

Jednostka budżetowa jako podstawowa forma gospodarki budżetowej — od PRL do czasów współczesnych

Wprowadzenie

Jednostki budżetowe stanowią historycznie najstarszą i podstawową formę organizacyjno-prawną gospodarki budżetowej, występującą powszechnie w większości państw, i to bez względu na uwarunkowania ustrojowo-gospodarcze¹. Przedmiotem rozważań w niniejszym opracowaniu jest charakter prawny tych jednostek oraz zasady ich gospodarki finansowej – z uwzględnieniem aspektów historycznych. Analizie i ocenie poddane zostaną przede wszystkim rozwiązania prawne związane z planowaniem finansowym jednostek budżetowych oraz ze szczególnymi formami finansowania ich działalności. Warto zbadać, czy zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych podlegały w Polsce istotnym modyfikacjom w okresie od ich formalnego ustanowienia (w latach 50. XX wieku) do czasów współczesnych. Należy ponadto odpowiedzieć na pytanie, czy obecna regulacja prawna, zawarta przede wszystkim w ustawie z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych² w wystarcza-

¹ Zob. np.: N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993, s. 197–198; J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów państwa*, Temida 2, Białystok 2007, s. 65. W formie tej funkcjonował zawsze aparat wykonawczy organów ustawodawczych i wykonawczo-zarządzających państwa oraz organy i instytucje mu podległe i przez niego utworzone, jednostki wojska i policji, jak również organy kontroli państwowej, ochrony prawa, sądy i trybunały. W formie tej działały także zwykle jednostki organizacyjne wykonujące zadania publiczne z zakresu oświaty i wychowania, kultury, pomocy społecznej, ochrony zdrowia itp. (J. Stankiewicz, op. cit., s. 65).

² Tekst jedn. Dz.U. z 2024 roku, poz. 1530 ze zm. – dalej: u.f.p. z 2009 roku.

jącym stopniu sprzyja efektywnemu prowadzeniu gospodarki finansowej omawianych jednostek, czy też konieczne jest wprowadzenie zmian usprawniających ich funkcjonowanie.

1. Geneza i ogólna charakterystyka jednostek budżetowych

Definicja ustawowa jednostki budżetowej po raz pierwszy pojawiła się w polskiej regulacji prawa finansowego w ustawie z 1 lipca 1958 roku o prawie budżetowym³. Z przepisu zawartego w jej art. 10 ust. 1 wynika, że za jednostki budżetowe uznawano wówczas „Państwowe jednostki organizacyjne, których dochody i wydatki objęte są budżetem w pełnej wysokości”⁴. Jak widać, w latach 50. XX wieku za główną cechę jednostki budżetowej przyjmowano ścisły, całkowicie zgodny z klasyczną zasadą zupełności budżetu, sposób powiązania jednostki organizacyjnej z budżetem⁵. Warto zaznaczyć, że termin „jednostka budżetowa” był używany przez polskiego prawodawcę oraz przedstawicieli nauki przed 1958 roku⁶. Posługiwano się nim bowiem już w 1950 roku (por. cz. I pkt 3 uchwały Rady Ministrów z 17 kwietnia 1950 roku w sprawie wstępnych wytycznych do zasad Budżetu Państwa na rok 1951⁷, § 5 pkt 1a uchwały Prezydium Rządu z 14 grudnia 1950 roku w sprawie zasad sfinansowania inwestycji w roku 1951⁸). Należy podkreślić, że w okresie Polski Ludowej jednostka budżetowa była traktowana jako zasadnicza forma organizacyjno-prawna gospodarki finansowej państwa (por. art. 10 ust. 1 ustawy

³ Dz.U. z 1958 roku, poz. 221; dalej: ustawa o prawie budżetowym z 1958 roku.

⁴ W podobny sposób określały jednostki budżetowe kolejne regulacje prawa finansowego przyjmowane w okresie RPL – zob. art. 9 ustawy z 25 listopada 1970 roku (Dz.U., poz. 244 ze zm. – dalej: Prawo finansowe z 1970 roku), art. 8 ust. 1 ustawy z 3 grudnia 1984 roku Prawo budżetowe (Dz.U., poz. 283 ze zm.; dalej: Prawo budżetowe z 1984 roku). W niniejszym opracowaniu wyrażenie „budżet” odnosi się wyłącznie do budżetu publiczno-prawnego.

⁵ W klasycznym ujęciu zasada zupełności budżetu, nazywana też zasadą budżetowania brutto lub zasadą powszechności, oznacza postulat włączenia do budżetu wszystkich dochodów publicznych i wydatków publicznych. Warto dodać, że Polsce zasada budżetowania brutto ma długie tradycje, gdyż jej wprowadzenie sięga 1768 roku Polska była pierwszym krajem w Europie, który zastosował budżetowanie brutto, po niej metodę tę wprowadzono we Francji (1818 roku), w Anglii (1856 roku), we Włoszech (1884 roku), w Prusach (1885 roku), w Austrii (1890 roku) oraz kolejno w innych krajach (T. Grodyński, *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Polska Akademia Umiejętności Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolfa, Kraków 1932, s. 110–111).

⁶ Pojęciem tym posługiwał się np. Z. Pirożyński w 1952 roku w: *System budżetowy Polski Ludowej*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1952, s. 110–111.

⁷ M.P. z 1950 r. Nr 55, poz. 631.

⁸ M.P. z 1950 r. Nr 133, poz. 1701.

o prawie budżetowym z 1958 roku, art. 9 Prawa budżetowego z 1970 roku, art. 8 ust. 1 Prawa budżetowego z 1984 roku)⁹.

Po zmianach ustrojowych w Polsce z przełomu lat 80. i 90. XX wieku, w tym przywróceniu samorządu terytorialnego¹⁰, jednostka budżetowa stała się formą organizacyjno-prawną zarówno gospodarki prowadzonej na podstawie budżetu państwa (państwowa jednostka budżetowa), jak i gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego (samorządowa jednostka budżetowa) (por. art. 8 ust. 1 Prawa budżetowego w związku z art. 1 i art. 33 ust. 1 ustawy z 10 maja 1990 roku. Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych¹¹, art. 14–15, art. 17 ustawy z 5 stycznia 1991 roku Prawo budżetowe¹², art. 18 ustawy z 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych¹³, art. 20, 21 ust. 1 ustawy z 30 czerwca 2005 roku. o finansach publicznych¹⁴, art. 11, art. 12 ust. 1, art. 13 u.f.p. z 2009 roku). Omawiana forma (podobnie jak w okresie Polski Ludowej) uznawana jest przez współczesnego ustawodawcę oraz przedstawicieli nauki za podstawową formę organizacyjno-prawną publicznej gospodarki finansowej¹⁵. W przypadku określonych zadań publicznych prawo wręcz narzuca ich realizowanie w formie jednostki budżetowej¹⁶. Wydaje się też, że nie bez przyczyny prawodawca w każ-

⁹ Zob. np.: Z. Pirożyński, op. cit., s. 110–111; T. Augustyniak-Górna, *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, „Zeszyty Naukowe UE” 1979, seria I, nr 65, s. 92; J. Stankiewicz, op. cit., s. 65.

