano istotne zmiany w zakresie form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych. W czasie obowiązywania ustawy o finansach publicznych z 1998 r. – szczególne znaczenie miała ustawa z 25.11.2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw²⁵. Zmiany, jakie wprowadzała, w największym stopniu dotyczyły środków specjalnych. Ponadto wzbogacała ona znacząco katalog form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych. Nowe formy, o jakie rozszerzono ten katalog, to rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych oraz funduszy motywacyjnych. Ustawa zmieniająca z 25.11.2004 r. wprowadziła również istotne zmiany w art. 22 ustawy o finansach publicznych z 1998 r., który dotyczył funduszy celowych. Zmiana ta dotyczyła definicji funduszu celowego. Usunięto z niej bowiem zastrzeżenie, według którego fundusz celowy to tylko taki fundusz, który powołano przed dniem 1.1.1999 r. (tj. przed dniem wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z 1998 r.). Było to więc jednoznaczne z możliwością powoływania nowych funduszy celowych, co nie mogło mieć miejsca zgodnie z poprzednim brzmieniem powołanego przepisu.

Od dnia 1.1.2005 r., czyli od chwili wejścia w życie ustawy zmieniającej z 25.11.2004 r., bez większych zmian funkcjonowały pozostałe formy organizacyjne sektora finansów publicznych, mianowicie: jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych. W takim kształcie rozwiązania w zakresie form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych przyjęła ustawa o finansach publicznych z 2005 r.²⁶

²⁴ Zob. K. Sawicka, op.cit., s. 35 i n.; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 65–66; idem, *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 43; C. Kosikowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 256; E. Ruśkowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 355–356; P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 71–72.

²⁵ Dz. U. Nr 273, poz. 2703.

²⁶ A. Mikos, *Zmiany w zakresie form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych*, „Edukacja Prawnicza” 2005, nr 3, s. 20–21.

Kolejne, istotne i rozległe zmiany w przedmiotowym zakresie wprowadziła ustawa z 27.8.2009 r. o finansach publicznych. Jako jeden z celów nowej ustawy wskazuje się wzmocnienie oraz poprawę przejrzystości finansów publicznych, którą zapewnić ma przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych²⁷. W związku z przyjmowanymi w tym przypadku założeniami likwidacji uległy: państwowe zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, samorządowe fundusze celowe, rachunki dochodów własnych i funduszy motywacyjnych. Wśród dopuszczalnych dla jednostek sektora finansów publicznych form organizacyjnych pozostały: jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, państwowe fundusze celowe. Nowe formy organizacyjne przewidziane w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. to: agencje wykonawcze i instytucje gospodarki budżetowej²⁸.

3.2. Jednostki budżetowe

Jednostki budżetowe są najstarszą historycznie formą organizacyjną sektora finansów publicznych, opartą na metodzie budżetowania brutto. Stanowią one formę podstawową, w pełni utożsamianą z budżetem. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. nie zmieniła zasad funkcjonowania jednostek budżetowych. Zgodnie bowiem z art. 11 ustawy o finansach publicznych są to jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego²⁹.

Jednostki budżetowe nie posiadają osobowości prawnej. W obrocie prawnym korzystają z osobowości prawnej Skarbu Państwa (państwowe jednostki budżetowe) lub osobowości prawnej określonej jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe).

²⁷ Zob. uzasadnienie do ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych.

²⁸ Zob. na temat zmian w zakresie form jednostek sektora finansów publicznych: P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 71 i n.; A. Mikos-Sitek [w:] A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 119 i n.; J. Charytoniuk, op.cit., s. 20 i n.; E. Hellich, op.cit., s. 24 i n.; K. Puchacz, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Gdańsk 2009, s. 7 i n.

²⁹ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 105–106; P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 95; E. Chojna-Duch, op.cit., s. 176; K. Sawicka, op.cit., s. 44; A. Borodo, *Prawo...*, s. 35–36; idem, *Polskie...*, s. 49; A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne...*, w druku; eadem [w:] A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych...*, s. 121.

Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu określającego w szczególności jej nazwę, siedzibę i przedmiot działalności, natomiast podstawą gospodarki finansowej przez nią realizowanej jest plan dochodów i wydatków (plan finansowy jednostki budżetowej).

