

Jednostki sektora finansów publicznych

1. Uwagi wstępne

Ustawa o finansach publicznych¹, której celem było m.in. zagwarantowanie przejrzystości i jawności finansów publicznych, ograniczyła tradycyjne formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych. Zlikwidowano państwowe zakłady budżetowe² przy jednoczesnym zachowaniu dalszego funkcjonowania zakładów budżetowych, ale tylko w sferze finansów samorządu terytorialnego (samorządowe zakłady budżetowe), ograniczając jednak zakres ich działalności wyłącznie do ściśle określonych spraw, wskazanych w katalogu zamkniętym w ustawie (art. 15 ufp). Działalność funduszy została ograniczona do państwowych funduszy celowych, które odtąd nie mogą działać jako osoby prawne. Likwidacji uległy też formy prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę budżetową w postaci rachunków dochodów własnych³ i funduszy motywacyjnych⁴ oraz gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych. Powołano jednocześnie nowe jednostki sektora finansów publicznych w formie agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej. Jednostki sektora finansów publicznych są tworzone w celu realizacji zadań publicznych, których formy organizacyjno-prawne są zróżnicowane. Kwestią do ustalenia w ramach naprawy finansów publicznych jest to, jakie zadania powinny być finansowane brutto, jakie netto, a jakie przy wykorzystaniu systemu mieszanego.

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), powoływana dalej jako ufp.

² Zgodnie z art. 87 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (zwanej dalej: ustawą wprowadzającą) uległy likwidacji z dniem 31 grudnia 2010 r.

³ Zgodnie z art. 87 ust. 1 pkt 3 ustawy wprowadzającej, rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych uległy likwidacji z dniem 31 grudnia 2010, a wyjątkowo także do 30 czerwca 2011 r. Obecnie taką możliwość mają organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, które mogą wskazać w podjętej uchwale jednostki budżetowe uprawnione do gromadzenia na rachunku dochodów własnych określonych dochodów (art. 223 ufp).

⁴ Zgodnie z art. 85 ustawy wprowadzającej nastąpiło to z dniem 30 czerwca 2010 r.

2. Pojęcie, istota i klasyfikacja jednostek sektora finansów publicznych

Zakres podmiotowy sektora finansów publicznych określony został w art. 9 ufp. Na sektor finansów publicznych⁵ składają się tzw. podmioty prawa publicznego (państwo, województwo, powiat, gmina), do których zaliczają się m.in.: 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 organizacyjne⁶.

Analiza ustawowego katalogu jednostek sektora finansów publicznych prowadzi do wyodrębnienia pięciu zasadniczych kryteriów zaliczania poszczególnych podmiotów do tego sektora, tj.: statusu ustrojowego podmiotu, wskazującego na jego przynależność do systemu organów państwowych lub samorządowych albo jednostek im podporządkowanych; formy prawnej, wskazującej na to, że jest on państwową lub samorządową osobą prawną, nie zaś osobą fizyczną; statusu prawnofinansowego jednostki; charakteru działalności danego podmiotu i celu jej prowadzenia; imiennego znaczenie podmiotu⁷. Katalog jednostek sektora finansów publicznych nie ma charakteru jednolitego i opiera się na niejednorodnych kryteriach, co wywołuje problemy interpretacyjne i utrudnia rozróżnienie poszczególnych jednostek.

Podstawową przyczyną gromadzenia funduszy publicznych jest konieczność sfinansowania przez państwo i inne podmioty publiczne potrzeb publicznych społeczeństwa, np. w zakresie bezpieczeństwa publicznego, obrony narodowej, ochrony środowiska, administracji, edukacji czy też ochrony zdrowia⁸.

⁵ Pojęcia sektora finansów publicznych, sektora publicznego i systemu finansowego nie są tożsame – szerzej: C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006, s. 8.

⁶ Szerzej na temat charakterystyki katalogu poszczególnych jednostek patrz m.in.: A. Mierzwa [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 140 i n.; L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, Warszawa ABC 2011, s. 80 i n.; C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 76 i n.

⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, Warszawa ABC 2011, s. 84.

⁸ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, 2011, s. 14.

Jednostki sektora finansów publicznych (dalej: JSFP) są tworzone w formach określonych w ustawie o finansach publicznych, na jej podstawie (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, instytucje gospodarki budżetowej) lub na podstawie odrębnych ustaw – m.in. agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, instytucje kultury oraz instytucje filmowe, uczelnie publiczne (art. 8 ufp). Są to pomioty, które wykonują zadania publiczne i są finansowane ze środków publicznych⁹.

Sposób zorganizowania sektora finansów publicznych przesądza o regułach gospodarowania środkami publicznymi¹⁰, ich adekwatności do aktualnych uwarunkowań rozwijającej się gospodarki rynkowej¹¹. Dobór odpowiedniej formy organizacyjno-prawnej wymaga uwzględnienia nie tylko charakteru zadania publicznego, które ma być wykonane w tej formie, lecz także złożoności zasad gospodarowania środkami publicznymi, a także dynamicznie zmieniających się stosunków społecznych i ekonomicznych.

JSFP mogą być powiązane z budżetem w dwojaki sposób: jako forma budżetowania brutto oraz forma budżetowania netto. Mogą więc być włączone do budżetu całością swoich dochodów i wydatków (jednostki budżetowe), tj. osiągnięte przez nie dochody, jak i ponoszone wydatki są odpowiednio dochodami wydatkami budżetu (są włączone do budżetu w pełnych kwotach) – metoda budżetowania brutto (gospodarka budżetowa brutto). Oznacza to, że całość dochodów gromadzonych przez jednostkę budżetową odprowadzana jest do budżetu, a jej wydatki, bez względu na wielkość zgromadzonych dochodów (lub nawet brak jakichkolwiek dochodów) – pokrywane są z budżetu w ramach limitu określonego w planie finansowym. Forma ta umożliwi ścisłą ewidencję wydatków publicznych i ułatwi kontrolę wykonania budżetu zgodnie z preliminarzem. Wśród wad tej formy finansowania wymienia się brak bodźców do racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi, zarówno po stronie dochodowej, jak i po stronie wydatków.