¹⁰ Por. ustawę z 10 maja 1990 roku Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz.U., poz. 191) oraz ustawę z 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym w jej pierwotnym brzmieniu (Dz.U. z 1990 r. Nr 16, poz. 95).

¹¹ Dz.U. z 1990 r., poz. 191 ze zm.

¹² Tekst pierwotny Dz.U. z 1991 r., poz. 425; t.j. Dz.U. z 1993 r., poz. 344 ze zm. – dalej: Prawo budżetowe z 1991 roku.

¹³ Tekst pierwotny: Dz.U. z 1998 r., poz. 1014; t.j. Dz.U. z 2003 r., poz. 148 ze zm. – dalej: u.f.p. z 1998 roku.

¹⁴ Dz.U. z 2005 r., poz. 2104 ze zm. – dalej: u.f.p. z 2005 roku.

¹⁵ Zob. np.: C. Kosikowski, *Zasady i problemy ogólne finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 272; N. Gajl, op. cit., s. 197–198; P. Smoleń, *Art. 11. [Istota jednostki budżetowej]*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 196.

¹⁶ Dotyczy to choćby np. jednostek organizacyjnych wykonujących zadania z zakresu oświaty. Od 1 stycznia 2011 roku utworzone i prowadzone przez ministrów i jednostki samorządu terytorialnego (JST) przedszkola, szkoły i różne placówki należące do systemu oświaty mogą działać tylko w formie jednostki budżetowej – por. art. 79 ust. 1 ustawy z 7 września 1991 roku o systemie oświaty (Dz.U., poz. 425 ze zm.) w brzmieniu nadanym przez art. 14 pkt 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 roku. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U., poz. 1241 – dalej: Przepisy wprowadzające u.f.p. z 2009 roku), art. 4 ust. 1 ustawy z 27 października 2017 roku o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1400 ze zm.).

dej ustawie zawierającej unormowania dotyczące organizacji publicznej gospodarki finansowej rozpoczyna regulowanie tej problematyki właśnie od formy jednostki budżetowej (por. art. 15 ust. 1, art. 17 ust. 1 ustawy Prawo budżetowe z 1991 roku, art. 18 u.f.p. z 1998 roku, art. 20 u.f.p. z 2005 roku, art. 11 u.f.p. z 2009 roku).

Określając jednostki budżetowe, ustawodawca III RP¹⁷ (podobnie, jak ustawodawca PRL) podkreśla ich najważniejszą cechę, jaką jest pokrywanie przez jednostkę wydatków (zarówno osobowych, materiałowych, jak i inwestycyjnych) bezpośrednio z budżetu (państwa czy też jednostek samorządu terytorialnego – JST) i odprowadzanie pobranych przez nią dochodów (np. opłat, różnych wpłat) na rachunek dochodów tego budżetu, czyli finansowanie za pomocą metody budżetowania brutto¹⁸ (por. art. 15 ust. 1, art. 17 ust. 1 Prawa budżetowego z 1991 roku, art. 18 ust. 1 u.f.p. z 1998 roku, art. 20 ust. 1 u.f.p. z 2005 roku, art. 11 ust. 1 u.f.p. z 2009 roku). Taki sposób finansowania stanowi cechę szczególną jednostki budżetowej, wyróżniającą ją na tle jednostek działających w innych formach organizacyjno-prawnych współczesnej publicznej gospodarki finansowej. Tylko bowiem jednostki budżetowe stosują metodę budżetowania brutto.

W nauce prawa finansowego podaje się, że forma jednostki budżetowej jest odpowiednia zwłaszcza dla wykonywania zadań publicznych, których realizacja musi następować niezależnie od tego, czy ewentualne wpływy chociaż w części będą w stanie pokryć konieczne wydatki, w szczególności zadań o charakterze niegospodarczych (a to ze względu na specyficzny sposób ich finansowania, charakteryzujący się niskim stopniem elastyczności)¹⁹. Działalność jednostek budże-

¹⁷ Nazwa „Trzecia Rzeczpospolita” została użyta w preambule Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Zazwyczaj za początek III RP przyjmuje się przywrócenie 29 grudnia 1989 roku przez Sejm, na mocy ustawy o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz.U. Nr 75, poz. 444), historycznej nazwy państwa „Rzeczpospolita Polska” oraz dawnego godła – orła w koronie. Wspomniana ustawa weszła w życie z dniem 31 grudnia 1989 roku

¹⁸ Metoda ta nazywana jest też „metodą brutto”. Problematyka historii, istoty, zalet i wad tej metody została wnikliwie omówiona w literaturze – zob. np. C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II *Instytucje budżetowe*, komitet red. M. Weralski, J. Łętowski, A. Kortecki, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław 1982, s. 308–311; N. Gajl, op. cit., rozdział III; J. Stankiewicz, op. cit., s. 47–51; K. Kopyściańska, *Art. 11 Pojęcie, statut i plan finansowy jednostki budżetowej*, w: Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020, s. 146–147, s. 151. Metoda budżetowania brutto sprawia, że w gospodarce finansowej jednostek budżetowych nie ma zależności między wielkością wydatków jednostek, a poziomem osiągniętych przez nie dochodów, ponadto nie występuje pojęcie wyniku finansowego, nie ma deficytu ani nadwyżki.

¹⁹ Zob. np.: C. Kosikowski, *Działalność gospodarcza gmin. Poradnik dla praktyków*, Wydawnictwi „ERA” s.c., Białystok 1992, s. 53–54; J.M. Salachna, *Aktualne problemy zarządzania finansami*

towych nie ma zatem charakteru zarobkowego, a dokładniej rzecz ujmując, jednostki budżetowe nie kierują się osiąganiem zysku, który jest właśnie przejawem owej zarobkowości²⁰.