Jednostki budżetowe – biorąc pod uwagę przedmiot ich działalności – świadczą z reguły usługi nieodpłatnie oraz wykonują inne zadania administracji publicznej, co skutkuje tym, że dochody jakie uzyskują są niskie, w żadnym razie niewystarczające na pokrycie kosztów ich działalności. Istotny jest więc tutaj sposób powiązania z budżetem, co znajduje uzasadnienie w rodzaju działalności jednostek budżetowych, który determinuje jednocześnie sposób ich finansowania³⁰. W formie tej funkcjonują np.: ministerstwa, sądy, trybunały, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, część jednostek organizacyjnych służby zdrowia.

Jednostki budżetowe dzieli się na państwowe i samorządowe, w związku z czym decyzje w przedmiocie tworzenia, łączenia i likwidacji jednostek budżetowych – leżą w zakresie kompetencji:

- 1) w przypadku państwowych jednostek budżetowych – ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów oraz innych organów działających na podstawie odrębnych ustaw;
- 2) w przypadku samorządowych jednostek budżetowych – organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego³¹.

Obowiązująca ustawa o finansach publicznych nie przewiduje przekształcania jednostek budżetowych, co stanowi istotną zmianę w porównaniu do poprzednich regulacji w przedmiotowym zakresie. Zarówno bowiem ustawa o finansach publicznych z 1998 r. (art. 18), jak i ustawa z 2005 r. (art. 21) przewidywały taką możliwość. Zmiana w tym zakresie wydaje się być słuszna ze względu na fakt, że na gruncie ustawy o finansach publicznych z 2005 r. przekształcenie jednostki budżetowej wiązało się z jej uprzednią likwidacją (art. 21 ust. 6)³².

Nowe rozwiązanie wprowadzone przepisami ustawy o finansach publicznych z 2009 r., które jest wynikiem braku możliwości tworzenia przy jednostkach budżetowych gospodarstw pomocniczych, stanowi uprawnienie Prezesa Rady Ministrów, który może utworzyć jednostkę budżetową realizu-

³⁰ Zob. K. Sawicka, *op.cit.*, s. 44–45.

³¹ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 106–110; P.J. Lewkowicz, *op.cit.*, s. 96–98; A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. A. Nowak-Far, Warszawa 2011, w druku; eadem [w:] A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych...*, s. 121–122.

³² Zob. P.J. Lewkowicz, *op.cit.*, s. 95.

jąca zadania na rzecz administracji rządowej. Utworzona w ten sposób jednostka budżetowa podlega Prezesowi Rady Ministrów albo wskazanemu przez niego ministrowi lub kierownikowi urzędu centralnego. Tworząc taką jednostkę budżetową Prezes Rady Ministrów powinien określić zakres realizowanych przez nią zadań (art. 13)³³.

W największym jednak zakresie zmiany wprowadzone ustawą o finansach publicznych z 2009 r. dotyczyły form organizacyjnych sektora finansów publicznych związanych z funkcjonowaniem jednostek budżetowych. Warto w tym miejscu odnieść się jednak do formy organizacyjnej zlikwidowanej znacznie wcześniej³⁴, mianowicie środków specjalnych, które zgodnie z brzmieniem art. 21 ustawy o finansach publicznych z 1998 r. – stanowiły środki finansowe gromadzone przez jednostki budżetowe na wyodrębnionych rachunkach bankowych. Nie były one odprowadzane na rachunek dochodów budżetu, natomiast przeznaczane były przez jednostkę na ściśle określone cele, a mianowicie:

- 1) cele wskazane w ustawie lub uchwale, na podstawie której utworzono środki (art. 21 ust. 2 pkt 1);
- 2) cele wskazane przez darczyńcę lub spadkodawcę (art. 21 ust. 2 pkt 2);
- 3) remont lub odtworzenie mienia utraconego lub uszkodzonego, które oddano jednostce budżetowej w zarząd bądź w użytkowanie (art. 21 ust. 2 pkt 3).