Natomiast JSFP, które obok działalności o charakterze nieprodukcyjnym prowadzą działalność gospodarczą dla zapewnienia większej elastyczności i swobody podejmowa-

⁹ K. Sawicka [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wyd. Prescom, Wrocław 2010, s. 37.

¹⁰ „Środki publiczne” to jedno z podstawowych pojęć, jakimi posługuje się ustawa o finansach publicznych. Wszystkie przepisy tej ustawy w jakimś stopniu odnoszą się, a większość wprost reguluje zagadnienia gospodarowania środkami publicznymi. Sam termin „środki publiczne” jest równoznacznym skrótem wyrażenia „środki na cele publiczne” użytego w art. 216 ust. 1 Konstytucji RP – E. Chojna-Duch [w:] E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2009, s. 51. Środki publiczne są określone poprzez wyliczenie ich kategorii w art. 5 ust. 1 ufp. Zalicza się do nich m.in. dochody publiczne, niepodlegające zwrotowi środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych, przychody budżetu państwa i budżetów jst oraz innych jednostek sektora finansów publicznych.

¹¹ K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II, Warszawa 2010, s. 35.

nia decyzji gospodarczych, mają możliwość wydatkowania uzyskanych przychodów na pokrywanie swoich wydatków i rozliczanie się z budżetem tylko wynikiem działalności – metoda budżetowania netto¹² (gospodarka budżetowa netto). Formy prawno-organizacyjne finansowane według metody netto tworzą tzw. gospodarkę pozabudżetową; ujmowaną współcześnie w szerszym znaczeniu niż tradycyjne¹³ i odnoszącą się również do jednostek tworzonych na podstawie odrębnych ustaw, o bardzo zróżnicowanym statusie organizacyjno-prawnym i zróżnicowanych zasadach prowadzenia gospodarki finansowej, w tym sposobach powiązania z budżetem (m.in. samorządowy zakład budżetowy, agencja wykonawcza, instytucja gospodarki budżetowej).

W nauce skarbowości wskazuje się, że budżetowanie netto jest odstępstwem od zasady powszechności budżetu, zwanej także zasadą zupełności. Gospodarkę pozabudżetową na gruncie ufp realizują samorządowe zakłady budżetowe. Przychody uzyskane z działalności prowadzonej przez jednostkę organizacyjną korzystającą z tej metody finansowania nie są odprowadzane do budżetu, ale przeznaczone na sfinansowanie kosztów działania tej jednostki. Zakres budżetowania ograniczony jest do wyniku finansowego. Objęte systemem budżetowania netto samorządowe zakłady budżetowe mają w miarę stabilny system finansowania wydatków, pokrywający część kosztów ich działalności. Wadą gospodarki pozabudżetowej pozostaje nieponoszenie ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności za wynik finansowy, co powoduje, że skutki błędnej decyzji ponosi budżet państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹⁴.

Prowadzenie gospodarki środkami publicznymi w ramach budżetu przy wykorzystaniu metody budżetowania netto bądź brutto jest wynikiem rozwoju historycznego budżetu oraz jego zakresu podmiotowego¹⁵ i ma swoje zalety, ale także i wady. Budżetowanie brutto umożliwia pokrywanie wydatków niezależnie od wysokości osiągniętych przez daną jednostkę organizacyjną dochodów. Szczegółowe wyspecjalizowanie dochodów i wydatków pozwala na ewidencjonowanie i ścisłą kontrolę wykonania budżetu zgodnie z ustalonym preliminarzem, a to z kolei ma istotne znaczenie dla jawności finansów publicznych oraz dla ich dyscypliny¹⁶.

¹² C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania*, [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982, s. 307 i n.

¹³ Obejmujące dotychczas zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych oraz fundusze celowe.

¹⁴ L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, ABC 2011.

¹⁵ N. Gajl, *Formy budżetowania*, *Finanse* 1964, nr 8, s. 36 i n.

¹⁶ Szerzej na temat wad i zalet metody budżetowania brutto i netto, m.in.: K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 36-42 i literatura tam powoływana.

Jednostki sektora finansów publicznych są klasyfikowane według zróżnicowanych kryteriów – m.in.: takich jak status ustrojowy jednostki wskazujący na jej przynależność do organów państwowych lub samorządu terytorialnego, forma organizacyjno-prawna (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, fundusze celowe, instytucje gospodarki budżetowej, agencje wykonawcze), charakter i cel działalności (samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, uczelnie publiczne, państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe), imiennie wskazane podmioty (Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa KRUS, Narodowy Fundusz Zdrowia, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne) oraz forma prawna (inne niż wyżej wymienione państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną, utworzone w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, jednostek badawczo-rozwojowych, banków i spółek prawa handlowego). Lista jednostek sektora finansów publicznych została dostosowana do standardów obowiązujących w Unii Europejskiej.

3. Zasady gospodarowania środkami publicznymi – w ujęciu ogólnym

Jednostki sektora finansów publicznych opierają się na gospodarce finansowej, która podporządkowana jest ogólnym zasadom prawa finansowego, jak również zasadom, które szczególnie dotyczą sektora finansów publicznych. Oznacza to poddanie gospodarki finansowej jednostek tworzących ten sektor określonemu reżimowi prawnemu, który jest zróżnicowany w zależności od przynależności do jednej z wymienionych w art. 9 ufp kategorii jednostek¹⁷.