Kolejną istotną cechą jednostki budżetowej jest wyodrębnienie organizacyjne. Przejawia się ono w dysponowaniu przez jednostkę określonym mieniem (nieruchomościami i rzeczami ruchomymi przekazanymi jej w zarząd²¹), posiadaniu własnej struktury organizacyjnej, tj. organu zarządzającego (funkcję tę pełni kierownik jednostki) oraz kadry pracowniczej (por. np. art. 21 ust. 2–3 u.f.p. z 2005 roku, art. 12 ust. 2–3 u.f.p. z 2009 roku)²². Jednostka budżetowa jest zatem formą organizacyjno-prawną gospodarki budżetowej mającą kształt państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej. Jest ona tworzona, łączona lub likwidowana w dwóch trybach²³, tj.: 1) przez podmioty państwowe wskazane w ustawie oraz organy stanowiące JST (od 1 stycznia 2006 roku, tj. wejścia w życie u.f.p. z 2005 roku, jednostki budżetowe zakładane w ten sposób muszą mieć nadany statut²⁴), 2) na podstawie

mi j.st. w Polsce – zagadnienia ogólne i gospodarka budżetowa, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 172; P. Borszowski, *Jednostka budżetowa*, [w:] *Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami*, red. W. Miemieć i P. Zawadzka, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2023, s. 106–107.

²⁰ Zob. np. postanowienia Sądu Najwyższego: z 16 listopada 2022 roku, III USK 64/22, LEX nr 3518549, z 14.09.2022 roku, III USK 560/21, LEX nr 3486913.

²¹ Zgodnie z art. 43–50 i art. 56 ustawy z 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 344 ze zm.), nieruchomości Skarbu Państwa lub JST przekazywane są jednostce budżetowej (odpowiednio państwowej, samorządowej) w trwały zarząd, zaś ruchomości (maszyny, urządzenia, środki transportu itp.) w użytkowanie. Trwały zarząd w świetle ustawy o gospodarce nieruchomościami nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy cywilnoprawnej uprawniającej do władania nieruchomością, lecz jest publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną (por. wyrok WSA w Warszawie z 3 czerwca 2004 roku, I SA 2372/02, LEX nr 159015). W przypadku łączenia lub z chwilą likwidacji jednostki budżetowej, organ który ją utworzył decyduje o przeznaczeniu mienia łączonej lub likwidowanej jednostki.

²² Szerzej zob. np. K. Kopyściańska, *Art. 12 Utworzenie, łączenie i likwidacja jednostek budżetowych Pojęcie, statut i plan finansowy jednostki budżetowej*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020, s. 159–160.

²³ C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Dom Wydawniczy ABC, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2006, s. 39; idem, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 109.

²⁴ W statucie organ tworzący jednostkę budżetową jest obowiązany określić się co najmniej nazwą jednostki, jej siedzibę i przedmiot działalności (por. art. 21 ust. 2, art. 245 u.f.p. z 2005 r., art. 12 ust. 2 u.f.p. z 2009 r.). Statut jednostki budżetowej nie ma charakteru aktu normatywnego (np. aktu prawa miejscowego w przypadku statutu samorządowej jednostki bu-

ustawy – ten tryb dotyczy tworzenia różnego rodzaju urzędów, sądów i trybunałów oraz organów ochrony prawnej i kontroli.

Za następną ważną cechą jednostki budżetowej należy uznać brak osobowości prawnej²⁵. W obrocie prawnym i postępowaniu sądowym państwowe jednostki budżetowe korzystają z osobowości prawnej Skarbu Państwa, a samorządowe jednostki budżetowe z osobowości prawnej danej JST²⁶. Działanie nie w imieniu własnym lecz – odpowiednio do rodzaju jednostki budżetowej – w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa lub macierzystej JST dotyczy także spraw podatkowych – jednostka budżetowa nie posiada odrębności podatkowej²⁷. Pomimo niewyposażenia w osobowość prawną, jednostka budżetowa posiada uprawnienia skutkujące samodzielnością w zakresie gospodarki finansowej oraz gospodarowania przekazanym jej w zarząd mieniem²⁸.

Współcześnie jednostki budżetowe tworzą największą i najbardziej różnorodną grupę jednostek sektora finansów publicznych. Status jednostek budżetowych mają m.in.: ambasady, sądy, regionalne izby obrachunkowe, izby i urzędy skarbowe, jednostki wojskowe, jednostki organizacyjne prokuratury, Policji, oświaty i pomocy społecznej²⁹. W literaturze przedmiotu wyróżnia się trzy zasadnicze grupy jednostek budżetowych. Pierwszą z grup tworzą jednostki budżetowe będące aparatem wykonawczym organów władzy ustawodawczej (organów stanowiących) i wykonawczej (organów wykonawczych), jak np. urzędy państwowe i samorządowe, kancelarie, biura. Druga grupa to jednostki budżetowe będące

dżetowej) – zob. np. wyroki: WSA w Opolu z 13 września 2011 roku, II SA/Op 324/11, LEX nr 899086; WSA w Poznaniu z 20 kwietnia 2016 roku, IV Sa/Po 109/16, LEX nr 2027422.

²⁵ Cecha ta została wskazana wprost w art. 11 ust. 1 u.f.p. z 2009 roku.

²⁶ Zob. np.: C. Kosikowski, *Sektor...*, s. 39; idem, *Nowa ustawa...*, s. 106. Kwestia braku samodzielności jednostek budżetowych w kontekście prowadzonej przez nie działalności została rozwinęta w orzecznictwie sądowym – zob. np. wyroki: NSA z 16 czerwca 2016 roku, I FSK 1653/14, LEX nr 1653/14; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z 10 kwietnia 2014 roku, III SA/Wa 3029/13, LEX nr 1468208; wyrok NSA z 16 czerwca 2016 roku, I FSK 1653/14, LEX nr 1653/14; wyrok WSA w Łodzi z 27 maja 2022 roku, II SA/Łd 220/22, LEX nr 3363265.

²⁷ Zob. np. wyroki: Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 29 września 2015 roku w sprawie C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, ZOTSiS 2015/9/I-635, System Informacji Prawnej LEX (dalej: LEX) nr 1797948; NSA z 12 września 2017 roku, I FSK 668/17, LEX nr 2371338; WSA w Łodzi z 28 listopada 2014 roku, I SA/Łd 170/14, LEX nr 1587935; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 19 listopada 2015 roku, I SA/Go 415/15, LEX nr 1937037; WSA w Lublinie z 30 maja 2017 roku, I SA/Lu 252/17, LEX nr 2346730.