Ustawa regulowała również ściśle przypadki ich tworzenia, mianowicie środki specjalne tworzone były:

- 4) na podstawie odrębnych ustaw oraz uchwał organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego (art. 21 ust. 1 pkt 1);
- 5) z tytułu spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej (art. 21 ust. 1 pkt 2);
- 6) z tytułu odszkodowań i wypłat za utracone lub uszkodzone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd bądź w użytkowanie (art. 21 ust. 1 pkt 3);
- 7) z tytułu sprzedaży zapasów środków materiałowych przechowywanych w celach mobilizacyjnych (art. 21 ust. 1 pkt 4).

Ustawa zmieniająca – jak już wyżej była o tym mowa – zlikwidowała omawianą formę organizacyjną, jednak w praktyce niektóre z dotychczasowo-

³³ Zob. literatura powołana powyżej w przyp. 29, 31.

³⁴ Zlikwidowane powołaną wyżej ustawą z 25.11.2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, która uchyliła art. 21 ustawy o finansach publicznych z 1998 r. dotyczący tej formy organizacyjnej jednostek sektora finansów publicznych (zob. art. 1 ustawy zmieniającej).

wych środków specjalnych uległy likwidacji, część z nich natomiast zastąpiono innymi formami. Przyjęły one bowiem formę rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych, funduszy motywacyjnych ale również nowych funduszy celowych, które zgodnie ze zmianą wprowadzoną w tym przypadku mogły być tworzone (co nie było możliwe zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 21 ustawy o finansach publicznych z 1998 r.). Co więcej, ustawa zmieniająca wprowadzając w tym zakresie zmiany powołała do życia wiele takich funduszy celowych (np. Fundusz Sportowo-Rekreacyjny dla Uczniów, dzisiaj Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów³⁵, czy fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców³⁶). Ustawa zmieniająca oczywiście wprowadzała w tym przypadku okresy przejściowe, obejmujące okresy 3-miesięczne i 6-miesięczne³⁷.

Koleją formą organizacyjną, związaną z funkcjonowaniem jednostek budżetowych był rachunek dochodów własnych jednostek budżetowych. Została ona uregulowana w nowym art. 18a ustawy o finansach publicznych z 1998 r. (dodanym ustawą zmieniającą z 25.11.2004 r.)³⁸. Wymieniona forma organizacyjno-prawna jednostek sektora finansów publicznych nie posiadała wyodrębnienia organizacyjnego – posiadała natomiast wyodrębnienie finansowe. Środki z tytułu dochodów własnych jednostek budżetowych gromadzone były bowiem na wydzielonym rachunku bankowym. Artykuł 18a ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych z 1998 r. określał dokładnie źródła dochodów własnych jednostek budżetowych. Podobnie precyzyjnie określono przeznaczenie przedmiotowych środków (art. 18a ust. 6 i 7) z istotnym zastrzeżeniem, że odrębne ustawy nie mogły określać – innych niż określone w ustawie o finansach publicznych – źródeł dochodów własnych jak również innego ich przeznaczenia. Ustawa o finansach publicznych określała również zasady tworzenia dochodów własnych jednostek budżetowych – w zależności od tego czy chodziło o rachunek dochodów własnych państwowej, czy samorządowej jednostki budżetowej³⁹.

Ustawa o finansach publicznych likwidując rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych, wprowadziła w ich miejsce instytucję wydzielonych rachunków dochodów. Pierwotnie w zakresie przepisów ustawy o fi-

³⁵ Zob. art. 3 ustawy zmieniającej i art. 13³ ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, t.j.: Dz. U. z 2007 r., Nr 70, poz. 473, ze zm.

³⁶ Zob. art. 33 ustawy zmieniającej i art. 80 d ustawy z 20.6.1997 r. Prawo o ruchu drogowym, t.j.: Dz. U. z 2005 r., Nr 108, poz. 908, ze zm.

³⁷ A. Mikos, *Zmiany...*, s. 20–21.

³⁸ Następnie w art. 22 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.