JSPFP stosują zasady określone w ustawie o finansach publicznych (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i państwowe fundusze celowe – te jednostki zostaną w dalszej części omówione). Natomiast do pozostałych jednostek sektora finansów publicznych zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych stosuje się odpowiednio, reguły bowiem, na jakich opiera się gospodarka finansowa tych jednostek, są określone w ustawach będących podstawą ich utworzenia.

Gospodarowanie, czyli gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, podlega ogólnym zasadom: legalności, praworządności, celowości, planowości – wymóg gro-

¹⁷ K. Sawicka, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *op. cit.*, s. 38.

madzenia równowagi, obligatoryjności powiązań finansowych jednostek publicznych; jawności i przejrzystości¹⁸; dyscypliny finansowej.

Zasady gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych określone zostały w rozdziale 5, działu I ufp wprost lub mogą wynikać z interpretacji zawartych tam regulacji. Należą do nich m.in.: zasada gromadzenia środków publicznych tylko w sposób określony w ustawie (art. 42.1 ufp)¹⁹, zasada niefunduszowania środków publicznych (art. 42 ust. 2 ufp)²⁰, zasada powszechności dostępu do prawa realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych (art. 43 ufp)²¹, zasada ograniczeń w nabywaniu udziałów lub akcji oraz lokowaniu wolnych środków publicznych (art. 46 ufp), zasada obowiązkowego zatrudnienia w placówce głównego księgowego (art. 54 ufp); zasada odpowiedzialności kierownika jednostki za całość jej gospodarki finansowej.

Gospodarka środkami publicznymi podlega ścisłej regulacji prawnej, a także szczególnym trybom kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Odnosi się ona nie tylko do środków finansowych, ale też do wszystkich składników majątkowych znajdujących się we władaniu jednostki.

4. Jednostki budżetowe

Jednostki budżetowe są historycznie najstarszą i powszechnie nadal stosowaną formą organizacyjną gospodarki budżetowej²². Jednostkami budżetowymi są, zgodnie z art. 11 ufp, takie 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 terytorialne-

¹⁸ Uregulowana w rozdziale 4 działu I ufp jawność i przejrzystość finansów publicznych realizowana jest przez jawność gospodarki środkami publicznymi (art. 33 ufp). Niektóre, typowe przejawy jawności wskazuje art. 34 ufp. Są to m.in. jawność debat budżetowych oraz podawanie do publicznej wiadomości określonych danych, informacji, zestawień, planów i sprawozdań. Na ministrze finansów i zarządach jednostek samorządu terytorialnego spoczywa obowiązek podawania do publicznej wiadomości (ogłaszania) konkretnych, wymienionych w art. 36-38 ufp danych, informacji i wykazów.

¹⁹ Środki publiczne z poszczególnych tytułów gromadzone są na podstawie przepisów ich dotyczących, np. prawa podatkowego, celnego, o gospodarce mieniem.

²⁰ Środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa tak stanowi.

²¹ Prawo realizacji zadań ze środków publicznych przysługuje co do zasady wszystkim podmiotom, niezależnie od ich przynależności sektorowej i formy organizacyjnoprawnej (art. 43 ufp). Podmiot wnioskujący o przyznanie środków publicznych na realizację zadania zobowiązany jest przedstawić ofertę zgodną z zasadami uczciwej konkurencji, gwarantującą prawidłowe wykonanie zadania (art. 47 ufp).

²² C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, LexisNexis, s. 105.

go²³. Jako jedyne podmioty spełniają klasyczny postulat zupełności budżetu, co oznacza, że jednostki budżetowe rozliczają się z właściwym budżetem metodą brutto.

Z ustrojowego punktu widzenia charakter prawny jednostek budżetowych jest o tyle niejednolity, że w tej roli występują jednocześnie trzy grupy jednostek organizacyjnych²⁴. Do pierwszej grupy należą jednostki budżetowe stanowiące aparat wykonawczy organów władzy ustawodawczej i wykonawczej (kancelarie, biura, ministerstwa, urzędy itp.). Do drugiej grupy należą jednostki budżetowe, które są jednostkami organizacyjnymi podległymi organom państwowej lub samorządowej władzy wykonawczej lub przez nie nadzorowanymi, a najczęściej też przez te organy utworzonymi. Natomiast trzecią grupę tworzą jednostki budżetowe, które pod względem ustrojowym są zaliczane do sądów i trybunałów oraz do organów kontroli państwowej i ochrony prawa. Podmioty te nie mają formalnie wyodrębnionych urzędów.

Jednostki budżetowe nie mają osobowości prawnej. W obrocie prawnym (w tym w postępowaniu cywilnym i w postępowaniu administracyjnym) korzystają z osobowości prawnej Skarbu Państwa (państwowe jednostki budżetowe) lub osobowości prawnej danej jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe)²⁵.

W nauce prawa finansowego traktuje się je jako samodzielne podmioty, przyznano im bowiem wiele praw i obowiązków w zakresie gospodarki finansowej²⁶. Zadaniem gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest obsługa działalności rzeczowej, do której dana jednostka została powołana, zapewniając realizację różnorodnych zadań, które należą do podmiotów o niejednolitym statusie prawnym.