²⁸ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, art. 11, System Informacji Prawnej LEX, Warszawa 2011.

²⁹ Zob. np. A. Borodo, *Prawo budżetowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2008, s. 35, s. 164.

jednostkami organizacyjnymi podległymi organom państwowej lub samorządowej władzy wykonawczej lub przez nie nadzorowanymi, a grupę trzecią tworzą jednostki budżetowe niemające formalnie wyodrębnionych urzędów, zaliczane do sądów i trybunałów oraz organów kontroli państwowej i ochrony prawa³⁰.

2. Główne zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych

Podstawą gospodarki finansowej każdej jednostki budżetowej tradycyjnie (podobne rozwiązanie było także stosowane w czasach Polski Ludowej) jest jej roczny plan dochodów i wydatków, nazywany planem finansowym (por. art. 13 ustawy o prawie budżetowym z 1958 roku, art. 12 Prawa budżetowego z 1970 roku, art. 11 Prawa budżetowego z 1984 roku, powołany przepis prawny Prawa budżetowego z 1984 roku w związku z art. 33 ust. 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, art. 11 ustawy Prawo budżetowe z 1991 roku, art. 18 ust. 6 u.f.p. z 1998 roku, art. 20 ust. 4 u.f.p. z 2005 roku, art. 11 ust. 3 u.f.p. z 2009 roku). Plan ten stanowi integralną część budżetu, za którego pośrednictwem odbywa się finansowanie danej jednostki budżetowej, co jest konsekwencją powiązania jednostki z budżetem za pomocą metody budżetowania brutto. Ważnymi zaletami zespolenia omawianego planu z budżetem są przejrzystość gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz łatwość sprawowania nad nimi kontroli finansowej. Układ ww. planu wyznacza tzw. klasyfikacja budżetowa³¹. Planowanie finansowe w jednostkach budżetowych jest ściśle sprzężone z procedurą tworzenia budżetu państwa oraz budżetu JST³².

Wielkości dochodów ujęte w planie finansowym jednostki budżetowej stanowią ich prognozy, zgodnie z zasadą prognostycznego charakteru dochodów publicznych (por. art. 26 ust. 1 pkt 1 u.f.p. z 1998 roku, art. 34 ust. 1 pkt 1 u.f.p. z 2005 roku, art. 52 ust. 1 pkt 1 u.f.p. z 2009 roku). Reżim budżetowania brutto sprawia, że (jak sygnalizowano w pkt. 2) wszystkie dochody uzyskane przez jednostkę budżetową są dochodami budżetu, z którym jest ona powiązana. Przeznaczenie dochodów pobranych przez jednostkę budżetową na jej wydatki oraz

³⁰ C. Kosikowski, *Sektor...*, s. 38–38; idem, *Nowa ustawa...*, s. 107.

³¹ Na temat klasyfikacji budżetowej zob. np. A. Borodo, *Prawo...*, s. 42 i n., s. 170 i n. Aktualnie zagadnienie to normuje art. 39 i art. 141 ust. 1 u.f.p. z 2009 roku oraz § 4 ust. 2, § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 roku w sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1718 ze zm.; dalej: rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r.).

³² Obecnie sposób i tryb sporządzania planów finansowych jednostek budżetowych szczegółowo normują w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 roku.

niedokonanie przez nią w terminie ich wpłaty do budżetu w należnej wysokości stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych (por. art. 57 ust. 1 pkt 1–3, 11 Prawa budżetowego z 1991 roku, art. 138 ust. 1 pkt 1, 2, 3, 10 u.f.p. z 1998 roku w wersji obowiązującej przed dniem 1 lipca 2005 roku, art. 6 ust. 2, art. 7, art. 10 i art. 11 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych³³). Natomiast ujęte w planie finansowym jednostki budżetowej wielkości wydatków stanowią nieprzekraczalne limity, a ich przeznaczenie nie może być zmienione poza sytuacjami określonymi w prawie³⁴. Jest to tzw. zasada dyrektywnego charakteru wydatków publicznych, mająca szczególne znaczenie w gospodarce finansowej jednostek budżetowych (por. art. 51 ust. 1 pkt 2 Prawa budżetowego z 1984 roku w związku z art. 33 ust. 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy Prawo budżetowe z 1991 roku, art. 26 ust. 1 pkt 2 u.f.p. z 1998 roku, art. 34 ust. 1 pkt 2 u.f.p. z 2005 roku, art. 52 ust. 1 pkt 2 u.f.p. z 2009 roku). Złamanie tej zasady, podobnie jak wprowadzenie zmiany w planie finansowym jednostki budżetowej bez upoważnienia lub z przekroczeniem jego zakresu stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych (por. art. 57 ust. 1 pkt 1–3, 11 Prawa budżetowego z 1991 roku, art. 138 ust. 1 pkt 1, 2, 3, 10 u.f.p. z 1998 roku w wersji obowiązującej przed dniem 1 lipca 2005 roku, art. 6 ust. 2, art. 7, art. 10 i art. 11 ust. 1 u.o.n.d.f.p.). Dokonując wydatków jednostka budżetowa musi respektować także zasady: oszczędności środków publicznych, efektywnego ich wykorzystania, stosowania optymalnych metod przy realizacji zadań oraz terminowości (por. art. 47 ust. 1 pkt 2 Prawa budżetowego z 1970 roku, art. 51 ust. 1 pkt 2 Prawa budżetowego z 1984 roku, art. 28 ust. 1, ust. 3 u.f.p. z 1998 roku, art. 35 ust. 1, ust. 3 u.f.p. z 2005 roku, art. 44 ust. 1, ust. 3 u.f.p. z 2009 roku).

Plan finansowy jednostki budżetowej należy uznać za istotny instrument zarządzania jej działalnością. On to bowiem właśnie (jak wskazano powyżej) wyznacza jednostce budżetowej możliwości wydatkowania przyznaných jej środków budżetowych, ma także istotne znaczenie dla działań kontrolnych. Prawidłowe sporządzenie oraz wykonanie planu finansowego jednostki budżetowej bez wątplenia wpływa na sprawność i efektywność jej funkcjonowania³⁵.