³⁹ Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne...*, s. 94–96; idem [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 286.

nansach publicznych z 2009 r. odnoszących się do form organizacyjnych sektora finansów publicznych (art. 8, 10–32) nie wyszczególniono tej formy, co poddano krytyce, jako zmniejszające czytelność ustawy⁴⁰. Przepisy odnoszące się do wspomnianej formy organizacyjnej zostały bowiem zamieszczone w obrębie przepisów dotyczących wykonywania ustawy budżetowej (art. 163) i przepisów omawiających zakres budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 223). Natomiast ustawą z 26.11.2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej⁴¹, dodany został do ustawy o finansach publicznych art. 11a (zob. art. 30 ustawy zmieniającej), określający przypadki kiedy państwowe jednostki budżetowe, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, prowadzące działalność określoną w ustawie z 7.9.1991 r. o systemie oświaty⁴² mogą gromadzić dochody z określonych źródeł na wydzielonym rachunku dochodów. Artykuł 11a obowiązuje od 1.1.2011 r. Warto również zwrócić uwagę na jego zamieszczenie w obrębie Rozdziału 3 ustawy o finansach publicznych dotyczących jednostek sektora finansów publicznych i form organizacyjnych przewidzianych dla tych jednostek obowiązującą ustawą.

Zgodnie z powołanym art. 11a określone w nim państwowe jednostki budżetowe mogą gromadzić na wydzielonym rachunku dochody uzyskiwane:

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej;
- 3) z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej między innymi na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych;
- 4) z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, jak również za sprawdzanie kwalifikacji;
- 5) z tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży w bursach i internatach, ponoszonych przez rodziców lub opiekunów;
- 6) z dopłat bezpośrednich i innych płatności stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymanych na podstawie odrębnych przepisów.

⁴⁰ J. Marczevska [w:] *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Warszawa 2010, s. 126.

⁴¹ Dz. U. Nr 238, poz. 1578, ze zm.; weszła w życie – z pewnymi wyjątkami – dnia 1.1.2011 r.

⁴² T.j.: Dz. U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2572, ze zm.

Podobnie, jak w przypadku rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych, określono zatem źródła dochodów, które mogą być gromadzone na wydzielonych rachunkach dochodów. Podobnie rzecz się ma z ich przeznaczeniem, mianowicie wspomniane dochody jednostek budżetowych mogą być przeznaczone na:

- 1) sfinansowanie wydatków bieżących i majątkowych;
- 2) cele wskazane przez darczyńcę;
- 3) remont lub odtworzenie mienia w przypadku uzyskania dochodów z tytułu odszkodowań i wpłat za uszkodzone lub utracone mienie będące w zarządzie lub użytkowaniu jednostki budżetowej.

Nadmienić należy, że wspomniane wyżej dochody, wraz z odsetkami, nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych.

Decyzje w przedmiocie utworzenia wydzielonego rachunku dochodów podejmują kierownicy państwowych jednostek budżetowych, po uzyskaniu zgody organu prowadzącego szkołę.

Zgodnie natomiast z art. 163 ustawy o finansach publicznych, państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, nadzorowane przez ministra właściwego do spraw zagranicznych, mogą gromadzić na wydzielonym rachunku bankowym dochody użytkiwane z:

- 1) odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej;
- 2) wpływów z najmu, dzierżawy lub sprzedaży składników majątkowych;
- 3) tytułu odsetek od środków zgromadzonych na rachunku.

Dochody te są przeznaczone na sfinansowanie wydatków bieżących i inwestycyjnych związanych z remontami i odtworzeniem mienia wspomnianych w omawianym przepisie państwowych jednostek budżetowych. Wydatki natomiast mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego obejmującego bieżące dochody i pozostałości środków z okresów poprzednich.

Przepis art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych określa natomiast sytuacje, kiedy samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie z 7.9.1991 r. o systemie oświaty, gromadzą na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Mogą one pochodzić w szczególności:

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej.

Ponadto uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego wskazywać powinna:

- 1) jednostki budżetowe, które gromadzą dochody;
- 2) źródła, z których dochody są gromadzone na rachunku, biorąc pod uwagę, że obowiązująca ustawa o finansach publicznych nie tworzy w tym przypadku katalogu zamkniętego;
- 3) przeznaczenie dochodów, z tym że dochody wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych;
- 4) sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania.

Zgodnie z powyższym widać, że posłużono się w przypadku omawianej formy organizacyjnej sektora finansów publicznych inną terminologią. Wydaje się to słuszne ponieważ wcześniejsze określenie dochodów własnych jednostek budżetowych budziło kontrowersje ze względu na fakt, że określenie to od dawna przypisane jest jednej z kategorii dochodów jednostek samorządu terytorialnego jaką są dochody własne tych jednostek (zob. art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 13.11.2003 o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁴³⁴⁴).