Przedmiotem działalności jednostek budżetowych jest z reguły świadczenie usług o charakterze nieodpłatnym bądź też wykonywanie innych zadań administracji publicznej i dlatego dochody, jakie jednostki te mogą uzyskać, są najczęściej niewspółmiernie niskie w stosunku do wydatków, jakie muszą ponieść na pokrycie kosztów swojej działalności²⁷. Taka forma finansowania zadań jest uzasadniona wówczas, gdy realizacja

²³ Jednostki budżetowe dzielą się na państwowe i samorządowe w zależności od tego, czy organami założycielskimi są organy administracji rządowej, czy samorządowej.

²⁴ Por. C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych...*, s. 107.

²⁵ Cechą charakterystyczną jednostek budżetowych jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego i podejmują za nie czynności. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa, dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz. Nie mogą one być zatem podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego niezwiązanego trwale z gruntem. Prawo własności przysługuje nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa, albo jednostce samorządu terytorialnego, jako osobom prawnym.

²⁶ T. Augustyniak-Górna, *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, Zeszyty Naukowe UL, seria I, 1979, nr 65, s. 92.

²⁷ K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 45.

tych zadań musi następować niezależnie od tego, czy ewentualne wpływy chociaż w części będą w stanie pokryć konieczne wydatki, a ciężar finansowania takich zadań spoczywa na władzy publicznej. Pojęcie jednostki budżetowej nawiązuje do jej statusu prawno-finansowego, a nie ekonomicznego. Cechą wyróżniającą jest tu sposób powiązania z budżetem, a nie rodzaj działalności, choć w istocie to rodzaj działalności determinuje sposób jej finansowania. Z punktu widzenia racjonalnego zarządzania finansami publicznymi nie jest bowiem uzasadnione tworzenie jednostek budżetowych do wykonywania zadań, które potencjalnie mogą być finansowane z uzyskanych wpływów²⁸.

5. Samorządowy Zakład Budżetowy

Jedną z form organizacyjnych sfery budżetowej do 2009 r. były zakłady budżetowe, które w Polsce utworzono po raz pierwszy w 1958 r. Zakłady budżetowe tworzone były najczęściej w sferze usług kulturalno-socjalnych, bytowych, np. przedszkola, żłobki, domy kultury. Tworzenie zakładów budżetowych miało na celu uruchomienie bodźców ekonomicznych do zwiększenia własnych przychodów oraz oszczędniejszego dokonywania wydatków. Zakłady budżetowe powiązane były z budżetem systemem netto, ich wydatki zależne były od przychodów. Mogły one zaciągać kredyty bankowe, a środki finansowe niewykorzystane w danym roku pozostawały w większości na rok następny. Zakłady budżetowe nie miały osobowości prawnej, ale posiadały samodzielność organizacyjną i ograniczoną samodzielność ekonomiczną. Podstawą ich działalności były plany finansowe zatwierdzone przez kierownika zakładu budżetowego.

Od 1 stycznia 2010 r. funkcjonowanie zakładów budżetowych zostało zarezerwowane wyłącznie dla sfery związanej ściśle z zadaniami własnymi jednostek samorządu terytorialnego.

Samorządowy Zakład Budżetowy²⁹ jest komunalną jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych bez osobowości prawnej, utworzoną w celu realizacji określonych zadań gospodarczych na zasadzie odpłatności przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, które mogą tworzyć, łączyć, przekształcać w inną formę organizacyjno-prawną i likwidować samorządowe zakłady budżetowe zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych. Zakład budżetowy jest wyodrębniony w strukturach samorządu terytorialnego zarówno pod względem organizacyjnym, jak i finansowym, jako publiczna jednostka organizacyjna stanowi odrębny zakład pracy³⁰.

²⁸ *Ibidem*, s. 45.

²⁹ Art. 15 ufp.

³⁰ W. Wójtowicz, *Zakres finansów publicznych i prawa finansowego*, Zakamycze 2005, s. 46.

Działalność wykraczająca poza zadania o charakterze użyteczności publicznej nie może być prowadzona w formie samorządowego zakładu budżetowego.

Istotą funkcjonowania zakładów budżetowych jest pobieranie odpłatności za wykonane zadania i pokrywanie kosztów działalności z osiągniętych przychodów własnych. Zbliża to zakłady budżetowe do podmiotów działających według reguł rynkowych.

Ponieważ samorządowe zakłady budżetowe nie posiadają osobowości prawnej, ich gospodarka finansowa, planowanie, sprawozdawczość oraz ustalenie wyniku oparte są na zasadzie memoriału, a nie na zasadzie kasowej, jak ma to miejsce przy wykonywaniu budżetu. Rozliczenie zakładów następuje na podstawie faktycznych wpływów i należności (przychodów) oraz poniesionych wydatków, zobowiązań oraz innych obciążeń, które są kosztami ich działalności. Samorządowy zakład budżetowy rozlicza się z macierzystym budżetem metodą netto, tzn. wpłaca do budżetu JST nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący JST postanowi inaczej³¹.

Samorządowy Zakład Budżetowy³² jest komunalną jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych bez osobowości prawnej, którą tworzy, łączy, przekształca w inną formę organizacyjno-prawną i likwiduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Jest to taka jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadanie i pokrywa koszty swojej działalności z uzyskanych przychodów własnych (zasada samofinansowania) oraz – uzupełniająco w granicach określonych prawem – z dotacji otrzymanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego³³. Dotacje z budżetu³⁴, z którym rozlicza się dany zakład, nie mogą jednak przekroczyć 50% kosztów jego działalności (art. 15 ust. 6), przy czym ograniczenie to nie dotyczy jednak dotacji inwestycyjnych oraz dotacji celowych na zadania bieżące finansowane z udziałem środków unijnych lub pochodzących ze źródeł zagranicznych. Ustawa o finansach publicznych nie wymaga więc, aby koszty działalności zakładu bu-

³¹ Szczegółowe zasady rozliczania się z budżetem określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241, poz. 1616).