Oprócz zasady planowości w gospodarce finansowej jednostek budżetowych znajdują zastosowanie inne jeszcze zasady obowiązujące w publicznej gospodarce finansowej, takie jak np. zasady: jawności i przejrzystości, sprawozdawczości, rachunkowości oraz kontroli finansowej (por. np. art. 11 ust. 1, art. 14–15, art. 35a u.f.p. z 1998 roku, art. 12 ust. 1, art. 17–18, art. 47 u.f.p. z 2005 roku, art. 33 ust. 1,

³³ T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 104 ze zm.

³⁴ Taką sytuacją jest przede wszystkim zmiana budżetu.

³⁵ Podobnie stwierdza K. Kopyściańska, op. cit., s. 149.

art. 40-41 u.f.p. z 2009 roku). Ostatnią z ww. zasad zmodyfikowała w istotny sposób u.f.p. z 2009 roku wprowadzając (od dnia 1 stycznia 2010 roku) do jednostek sektora finansów publicznych, a więc również do państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, instytucję kontroli zarządczej. Według art. 68 powołanej ustawy, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy³⁶. Podstawowe cele kontroli zarządczej określono w art. 67 ust. 2 u.f.p. z 2009 roku. W literaturze przedmiotu kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych uznaje się za instrument tzw. nowego zarządzania publicznego (ang. *new public management*)³⁷. Wskazuje się, że kontrola zarządcza oznacza zbiór procedur i ustanowionych mechanizmów kontrolnych wspomagających system zarządzania jednostką, wykorzystywanych też dla innych funkcji zarządczych (takich jak np. planowanie, organizowanie i kierowanie zasobami ludzkimi), które są istotne, a nawet niezbędne dla prawidłowego realizowania procesu zarządzania w zakresie objętym procesami planistycznymi³⁸. Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostkach budżetowych należy do obowiązków ich kierowników (por. art. 69 ust. 1 pkt 3 u.f.p. z 2009 roku), natomiast koordynacja kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych, m.in. określenie standardów oraz wydanie wytycznych w zakresie kontroli zarządczych jest kompetencją Ministra Finansów (por. art. 69 ust. 3-4, art. 71 u.f.p. z 2009 roku).

3. Szczególne formy finansowania działalności jednostek budżetowych – identyfikacja problemów

Rygory budżetowania brutto, przede wszystkim wymogi ustalania z góry wydatków jednostki organizacyjnej oraz przestrzegania zasady dyrektywności wydatków, sprawiają, że gospodarka finansowa jednostki budżetowej jest mało elastyczna. Ponadto brak związku między osiąganymi przez jednostkę budżetową dochodami a ponoszonymi przez nią wydatkami nie zachęca do maksymalizacji dochodów i oszczędności w wydatkowaniu środków publicznych³⁹. Niwelowaniu wspomnianych wad budżetowania brutto służą szczególne formy finansowania działalności

³⁶ Z przytoczonej definicji wynika, że kontrola finansowa stanowi istotny element kontroli zarządczej.

³⁷ Zob. np. M. Mączyński, *Kontrola zarządcza – od New Public Management do Governance*, [w:] B. Dolnicki, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2019, s. 37 i n.

³⁸ Zob. ibidem, s. 61 i podana tam literatura.

³⁹ Zob. szerzej np. poz. literatury wskazane w przypisie nr 18.

jednostki budżetowej, nazywane także „szczególnymi (lub specjalnymi) formami budżetowania”⁴⁰. Można je określić jako formy wyodrębnienia finansowego, a w przypadku niektórych form – także wyodrębnienia organizacyjnego, części działalności podstawowej jednostki budżetowej lub jej działalności ubocznej. Formy te wprowadzają do gospodarki finansowej jednostki budżetowej mechanizm samofinansowania. Dochody (lub przychody⁴¹) uzyskane z części działalności jednostki budżetowej nie są bowiem odprowadzane do budżetu, lecz mogą być wykorzystywane na potrzeby zarówno szczególnej formy finansowania jednostki budżetowej, jak i macierzystej jednostki budżetowej⁴². Historia szczególnych form budżetowania w naszym kraju sięga początku lat 50. XX wieku⁴³. Ciekawe jest to, że ustanowione wtedy formy, tj. środki specjalne oraz gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej, wykorzystywano nie tylko w okresie PRL (por. art. 10 ust. 2 prawa budżetowego z 1956 roku, art. 10 ust. 2 Prawa budżetowego z 1970 roku, art. 8 ust. 2-3 Prawa budżetowego z 1984 roku), ale także – o czym szerzej poniżej – w czasach współczesnych.

W III RP aż do reorganizacji sektora finansów publicznych przeprowadzonej w 2009 roku⁴⁴, szczególne formy budżetowania były szeroko stosowane przez jednostki budżetowe. Katalog obejmujący wszystkie współcześnie przyjęte szczególne formy budżetowania tworzą: gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej,

⁴⁰ Używanie takiego określenia uzasadnia się tym, że omawiane formy stanowią formy szczególne w stosunku do budżetowania brutto i do podstawowej formy budżetowania, jaką jest jednostka budżetowa (zob. np.: N. Gajl, op. cit., s. 207; A. Gorgol, *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020, s. 61; idem, *Art. 223 [Dochody gromadzone na wydzielonym rachunku]*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 999). Obie ww. nazwy będą używane w niniejszym opracowaniu zamiennie.

⁴¹ Przychody uzyskiwała szczególna forma finansowania jednostki budżetowej nazwana „gospodarstwem pomocniczym” (por. np. art. 20 ust. 2 u.f.p. z 1998 r., art. 26 ust. 2 u.f.p. z 2005 r.).

⁴² Podobnie stwierdza np. A. Gorgol, op. cit., s. 62.

⁴³ Por. np. zarządzenie Ministra Finansów z 30 czerwca 1952 roku w sprawie środków specjalnych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych (Monitor Polski Nr 60, poz. 914). W regulacji prawnej o randze ustawy pojęcia „gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej” i „środki specjalne jednostki budżetowej” pojawiły się po raz pierwszy w ustawie o prawie budżetowym z 1958 roku (por. art. 10 ust. 2 ustawy).

⁴⁴ Przepisy reorganizujące sektor finansów publicznych zawarto w dwóch ustawach, tj. w u.f.p. z 2009 roku oraz towarzyszącej jej ustawie Przepisy wprowadzające u.f.p. z 2009 roku). Wprowadzone zmiany w organizacji sektora finansów publicznych były na tyle radykalne, że można je określić mianem reformy sektora finansów publicznych.