Inną formą organizacyjno-prawną jednostek sektora finansów publicznych – wprowadzoną przepisami ustawy z 25.11.2004 r. – były fundusze motywacyjne (art. 18b ustawy o finansach publicznych z 1998 r.⁴⁵). Mogły być one tworzone tylko przy państwowych jednostkach budżetowych, stanowiły środki finansowe gromadzone przez te jednostki na wyodrębnionych rachunkach bankowych. Dotyczyło to w omawianym przypadku środków finansowych stanowiących część dochodów budżetu państwa uzyskanych z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z ujawnienia przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu oraz przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Fundusze motywacyjne nie posiadały również wyodrębnienia organizacyjnego (art. 18b ust. 1 ustawy o finansach publicznych z 1998 r.).

Powołany wyżej przepis określał również przeznaczenie środków pochodzących z funduszy motywacyjnych. Były one przeznaczone na nagrody dla pracowników, żołnierzy i funkcjonariuszy, którzy bezpośrednio przyczynili się do uzyskania wymienionych powyżej dochodów budżetu państwa⁴⁶.

⁴³ T.j.: z 2010 r., Nr 80, poz. 526, ze zm.

⁴⁴ E. Chojna-Duch, op.cit., s. 179.

⁴⁵ Następnie w art. 23 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.

⁴⁶ A. Mikos, *Zmiany...*, s. 20–21.

Ostatnią formą organizacyjną, która jednak funkcjonowała od początku – pod rządami zarówno ustawy o finansach publicznych z 1998 r. jak i ustawy z 2005 r., są gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych. Początki funkcjonowania tej formy organizacyjnej przypadają jednak na lata 50. XX w.

Zgodnie z art. 26 ustawy o finansach publicznych z 2005 r. gospodarstwem pomocniczym jednostki budżetowej była wyodrębniona z jednostki budżetowej, pod względem organizacyjnym i finansowym, część jej podstawowej działalności lub działalność uboczna. Gospodarstwo pomocnicze pokrywało koszty swojej działalności z uzyskiwanych przychodów własnych, z zastrzeżeniem, że do przychodów własnych nie zaliczało się dochodów z najmu lub dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących składników majątkowych Skarbu Państwa. W przypadku jednak, gdy gospodarstwo pomocnicze prowadziło działalność w zakresie administrowania i zarządzania nieruchomościami, obejmującą najem lub dzierżawę składników majątkowych Skarbu Państwa, do przychodów własnych gospodarstwa pomocniczego zaliczało się przychody z tytułu świadczonych usług związanych z tą działalnością.

Gospodarstwo pomocnicze otrzymywało z budżetu dotacje przedmiotowe. Natomiast nowo utworzonemu gospodarstwu pomocniczemu mogła być przyznana z budżetu dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Sposób rozliczenia gospodarstwa pomocniczego z budżetem macierzystym polegał na tym, że wpłacało ono do budżetu połowę osiągniętego zysku.

W zakresie natomiast tworzenia, przekształcania w inną formę organizacyjno-prawną i likwidacji gospodarstwa pomocniczego decyzję podejmował kierownik jednostki budżetowej, po uprzednim uzyskaniu zgody właściwego ministra, kierownika urzędu centralnego, wojewody – w przypadku gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych i zarządu jednostki samorządu terytorialnego – w przypadku gospodarstw pomocniczych gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych (art. 27 ustawy o finansach publicznych z 2005 r.)⁴⁷.

Decyzja o likwidacji gospodarstw pomocniczych poprzedzona była dokładną analizą efektywności ich działania, która niestety nie dawała pozytywnych wyników. Nieprawidłowości dotyczyły przede wszystkim kwestii

⁴⁷ Zob. pod rządami poszczególnych ustaw o finansach publicznych, C. Kosikowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 274–276; idem [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, 2006, s. 288–291; A. Borodo, *Słownik...*, s. 56–57.

ustalania kosztów działalności oraz niezadawalająca efektywność niektórych gospodarstw pomocniczych⁴⁸.