³² Art. 15 ufp.

³³ Por. K. Sawicka, *Formy Prawno-Organizacyjne Jednostek Sektora Finansów Publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 53.

³⁴ Może on otrzymywać następujące rodzaje dotacji budżetowych: dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe dla nowoutworzonego zakładu (art. 15 ust. 5 ufp.); dotacje przedmiotowe (art. 15 ust. 3 pkt 1 ufp); dotacje podmiotowe (art. 15 ust. 4 ufp); dotacje celowe na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji (art. 15 ust. 3 pkt 3 ufp), dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków unijnych lub pochodzących ze źródeł zagranicznych (art. 15 ust. 3 pkt 2 ufp).

dżetowego były pokrywane w całości z osiągniętych przychodów własnych³⁵, ani też nie określa, w jakiej części mają one być pokrywane z przychodów własnych.

Prowadzi on gospodarkę finansową, opierając się na metodzie budżetowania netto, a więc rozlicza się wynikiem działalności, wpłacając nadwyżkę środków obrotowych (art. 15 ust. 7 ufp).

Zakład budżetowy jest szczególną formą, wyodrębnioną zarówno finansowo, jak i organizacyjnie, która łączy w sobie cechy podmiotu gospodarczego i cechy jednostki realizującej zadania publiczne. Wybór formy zakładu budżetowego jest zasadny w tych warunkach, kiedy przychody z prowadzonej działalności w dużym stopniu pokrywają koszty tej działalności, lecz ze względów społecznych nie mogą być one maksymalizowane³⁶.

Zakres działania zakładów budżetowych wykonujących zadania własne jednostki samorządu terytorialnego jest wskazany w ustawie w katalogu zamkniętym (art. 14 ufp) i dotyczy m.in.: gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi; wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych; kultury fizycznej i sportu, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych.

Samorządowy Zakład Budżetowy ma większą swobodę finansową w zakresie bieżącej działalności gospodarczej, ponieważ w planie finansowym można dokonywać zmiany w ciągu roku w przypadku realizowania wyższych od planowanych dochodów i wydatków – pod warunkiem, że nie spowoduje to zmniejszenia wpłat do budżetu ani zwiększenia dotacji.

Państwowe fundusze celowe

Funduszem celowym określa się powiązanie wydatków na wskazane cele z przychodami pochodzącymi ze ściśle określonych źródeł³⁷. Fundusze celowe³⁸ są również

³⁵ Przychody własne zakładów budżetowych mogą pochodzić z różnych źródeł. W szczególności powinny nimi być wpływy osiągnięte z prowadzonej działalności. Zatrzymywanie ich na pokrycie kosztów działalności zakładu budżetowego jest w pełni uzasadnione, a nawet może okazać się mobilizujące dla zakładu budżetowego, który dzięki osiągnięciu własnych przychodów w większym stopniu może uniezależnić się od decyzji finansowych organu tworzącego zakład i sprawującego nadzór nad jego działalnością.

³⁶ *Ibidem*, s. 54.

³⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Fundusze systemu budżetowego*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. II, Wrocław 1982, s. 397 i n.

³⁸ Fundusze celowe są tworzone w różnych miejscach. Tworzą je przedsiębiorcy, ponieważ nakaz tworzenia wynika czasami z przepisów prawa (np. w gospodarce finansowej przedsiębiorstw publicznych) lub jest wyrazem woli przedsiębiorców. Przepisy prawne nakazują

formą organizacyjno-prawną publicznej gospodarki finansowej, występującą poza ramami budżetu, chociaż najczęściej w powiązaniu z nim – pozabudżetowe fundusze celowe³⁹.

Nowa ustawa o finansach publicznych przewiduje działanie jedynie państwowych funduszy celowych tworzonych na podstawie odrębnych ustaw⁴⁰, których przychody pochodzą ze środków publicznych, a koszty są przeznaczone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych⁴¹. Państwowym funduszom celowym nie może być nadany przymiot osobowości prawnej⁴². W świetle regulacji art. 29 ufp, pod pojęciem funduszu celowego należy rozumieć zasób środków pieniężnych wyodrębniony w ten sposób, że powstaje on z ustawowo określonych źródeł przychodów powiązanych celowo z finansowaniem kosztów realizacji określonego zadania publicznego, którym dysponuje minister albo inny organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz (art. 29 ufp). Fundusz celowy jest ustawowo określoną formą finansowania zadań publicznych. Fizyczne wyodrębnienie funduszu celowego następuje poprzez gromadzenie jego środków na wyodrębnionym rachunku bankowym, który służy tylko do obsługi funduszu celowego. Ustawodawca słusznie nie zalicza do funduszu celowego, pomimo że wyodrębnione środki publiczne na zadania z nich finansowane spełniają wymogi definicji legalnej funduszu celowego, takiego funduszu, którego jedynym źródłem przychodów, z wyłącze-

tworzenie funduszy celowych w ramach gospodarki finansowej innych podmiotów, niebędących przedsiębiorcami (np. w uczelniach publicznych, w publicznych zakładach opieki zdrowotnej). Wiele funduszy celowych nie jest zaliczanych do państwowych lub samorządowych funduszy celowych w rozumieniu ufp, gdyż nie spełniają wszystkich znamion funduszy celowych w niej określonych. Nie realizują bowiem zadań państwa lub zadań samorządu terytorialnego (np. Bankowy Fundusz Gwarancyjny, Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, Fundusz Kościelny, składkowy fundusz gwarancyjny) bądź też opierają się na przychodach niestanowiących środków publicznych w rozumieniu tej ustawy (np. Narodowe Fundusze Inwestycyjne i fundusze inwestycyjne, fundusze emerytalne, Fundusz Porąceń Unijnych).