środki specjalne jednostki budżetowej⁴⁵, wydzielony rachunek dochodów własnych jednostki budżetowej⁴⁶, fundusze motywacyjne⁴⁷, wydzielony rachunek dochodów państwowej jednostki budżetowej oświatowej⁴⁸, wydzielony rachunek dochodów

⁴⁵ Forma środków specjalnych była stosowana w polskiej gospodarce budżetowej od początku lat 50. XX wieku do 30 czerwca 2005 roku, jej likwidacja nastąpiła na mocy art. 1 pkt 4, art. 72 ust. 1 ustawy z 25 listopada 2004 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U., poz. 2703; dalej: ustawa z 25 listopada 2004 roku); szerzej na temat środków specjalnych zob. np. M. Ratajczak, *Ewolucja form organizacyjno-prawnych gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego w Polsce*, Difin SA, Warszawa 2018, s. 235–240.

⁴⁶ Forma ta została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2005 roku a zlikwidowana w ramach reorganizacji sektora finansów publicznych w 2009 roku z dniem 31 grudnia 2010 roku (por. art. 1 pkt 3, art. 80 ustawy z 25 listopada 2004 r., art. 93 ust. 1–2 Przepisów wprowadzających u.f.p. z 2009 r.). Rachunek dochodów własnych jednostki budżetowej nie różnił się w sposób istotny od zlikwidowanej przez ustawę z dnia 25 listopada 2004 roku formy środków specjalnych jednostki budżetowej, z tego powodu w literaturze przedmiotu często można spotkać stwierdzenia, że forma rachunku dochodów własnych jednostki budżetowej zastąpiła środki specjalne (lub że została ustanowiona w ich miejsce) (zob. np.: K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych* [w:] *System prawa finansowego*, tom II *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 49–50; J. Stankiewicz, op. cit., s. 87).

⁴⁷ Fundusze motywacyjne to szczególna forma budżetowania ustanowiona z dniem 1 stycznia 2005 roku tylko dla państwowych jednostek budżetowych (por. art. 1 pkt 3, art. 80 ustawy z 25 listopada 2005 roku). Forma ta umożliwiała ww. jednostkom gromadzenie na specjalnym rachunku bankowym 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 i wykroczeń skarbowych. Środki zgromadzone w tej formie były przeznaczone na nagrody dla pracowników (np. urzędów skarbowych), żołnierzy i funkcjonariuszy (np. Straży Granicznej, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego), którzy bezpośrednio przyczynili się do uzyskania wspomnianych dochodów budżetu państwa (por. art. 18b u.f.p. z 1998 r., art. 23u.f.p. z 2005 r.). Fundusze motywacyjne zostały zlikwidowane z dniem 30 czerwca 2010 roku, w ramach reformy finansów publicznych z 2009 roku (por. art. 86 Przepisów wprowadzających u.f.p. z 2009 roku).

⁴⁸ Ze względu na różnice występujące w trybie tworzenia form oraz zasadach gromadzenia przez jednostki budżetowe dochodów, wymieniono jako dwie odrębne formy organizacyjno-prawne wydzielone rachunki dochodów, z których mogą korzystać jednostki budżetowe prowadzące działalność oświatową.

Zdaniem autorki niniejszego opracowania, dopuszczalne jest wprowadzanie pewnych modyfikacji w nazwach form organizacyjno-prawnych ustanowionych w art. 11a i art. 223 u.f.p. z 2009 roku, przy zachowaniu przede wszystkim podkreślenia charakteru działalności jednostek budżetowych mogących z nich korzystać, np.: wydzielony (lub: wyodrębniony) rachunek dochodów jednostek prowadzących (lub: wykonujących) działalność oświatową, wydzielony (wyodrębniony) rachunek dochodów jednostek budżetowych prowadzących (lub: wykonujących) działalność w dziedzinie oświaty, wydzielony rachunek dochodów w oświatowych jednostkach budżetowych.

samorządowej jednostki budżetowej oświatowej oraz wydzielony rachunek dochodów państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP (por. art. 8 ust. 2-3 Prawa budżetowego z 1984 roku w związku z art. 33 ust. 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych, art. 16 ust. 2 pkt 2-3, art. 17 Prawa budżetowego z 1991 roku, art. 18a, art. 18b, art. 20-21 u.f.p. z 1998 roku, art. 22-23, art. 26 u.f.p. z 2005 roku, art. 11a, art. 163, art. 223 u.f.p. z 2009 roku).

W aktualnym stanie prawnym tylko trzy ostatnie wymienione w katalogu formy mogą być wykorzystywane przez jednostki budżetowe, pozostałe zaś formy należą już do form historycznych. Jak wspomniano, rodowód dwóch pierwszych ww. szczególnych form budżetowania, tj. gospodarstwa pomocniczego oraz środków specjalnych jednostki budżetowej, sięga początku lat 50. XX wieku. Spośród wszystkich powyżej wymienionych form tylko gospodarstwo pomocnicze było wyodrębnione z jednostki budżetowej pod względem organizacyjnym i finansowym⁴⁹. Miało ono zatem kształt jednostki organizacyjnej, lecz – należy zaznaczyć – stanowiło integralną część (element) macierzystej jednostki budżetowej, nie było więc samoistną jednostką. Pozostałe zaś szczególne formy budżetowania wyróżnia brak własnych struktur organizacyjnych, posiadanie tylko przymiotu wyodrębnienia finansowego z jednostki budżetowej, wyrażającego się w sporządzaniu przez nią odrębnego dla danej formy planu finansowego oraz prowadzeniu specjalnego rachunku bankowego, służącego do gromadzenia dochodów z oznaczonych źródeł. Formy te stanowią zatem jedynie urządzenia publicznej gospodarki finansowej, „obsługiwane” przez określone jednostki budżetowe.