3.3. Zakłady budżetowe

Zwiększeniu przejrzystości sektora finansów publicznych służyć miała również likwidacja wszystkich państwowych zakładów budżetowych. Zachowano tę formę organizacyjną w zakresie funkcjonowania samorządu terytorialnego, ograniczając jednocześnie zakres ich działalności wyłącznie do spraw dotyczących zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie:

- 1) gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi;
- 2) dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
- 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
- 4) lokalnego transportu zbiorowego;
- 5) targowisk i hal targowych;
- 6) zieleni gminnej i zadrzewień;
- 7) kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
- 8) utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania;
- 9) cmentarzy.

Samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Podstawą realizowanej przez niego gospodarki finansowej jest roczny plan finansowy obejmujący przychody, w tym dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Zakład budżetowy jest formą, która charakteryzuje się wyodrębnieniem zarówno organizacyjnym, jak i finansowym, łączy w so-

⁴⁸ Zob. uzasadnienie do ustawy z 27.8.2009 r. o finansach publicznych; zob. również K. Sawicka, op.cit., s. 52–53.

bie cechy podmiotu gospodarczego i jednostki zajmującej się realizacją zadań publicznych. Uzasadniony jest więc wybór formy zakładu budżetowego dla określonej działalności – w sytuacji kiedy przychody z niej uzyskane pokrywają w znacznym stopniu koszty jej prowadzenia.

Samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje przedmiotowe, podmiotowe, celowe. Dodatkowo nowo tworzonemu samorządowemu zakładowi budżetowemu może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Dotacje dla samorządowego zakładu budżetowego – z określonymi wyjątkami – nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

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.

W zakresie tworzenia, łączenia, przekształcenia w inną formę organizacyjno-prawną i likwidacji samorządowego zakładu budżetowego decyzję podejmuje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego⁴⁹.

3.4. Fundusze celowe

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadziła istotne zmiany w zakresie funkcjonowania tej formy organizacyjnej. Przewiduje bowiem działalność jedynie państwowych funduszy celowych, powoływanych na podstawie odrębnej ustawy, których przychody pochodzą ze środków publicznych, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań. Wiązało się to w związku z tym z całkowitą likwidacją samorządowych funduszy celowych.

W dotychczasowych rozwiązaniach fundusze celowe najczęściej były wyposażone w osobowość prawną, rzadziej natomiast stanowiły wyodrębnione na rachunku bankowym środki publiczne, którymi dysponował organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami państwowy fundusz celowy nie posiada osobowości prawnej stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny wskazany w niej organ.

Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy, którego rola w przypadku funduszy celowych uległa

⁴⁹ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 112–117; A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne...*, w druku.

wzmocnieniu. Przede wszystkim dokonywanie zmian kwot przychodów i kosztów państwowego funduszu celowego ujętych w planie finansowym dokonuje odpowiednio minister lub organ dysponujący tym funduszem. Wymaga to zgody Ministra Finansów i opinii sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Ponadto w przypadku, gdy państwowy fundusz celowy posiada zobowiązania wymagalne, w tym kredyty i pożyczki, zwiększenie planowanych przychodów w pierwszej kolejności przeznaczają się na ich spłatę. Koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących bieżące przychody, w tym dotacje z budżetu państwa i pozostałości środków z okresów poprzednich⁵⁰.

3.5. Agencje wykonawcze

Agencja wykonawcza została wprowadzona jako nowa forma organizacyjna sektora finansów publicznych, w przypadku której przyjęto, że jej celem będzie realizowanie kluczowych zadań państwa. Agencja wykonawcza jest państwową osobą prawną utworzoną na podstawie odrębnej ustawy. Zasady jej funkcjonowania określa więc ustawa oraz statut. Podstawą gospodarki finansowej agencji wykonawczej – tak jak w przypadku pozostałych form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych – jest roczny plan finansowy.