³⁹ C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, LexisNexis, s. 138.

⁴⁰ Oznacza to zakaz tworzenia funduszy celowych na podstawie innych aktów normatywnych, zwłaszcza zaś uchwał Rady Ministrów lub zarządzeń ministrów. Ustawy tworzące fundusze celowe najczęściej podkreślają, że dany fundusz jest (lub nie jest) funduszem celowym w rozumieniu ufp, tym samym wskazując, czy dany fundusz podlega przepisom ufp.

⁴¹ Z dniem 31 grudnia 2010 r. na podstawie art. 90 ustawy wprowadzającej uległy likwidacji wojewódzkie i powiatowe fundusze gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym oraz Fundusz Ochrony Gruntów Rolnych (FOGR).

⁴² Państwowe fundusze celowe posiadające osobowość prawną, takie jak Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, tracą ten przymiot z dniem 1 stycznia 2012 r. i stają się państwowymi funduszami celowymi w rozumieniu art. 29 ufp. Trzeci z funduszy celowych – Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, działający dotychczas jako osoba prawna (NFOSiGW oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej), nie został objęty zmianami organizacyjnymi. Nie traci on statusu osoby prawnej, a więc na gruncie nowej ustawy o finansach publicznych nie można go zakwalifikować do państwowych funduszy celowych. Mieści się on natomiast w kategorii innych osób prawnych, utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, o których mowa w art. 9 pkt 14 ufp.

niem odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym i darowizn, jest dotacja z budżetu państwa. Skoro fundusz nie ma własnych przychodów i jest finansowany przez budżet, jego wyodrębnienie z budżetu jest sztuczne i przeczy idei tworzenia funduszy celowych.

Ze środków państwowego funduszu celowego mogą być udzielane pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz taką możliwość przewiduje. 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 poprzednich. W planie finansowym państwowego funduszu celowego mogą być dokonywane zmiany polegające na zwiększeniu prognozowanych przychodów i odpowiednio kosztów.

Metoda finansowania polegająca na powiązaniu dochodów i wydatków w ramach funduszu celowego służącego realizacji wyodrębnionego zadania publicznego nosi nazwę funduszowania. Stanowi ona odstępstwo od zasady jedności materialnej budżetu (zasady niefunduszowania). Gospodarka finansowa prowadzona w ramach funduszu celowego jest oparta na metodzie budżetowania netto. Zasadnicza różnica pomiędzy klasyczną budżetową a szczególną – funduszową formą gospodarowania środkami publicznymi tkwi zatem w respektowaniu zasad budżetowych.

Fundusz celowy jest urządzeniem służącym finansowaniu wąskiej grupy celów, w oparciu o zasoby zgromadzone z niewielkiej zwykle grupy źródeł dochodów. Obie instytucje różnią też kierunki wydatków zdecydowanie bardziej rozbudowane co do różnych celów i zadań w przypadku budżetu państwa, w przypadku funduszu celowego związane zaś do określonej dziedziny bądź kategorii zadań publicznych.

W posługiwaniu się funduszami celowymi dostrzega się tyle samo zalet, ile wad⁴³. Powszechnie akcentowaną zaletą funduszy celowych jest to, że umożliwiają one bardziej elastyczną gospodarkę środkami publicznymi niż w ramach budżetu. Do gospodarki finansowej funduszu nie mają zastosowania niektóre rygory, które odnoszą się do gospodarki budżetowej⁴⁴. Negatywne cechy gospodarki funduszowej to przede wszystkim ograniczone możliwości jej kontroli ze strony parlamentu oraz rozbieżność gospodarki środkami publicznymi i prowadzenie jej według zróżnicowanych reguł. Istnienie obok budżetu odrębnych funduszy celowych zwiększa ryzyko niepełnego wykorzystania publicznych zasobów pieniężnych. Jeżeli bowiem jeden z funduszy posiada nadmiar środ-

⁴³ Szerzej: J. Szolno-Koguc, *Funkcjonowanie funduszy celowych w Polsce w świetle zasad racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi*, Lublin 2007, s. 74 i n. oraz J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów publicznych*, Białystok 2007, s. 35 i n.

⁴⁴ Środki funduszu mogą być wydatkowane wtedy, gdy istnieje taka potrzeba, a nie dlatego, że kończy się rok budżetowy, zasady gospodarki finansowej funduszu umożliwiają kumulację niewykorzystanych środków i ich przeznaczenie na realizację zadań w następnych latach.

ków, nie ma możliwości przekazania ich do drugiego funduszu, który z kolei odczuwa ich niedostatek, czy też do budżetu państwa.

6. Agencja wykonawcza

Agencja wykonawcza jest⁴⁵ państwową osobą prawną tworzoną na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa. Zasady działania agencji wykonawczej określa ustawa, która ją tworzy, oraz statut nadany przez ministra sprawującego nadzór nad agencją.

Wprowadzenie do naszego systemu prawnego instytucji agencji wykonawczych jest wzorowane na rozwiązaniach przyjętych w rozporządzeniu Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiającym statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi⁴⁶.