Szczególną formą budżetowania o najdłuższym okresie funkcjonowania w polskiej gospodarce finansowej jest, ustanowione na początku lat 50. XX wieku, gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej⁵⁰. Do reorganizacji sektora finansów publicznych w 2009 roku stanowiło ono formę quasi-działalności gospodarczej jednostki budżetowej (por. art. 10 ust. 1 ustawy o prawie budżetowym z 1958 roku, art. 10 ust. 2 Prawa budżetowego z 1970 roku, art. 8 ust. 3 Prawa budżetowego

⁴⁹ Wyodrębnienie organizacyjne gospodarstwa pomocniczego wyrażało się w posiadaniu: składników majątkowych przydzielonych mu przez jednostkę budżetową, odrębnej struktury organizacyjnej oraz zorganizowanego zespołu pracowniczego, zwykle z kierownikiem na czele (powoływał go i odwoływał kierownik jednostki budżetowej, przy której utworzono i prowadzono gospodarstwo. Natomiast wyodrębnienie finansowe gospodarstwa pomocniczego przejawiało się w prowadzeniu przez nie gospodarki finansowej na podstawie własnego planu finansowego oraz posiadaniu odrębnego od macierzystej jednostki budżetowej rachunku bankowego (szerzej zob. np. M. Ratajczak, op. cit., s. 225–235).

⁵⁰ Forma gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej była stosowana od początku lat 50. XX wieku aż do 31 grudnia 2010 roku, jej likwidacja nastąpiła na mocy art. 87 ust. 1 pkt 1, 3 Przepisów wprowadzających u.f.p. z 2009 roku.

z 1984 roku, art. 16 ust. 2 pkt 3, art. 17 ust. 1 ustawy Prawo budżetowe z 1991 roku, art. 20 ust. 1 u.f.p. z 1998 roku, art. 26 ust. 1 u.f.p. z 2005 roku, zarządzenie Ministra Finansów z 30 czerwca 1952 roku w sprawie środków specjalnych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych). W III RP, po przywróceniu samorządu terytorialnego, z formy tej mogły korzystać zarówno państwowe, jak i samorządowe jednostki budżetowe. Na szczególne podkreślenie zasługuje pomocniczy (wspierający) charakter działalności gospodarstwa pomocniczego w stosunku do macierzystej jednostki budżetowej. Jest to jedna z najważniejszych cech tej formy organizacyjno-prawnej, występująca nieprzerwanie, bez względu na przyjmowane rozmaite szczegółowe rozwiązania dotyczące zasad jej funkcjonowania, w ponad pół wieku trwającym okresie jej stosowania w gospodarce budżetowej w Polsce⁵¹.

Ustanawianie i wykorzystywanie w praktyce szczególnych form budżetowania jest niejednoznacznie oceniane w doktrynie. Z jednej strony wskazuje się na zalety tych form, wymieniając: uelastycznienie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, tworzenie zachęt do aktywnego pozyskiwania przez nie dochodów oraz efektywnego i oszczędnego wydatkowania środków publicznych, a także odciążenie budżetów (budżetu państwa, budżetów JST) poprzez zapewnienie dodatkowego, w miarę stabilnego, finansowania wydatków związanych z pokrywaniem części kosztów statutowej działalności jednostek budżetowych⁵². Z drugiej zaś strony ukazuje się wady omawianych form, przede wszystkim takie, jak: zmniejszenie redystrybucji budżetowej, przyczynianie się do „rozpraszania” i nieprzejrzystości finansów publicznych (skutkującej m.in. utrudnieniami w sprawowaniu kontroli finansowej nad działalnością jednostek budżetowych) oraz komplikowania systemu organizacji tych finansów⁵³.

Jak już sygnalizowano, możliwości zastosowania szczególnych form budżetowania w gospodarce finansowej jednostek budżetowych w znacznym stopniu ograniczono w 2009 roku, w ramach przeprowadzonej wtedy reformy finansów publicznych. W imię „uzdrowienia” (tj. zwiększenia przejrzystości, jawności i stabilności) finansów publicznych oraz racjonalizacji i konsolidacji sektora finansów publicz-

⁵¹ Ostatnią wymienioną cechą gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej podkreślono nawet w uzasadnieniu do projektu u.f.p. z 2009 roku, w którym założono likwidację tej formy organizacyjno-prawnej (zob. Sejm RP VI kadencji, druk nr 1181, Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych, s. 2–3). Szerzej na temat gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej zob. np. M. Ratajczak, op. cit., s. 225–235.

⁵² Zob. np.: Z. Pirożyński, op. cit., s. 115; N. Gajl, op. cit., s. 207, s. 209; E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 185.

⁵³ Zob. np.: A. Borodo, *Wybrane zagadnienia prawne ustawy o finansach publicznych z 2009 roku*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 1–2, s. 19; E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2007, s. 114.

nych⁵⁴, ustawodawca nakazał zlikwidowanie w 2010 roku gospodarstw pomocniczych (co spotkało się z dezaprobatą zwłaszcza środowisk samorządowych i znalazło wyraz w licznych krytycznych wypowiedziach zamieszczonych w publikacjach prasowych⁵⁵), rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych oraz funduszy motywacyjnych (por. art. 86–87, art. 93 Przepisów wprowadzających u.f.p. z 2009 roku). Obecnie, ze szczególnych form budżetowania mogą korzystać wyłącznie jednostki budżetowe działające w dziedzinie oświaty oraz państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami RP. Tylko kierownicy tych ostatnich jednostek dysponują swobodą w zakresie tworzenia i likwidacji szczególnej formy budżetowania, natomiast kierownicy państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oświatowych muszą uzyskać zgodę na zastosowanie takiej formy odpowiednio: organu administracji państwowej będącego organem założycielskim dla jednostki budżetowej lub organu stanowiącego JST (por. art 11a, art. 163 i art. 223 u.f.p. z 2009 roku)⁵⁶.

Podsumowanie. Propozycje zmian regulacji prawnej

Jednostka budżetowa to zasadnicza – zarówno w okresie PRL, jak i w III RP – forma organizacyjno-prawna gospodarki budżetowej. Forma ta znajdowała i nadal znajduje powszechne zastosowanie w praktyce, w działalności m.in. urzędów publicznych, sądów, jednostek organizacyjnych prokuratury, wojska, Policji, oświaty czy pomocy społecznej.

Analiza aktów prawnych i literatury z okresu PRL oraz III RP wykazuje, że konstrukcja omawianej formy organizacyjno-prawnej nie uległa istotnym zmianom od czasów formalnego jej ustanowienia w prawie polskim, tj. od lat 50. XX wieku. Istotą jednostek budżetowych i cechą je wyróżniającą na tle całego sektora finansów jest powiązanie z budżetem (państwa, JST) pełnymi kwotami ich dochodów i wydatków, czyli finansowanie za pomocą metody budżetowania brutto. Cechę tę należy uznać za szczególną w tym znaczeniu, że żadne z jednostek działających w pozostałych, współcześnie ustanowionych formach prawnych jej nie mają.