Agencja wykonawcza może, na określonych zasadach, otrzymywać dotacje z budżetu państwa, jak również zaciągać zobowiązania na okres realizacji danego zadania przekraczający rok budżetowy – ustawa wymaga wówczas aby wydatki niezbędne na obsługę zobowiązania znajdowały się w rocznym planie finansowym. Jest ona zobowiązana corocznie wpłacać 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 i nie później jednak niż do dnia 30 czerwca roku następującego po roku, w którym nadwyżka powstała. W szczególnie uzasadnionych przypadkach wynikających z konieczności zapewnienia sprawnego i pełnego wykonywania zadań agencji wykonawczej Rada Ministrów może, na wniosek ministra sprawującego nadzór nad agencją wykonawczą,

⁵⁰ Zob. K. Sawicka, op.cit., s. 65 i n.; szerzej na temat funkcjonowania funduszy celowych zob. J. Szolno-Koguc, *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Lublin 2007.

wyrazić zgodę (w formie uchwały) na niewpłacenie nadwyżki. Gospodarka finansowa agencji wykonawczych została więc poddana nadzorowi właściwego ministra, który zobowiązany jest współpracować w przedmiotowym zakresie z Ministrem Finansów.

Zgodnie z art. 92 ustawy z 27.8.2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych⁵¹ z dniem 1.1.2012 r. agencjami wykonawczymi stają się agencje państwowe (Agencja Nieruchomości Rolnych⁵², Wojskowa Agencja Mieszkaniowa⁵³, Agencja Mienia Wojskowego⁵⁴, Agencja Rezerw Materiałowych⁵⁵, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości⁵⁶, Agencja Rynku Rolnego⁵⁷, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa⁵⁸). Ustawodawca wprowadził w tym przypadku 2-letni okres przejściowy, w którym powinno nastąpić dostosowanie przepisów ustaw tworzących powołane wyżej jednostki do nowych zasad określonych przez ustawę o finansach publicznych⁵⁹.

3.6. Instytucje gospodarki budżetowej

Instytucja gospodarki budżetowej jest kolejną nową formą organizacyjną sektora finansów publicznych. Jest jednostką sektora finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych, która:

- 1) odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania,
- 2) pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Forma ta została przewidziana m.in. dlatego, że potrzebne było zapełnienie „luki” po likwidacji zakładów budżetowych i gospodarstwach pomoc-

⁵¹ Dz. U. Nr 157, poz. 1241, ze zm.

⁵² Ustawa z 19.10.1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, t.j.: Dz. U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1700, ze zm.

⁵³ Ustawa z 22.6.1995 r. o zakwaterowaniu sił zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, t.j.: Dz. U. z 2010 r., Nr 206, poz. 1367.

⁵⁴ Ustawa z 30.5.1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego, t.j.: Dz. U. z 2004 r., Nr 163, poz. 1711, ze zm.

⁵⁵ Ustawa z 29.10.2010 r. o rezerwach strategicznych, Dz. U. Nr 229, poz. 1496.

⁵⁶ Ustawa z 9.11.2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości, t.j.: Dz. U. z 2007 r., Nr 42, poz. 275, ze zm.

⁵⁷ Ustawa z 11.3.2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych, t.j.: Dz. U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1702, ze zm.

⁵⁸ Ustawa z 9.5.2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Dz. U. Nr 98, poz. 634, ze zm.

⁵⁹ P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 106 i n.; A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne...*, w druku; M. Głuch, op.cit., s. 105–111.

nicznych. Choć zasady jej funkcjonowania zbliżone są do tych charakteryzujących wymienione formy organizacyjne, to jednak należy zauważyć zasadnicze różnice. Przede wszystkim instytucja gospodarki budżetowej działa na podstawie statutu. Uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Podstawą jej gospodarki finansowej jest roczny plan finansowy. Instytucja gospodarki budżetowej może otrzymywać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, natomiast nowo tworzonej instytucji gospodarki budżetowej może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Zgodnie z art. 23 ust. 2–4 ustawy o finansach publicznych instytucja gospodarki budżetowej może być tworzona w dwojaki sposób. W pierwszym przypadku jest tworzona przez ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów i odbywa się to za zgodą Rady Ministrów, udzieloną na jego wniosek. We wniosku tym należy określić:

- 1) organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego;
- 2) przedmiot działalności podstawowej;
- 3) źródła przychodów;
- 4) przeznaczenie zysku.