Agencja wykonawcza jest obowiązana corocznie wpłacać do budżetu państwa na rachunek bieżący jednostki budżetowej obsługującej ministra sprawującego nadzór nad tą agencją nadwyżkę środków finansowych ustaloną na koniec roku, pozostającą po uregulowaniu zobowiązań podatkowych. Wpłata powinna nastąpić najpóźniej do dnia 30 czerwca roku następującego po roku, w którym nadwyżka powstała. Jednakże w uzasadnionych przypadkach wynikających z konieczności zapewnienia sprawnego i pełnego wykonywania zadań agencji Rada Ministrów może, na wniosek ministra sprawującego nadzór nad agencją, wyrazić zgodę na odstąpienie od wymogu dokonania wpłaty wskazanej nadwyżki do budżetu. Ustawa jednocześnie nałożyła na ministra sprawującego nadzór nad agencją wykonawczą obowiązek określenia, w porozumieniu z ministrem finansów, sposobu ustalania nadwyżki, przy uwzględnieniu nie tylko potrzeby zapewnienia ciągłości finansowania zadań agencji, lecz także dokonywania inwestycji niezbędnych do wykonywania zadań państwa oraz mając na uwadze źródła finansowania zadań realizowanych przez agencję. Wobec bowiem różnorodności zakresu działania funkcjonujących obecnie agencji⁴⁷ o statusie państwowych osób prawnych wykonujących zadania publiczne, które staną się agencjami wykonawczymi, nie jest możliwe

⁴⁵ Art. 18 ufp.

⁴⁶ Dz. Urz. UE L 11 z 16.01.2003, s. 1.

⁴⁷ W Polsce, zgodnie z art. 92 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, z dniem 1 stycznia 2012 r. agencjami wykonawczymi stają się działające agencje rządowe, takie jak: Agencja Nieruchomości Rolnych, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Agencja Mienia Wojskowego, Agencja Rezerw Materiałowych, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Agencja Rynku Rolnego i Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz Narodowe Centrum Badań i Rozwoju. Ustawy tworzące agencje określiły ich kształt organizacyjno-prawny, cele, do których realizacji zostały powołane, oraz zasady prowadzenia gospodarki finansowej.

ujednoczenie sposobu ustalania nadwyżki środków finansowych dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych działających w tej formie organizacyjno-prawnej.

Poprzez działalność agencji rządowych łączy się środki publiczne, w tym pochodzące ze źródeł zagranicznych, ze środkami pozyskanymi z innych źródeł, by następnie skierować je na realizację ważnych zadań gospodarczych, które z punktu widzenia interesu publicznego powinny być wspierane ze środków publicznych. Działalność interwencyjna państwa skierowana jest m.in. na rozwój przedsiębiorczości, rolnictwa, działalności innowacyjnej oraz przyspieszenie zmian strukturalnych, w tym przekształceń własnościowych w gospodarce⁴⁸.

7. Instytucja Gospodarki Budżetowej

Instytucja gospodarki budżetowej jest nową formą organizacyjno-prawną jednostek sektora finansów publicznych, która została utworzona w celu zapewnienia luki po zlikwidowanych zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych⁴⁹. Instytucja gospodarki budżetowej posiada status podmiotu wyposażonego w osobowość prawną, którego działalność w założeniu opiera się na samofinansowaniu przypisanych mu zadań publicznych. Zgodnie z definicją ustawową, instytucja gospodarki budżetowej jest jednostką finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania i pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów (art. 23 ust. 1 ufp). Jednocześnie jednostka ta może otrzymywać wsparcie z budżetu państwa w formie dotacji tylko wtedy, gdy odrębne ustawy tak stanowią (art. 24 ufp).

Ustawa przewiduje dwa tryby tworzenia instytucji gospodarki budżetowej. Pierwszy odbywa się pod kontrolą Rady Ministrów, kiedy instytucja jest tworzona przez ministra lub szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, za zgodą Rady Ministrów⁵⁰ udzieloną na jego wniosek⁵¹. W drugim natomiast zgoda Rady Ministrów nie jest wymagana i dotyczy on sytuacji, kiedy instytucję tworzy organ lub kierownik jednostki, która zajmuje szczególne miejsce w sektorze finansów publicznych związane z jej pozycją ustro-

⁴⁸ K. Sawicka, *Formy Prawno-Organizacyjne Jednostek Sektora Finansów Publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 62.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 63.

⁵⁰ Rada Ministrów sprawuje kontrolę i ma wpływ na tworzenie instytucji gospodarki budżetowej.

⁵¹ We wniosku skierowanym do Rady Ministrów należy określić organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego, przedmiot działalności, źródła przychodów oraz przeznaczenie zysku. Dane, jakie muszą być zamieszczone we wniosku o udzielenie zgody, umożliwiają ocenę zasadności realizacji zadania publicznego w tej formie.

jową. Podmioty działające w tym trybie wykonują funkcje organu założycielskiego i na nich spoczywa jedynie obowiązek poinformowania prezesa Rady Ministrów o utworzeniu instytucji gospodarki budżetowej.

Instytucja gospodarki budżetowej uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego⁵².

Koszty instytucji gospodarki budżetowej mogą być ponoszone tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących uzyskane przychody oraz środki z poprzedniego okresu. Zaciągnięcie zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów agencji wymaga ponadto uzyskania zgody organu założycielskiego. Na podstawie ustawy o finansach publicznych nowo tworzonej instytucji gospodarki budżetowej może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Natomiast dotacje z budżetu państwa na realizację zadań instytucji mogą być przyznane wtedy, gdy odrębne ustawy tak stanowią. Instytucja gospodarki budżetowej nie rozlicza z budżetem nadwyżki środków finansowych ustalonej na koniec roku. Jeżeli taką nadwyżkę wypracuje, pozostaje ona w pełnej wysokości do jej dyspozycji w roku następnym.

U podstaw tworzenia instytucji gospodarki budżetowej leży idea ich samofinansowania i dlatego powinny być one powoływane wówczas, gdy rodzaj przypisanych im zadań publicznych daje gwarancję pełnej realizacji tej idei. W przeciwnym bowiem wypadku założone cele wzmocnienia oraz poprawy przejrzystości finansów publicznych, które zapewnić miało przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych, nie zostaną zrealizowane⁵³.