⁵⁴ Zob. uzasadnienie Ministerstwa Finansów do projektu u.f.p. z 2009 roku.

⁵⁵ Zob. np.: J. Lewandowska, *Dyrektorzy szkół rolniczych nie chcą likwidacji gospodarstw pomocniczych*, „Gazeta Pomorska”, 24 marca 2010 roku; Ł. Zalewski, I. Dudzik, *700 mln zł dla firm, a nie gospodarstw pomocniczych*, „Dziennik Gazeta Prawna” 26 października 2009 roku; Ł. Zalewski, *Zamiast oszczędności będą koszty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 13 października 2009 roku; M. Chojnacka, *Powiat sępoleński. Ważą się losy Suchorączka i Sypniewa*, „Gazeta Pomorska”, 2 marca 2010 roku. Szerzej na temat zob. np. M. Ratajczak, op. cit., s. 229–231.

⁵⁶ Aktualne szczególne formy budżetowania zostały wskazane w katalogu skonstruowanym w pkt. 3 niniejszego opracowania.

Od lat 50. XX wieku aż do reorganizacji sektora finansów publicznych w 2009 roku, a więc przez kilkadziesiąt lat, jednostki budżetowe w Polsce mogły w szerokim zakresie korzystać ze szczególnych form budżetowania, co pozwalało im niwelować wady budżetowania brutto. Niestety w aktualnym stanie prawnym, zdefiniowanym przez wspomnianą reorganizację, możliwości te zostały bardzo mocno ograniczone. Ze szczególnych form budżetowania brutto mogą bowiem obecnie korzystać jedynie oświatowe jednostki budżetowe (i to po uzyskaniu zgody właściwego organu) oraz państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami RP. Ograniczenia te należy ocenić krytycznie – zdecydowanie bowiem usztywniły one gospodarkę finansową jednostek budżetowych oraz spowodowały utratę przez nie bodźców do aktywnego pozyskiwania środków publicznych (stanowiących ich dochody) oraz ich oszczędnego wydatkowania. Nie zostanie to zapewne zrekompensowane stanowiącym *ratio legis* reorganizacji sektora finansów publicznych z 2009 roku podniesieniem przejrzystości finansów publicznych.

Podstawowym zatem postulatem *de lege ferenda* jest jak najszybsze stworzenie jednostkom budżetowym możliwości prowadzenia, obok działalności podstawowej, opartej na metodzie budżetowania brutto, także działalności ubocznej, opartej na metodzie budżetowania netto, czyli ustanowienie szczególnej formy finansowania działalności jednostki budżetowej dostępnej dla wszystkich (państwowych i samorządowych) jednostek budżetowych. Przyjęcie takiego rozwiązania służyłoby uelastycznieniu gospodarki finansowej jednostek budżetowych i stanowiłoby dla nich ważny bodziec do osiągania w tej gospodarce efektywności i oszczędności. Działanie postulowanej formy miałoby opierać się na wyodrębnieniu finansowym z macierzystej jednostki budżetowej.

Warto też rozważyć ustanowienie rozwiązań wzorowanych na zlikwidowanej (w ramach reformy finansów publicznych z 2009 roku) formie gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej, a więc wprowadzenie formy mającej kształt państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej, opartej na zasadzie samofinansowania, o wyraźnie pomocniczym (wspierającym) charakterze w stosunku do macierzystej jednostki budżetowej.

Zwiększeniu efektywności działania jednostek budżetowych bez wątpienia służyłoby także rozszerzanie w ich gospodarce finansowej instrumentów tzw. nowego zarządzania publicznego (ang. *new public management*). Należy do nich kontrola zarządcza, która jest stosowana również w jednostkach budżetowych⁵⁷. Ma ona jednak ogólne zastosowanie w sektorze finansów publicznych, cenne byłoby natomiast przyjęcie instrumentów *new public management* dostosowanych do specyfiki jednostek budżetowych, a więc specjalnie dla nich ustanowionych.

⁵⁷ Zagadnienie to zostało podjęte w pkt. 2 niniejszego opracowania.

Bibliografia

- Augustyniak-Górna T., *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, „Zeszyty Naukowe UŁ” 1979, seria I, nr 65.
- Borodo A., *Prawo budżetowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2008.
- Borodo A., *Wybrane zagadnienia prawne ustawy o finansach publicznych z 2009 roku*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 1–2.
- Borszowski P., *Jednostka budżetowa*, [w:] W. Miemieć, P. Zawadzka, *Prawo finansów publicznych z kasusami i pytaniami*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2023.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa 2007.
- Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1993.
- Gorgol A., *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020.
- Grodyński T., *Zasady gospodarstwa budżetowego w Polsce na tle porównawczym*, Polska Akademia Umiejętności Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolfa, Kraków 1932.
- Kopyściańska K., *Art. 11. Pojęcie, statut i plan finansowy jednostki budżetowej; Art. 12. Utworzenie, łączenie i likwidacja jednostek budżetowych*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020.
- Kosikowski C., *Działalność gospodarcza gmin. Poradnik dla praktyków*, Wydawnictwo „ERA” s.c., Białystok 1992.
- Kosikowski C., *Formy prawne budżetowania*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II *Instytucje budżetowe*, komitet red. M. Weralski, J. Łętowski, A. Kortecki, Zakład Narodowy im. Ossolińskich – Wydawnictwo, Wrocław 1982.
- Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Kosikowski C., *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Dom Wydawniczy ABC, Wolter Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, art. 11, System Informacji Prawnej LEX, Warszawa 2011.
- Kosikowski C., *Zasady i problemy ogólne finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski i E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Mączyński M., *Kontrola zarządcza – od New Public Management do Governance*, [w:] B. Dolnicki, *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2019.
- Piroyński Z., *System budżetowy Polski Ludowej*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1952.
- Ratajczak M., *Ewolucja form organizacyjno-prawnych gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego w Polsce*, Difin SA, Warszawa 2018.

- Salachna J.M., *Aktualne problemy zarządzania finansami j.s.t. w Polsce – zagadnienia ogólne i gospodarka budżetowa*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Finanse lokalne po akcesji*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
- Sawicka K., *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych* [w:] *System prawa finansowego*, tom II *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Smoleń P., *Art. 11. [Istota jednostki budżetowej]*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- Stankiewicz J., *Debudżetyzacja finansów państwa*, Temida 2, Białystok 2007.