W drugim wskazanym przypadku instytucja gospodarki budżetowej tworzona jest przez organ lub kierownika jednostki, o których mowa w art. 139 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (czyli np. Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli, Sądu Najwyższego). Powołane podmioty pełnią w tym przypadku funkcje organu założycielskiego. W tym przypadku nie jest wymagana zgoda Rady Ministrów – organ lub kierownik wymienionych wyżej jednostek informuje tylko Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu instytucji gospodarki budżetowej⁶⁰.

3.7. Państwowe i samorządowe osoby prawne

Zgodnie z art. 9 pkt 14 ustawy o finansach publicznych z 2009 r. do sektora finansów publicznych należą inne niż wymienione w tym przepisie państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r., podobnie jak ustawa z 2005 r.

⁶⁰ A. Mikos-Sitek [w:] *Finanse publiczne...*, w druku; M. Głuch, op.cit., s. 111–120.

wprowadza w tym zakresie przepis, który stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów ustaw tworzących takie jednostki⁶¹. Chodzi o art. 30, który wprowadza kilka zasad ogólnych odnoszących się do planów finansowych państwowych i samorządowych osób prawnych. Wspomniany przepis odnosi się więc do jednostek sektora finansów publicznych posiadających osobowość prawną, zaliczanych zarówno do podsektora państwowego, jak i samorządowego. Takie ujęcie znacząco różni się od rozwiązania przyjmowanego w ustawie o finansach publicznych z 2005 r., gdzie art. 41 tej ustawy odnosił się wyłącznie do państwowych osób prawnych. Zgodnie z omawianym przepisem państwowe i samorządowe osoby prawne są tworzone na podstawie odrębnych ustaw. Wprowadza on jednocześnie obowiązek sporządzania planów finansowych przez te jednostki, odsyła jednak w tym zakresie do ustaw tworzących omawiane jednostki. W odrębnym przepisie (art. 31), który stanowi uszczegółowienie art. 30 ust. 3, określone są wymagania dotyczące wspomnianych planów finansowych w zakresie zawartych w nich informacji. Należą do nich:

- 1) przychody z prowadzonej działalności;
- 2) dotacje z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) koszty, w tym:
 - a) wynagrodzenia i składki od nich naliczane,
 - b) płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań,
 - c) zakup towarów i usług;
- 4) środki na wydatki majątkowe;
- 5) środki przyznane innym podmiotom;
- 6) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku;
- 7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Istnieją jednak problemy interpretacyjne dotyczące omawianego przepisu, odnoszące się chociażby do brzmienia art. 8 ust. 2, zgodnie z którym jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone na podstawie ustawy o finansach publicznych albo na podstawie odrębnych ustaw. Biorąc również pod uwagę, że przepisy ustawy o finansach publicznych w określonych przypadkach stanowią wprost, że jednostki sektora finansów publicznych są tworzone na podstawie odrębnych ustaw, to art. 30 ust. 1 wydaje się zbędny⁶². Niesłuszne również wydaje się odesłanie zawarte w art. 30 ust. 3

⁶¹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne...*, s. 130. Zob. również P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 124.

⁶² P.J. Lewkowicz, op.cit., s. 125.

w zakresie planów finansowych, ponieważ ustawy, na podstawie których tworzone są państwowe i samorządowe osoby prawne nie zawsze regulują kwestie planowania finansowego. Uzasadnieniem tego stwierdzenia jest treść art. 31, o którym była mowa wyżej (określający treść planu finansowego; zob. również art. 32, 122 ust. 1 pkt 1 lit. d). Wątpliwości budzi również obowiązek przekazywania Ministrowi Finansów przez państwowe osoby prawne (określone w art. 9 pkt 14) projektów planów finansowych, skoro nie posiada on kompetencji do ich zmiany czy zatwierdzania. Inaczej rzecz się ma do planów finansowych (nie projektów) tych jednostek, ponieważ stanowią one załączniki do ustawy budżetowej (art. 122 ust. 1 pkt 1 lit. d). W tym zakresie zresztą wprowadzono zmianę w odniesieniu do ustawy o finansach publicznych z 2005 r., gdzie w przypadku omawianego obowiązku była mowa właśnie o planach finansowych (nie ich projektach) a obowiązek ten dotyczył wszystkich państwowych osób prawnych⁶³.

⁶³ C. Kosikowski, *Nowa ustawa...*, s. 152–153; J.P. Lewkowicz, *op.cit.*, s. 125–126.