8. Pozostałe jednostki sektora finansów publicznych

Inne, niż omówione, jednostki sektora finansów publicznych wskazane w art. 9 ufp, tworzone na podstawie odrębnych ustaw, mogą prowadzić gospodarkę finansową według zróżnicowanych zasad wynikających z tych ustaw, z uwagi na specyfikę zadań, jakie realizują, poza agencjami wykonawczymi i państwowymi funduszami celowymi, do których stosuje się zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych. Biorąc pod uwagę rodzaj zadań publicznych wykonywanych przez te jednostki, można m.in. wyodrębnić jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych działające w sferze nauki, edukacji i kultury (Polska Akademia Nauki, jej instytuty, uczelnie pu-

⁵² Instytucje gospodarki budżetowej wpisuje się w rejestrze przedsiębiorców, chociaż przedsiębiorcami one nie są – C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych...*, s. 129.

⁵³ K. Sawicka, *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 65.

bliczne, państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe), ochrony zdrowia (publiczne zakłady opieki zdrowotnej) oraz administracji publicznej i gospodarki (inne państwowe i samorządowe osoby prawne utworzone w celu wykonywania zadań publicznych, fundacje prawa publicznego (obecnie w Polsce działają trzy fundacje prawa publicznego i są to: fundacja – Zakład Narodowy im. Ossolińskich, fundacja Centrum Badania Opinii Społecznej, fundacja – Zakłady Kórnickie).

Do sektora finansów publicznych nie zalicza się przedsiębiorstw państwowych, jednostek badawczo-rozwojowych, banków i spółek prawa handlowego.

Na podstawie analizy przepisów ustaw szczegółowych stanowiących podstawę utworzenia poszczególnych podmiotów wchodzących w zakres podmiotowy sektora finansów publicznych można wskazać, że jednostki te działają jako państwowe lub samorządowe osoby prawne i wobec tego w obrocie prawnym występują we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności za ich zobowiązania, podobnie jednostki te nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania Skarbu Państwa. Prowadzą one samodzielną gospodarkę w zakresie określonym ustawowo i w tym celu zostają wyposażone w majątek stanowiący własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Przypisane im zadania publiczne są realizowane w drodze świadczenia usług, które mogą być nieodpłatne, częściowo odpłatne bądź całkowicie odpłatne. Jednostki te uzyskują zatem przychody własne, których wielkość zależy od rodzaju usług, jakie wykonują, co ma wpływ na sposób i rozmiary ich zasilania finansowego z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Stąd udział dotacji budżetowych w finansowaniu zadań publicznych wykonywanych przez wskazane podmioty sektora finansów publicznych jest zróżnicowany i zależy, po pierwsze, od rodzaju zadania i po drugie – co się z tym wiąże – od tego, w jakim zakresie usług pokrywają koszty ich świadczenia⁵⁴.

Podstawą gospodarki finansowej państwowych i samorządowych osób prawnych należących do sektora finansów publicznych są ich plany finansowe, sporządzane zgodnie z ustawami o utworzeniu tych osób oraz z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych. Ustawa o finansach publicznych odnosi się głównie do treści i struktury planów finansowych, w których powinny być wyodrębnione przychody z prowadzonej działalności, dotacje z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, koszty realizacji zadań, środki na wydatki majątkowe oraz przyznane innym podmiotom, a także stan środków pieniężnych, należności i zobowiązań na początek i koniec roku.

⁵⁴ Szerzej: *ibidem*, s. 77-78.

9. Zakończenie

Jednostki sektora finansów publicznych mogą funkcjonować wyłącznie w formach określonych w ustawie o finansach publicznych (katalog tych form jest zamknięty i obejmuje jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe oraz państwowe lub samorządowe osoby prawne), a ich utworzenie musi mieć swoją podstawę prawną bądź w ustawie o finansach publicznych, bądź w ustawach odrębnych. Katalog form, w jakich działa sektor finansów publicznych, obejmuje podmioty zróżnicowane pod względem formy prawnej i organizacyjnej, wyposażone w podmiotowość prawną lub nieposiadające tego przymiotu, o różnym zakresie samodzielności finansowej i niejednorodnych sposobach rozliczania się z budżetem, wreszcie o różnych funkcjach, dla których realizacji zostały utworzone. Cel wyróżnienia sektora publicznego wiąże się przede wszystkim z potrzebami w zakresie poddania go odrębnym – mającym wspólne cechy – regułom i formom zarządzania, planowania i bilansowania środków publicznych. Jednolity reżim prawny obejmuje uprawnienia i obowiązki w ramach sektora finansów publicznych, wspólne dla sektora publicznego są także zasady ogólne, w szczególności zasada legalności gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, niefunduszowania, prognozy charakteru dochodów i dyrektywnego charakteru wydatków, zasady gospodarowania środkami publicznymi (gromadzenie dochodów i przychodów oraz dokonywanie wydatków i rozchodów) oraz zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Celem nowej ustawy o finansach publicznych, poprzez m.in. wprowadzenie istotnych zmian w organizacji sektora finansów publicznych, zasadach jego funkcjonowania, było tworzenie warunków do bardziej racjonalnego i efektywnego wykorzystywania publicznych zasobów pieniężnych. Ostatnie zmiany stanowią z jednej strony reakcją na wymogi bieżącego zarządzania środkami publicznymi, z drugiej zaś – są wyrazem dążenia do zreformowania instytucji krajowego prawa finansowego w celu zwiększenia oszczędności, skuteczności i efektywności wykonywania zadań publicznych.

