

PAWEŁ LENIO  
Uniwersytet Wrocławski

## Rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych

### Bank Accounts for Public Finance Agencies Income

**Streszczenie.** Przedmiotem niniejszego opracowania są rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych. W opracowaniu została przedstawiona charakterystyka rachunków wszystkich trzech rodzajów jednostek, które mogą je tworzyć, tj. państwowych oraz samorządowych jednostek prowadzących działalność, o której mowa w ustawie o systemie oświaty, a także jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP. Omówiony został szczegółowo katalog dochodów, które mogą być gromadzone na wydzielonych rachunkach bankowych przez wszystkie jednostki do tego uprawnione, a także ich przeznaczenie. Został także rozstrzygnięty problem fakultatywności tworzenia wydzielonych rachunków bankowych. W opracowaniu wskazano także na kompetencje określonych podmiotów do tworzenia rachunków, które to nie zostały wskazane wprost w ustawie. W ograniczonym zakresie poruszona została również problematyka dotycząca funkcjonowania rachunków dochodów własnych przed wejściem w życie obowiązującej ustawy o finansach publicznych.

**Słowa kluczowe:** jednostka budżetowa; rachunki dochodów własnych.

**Abstract.** The subject of this paper are bank accounts for public finance agencies income. The article describes characteristics of accounts for all three kinds of agencies: government and municipal units working in regards to statue of education and units with headquarters in foreign countries. The author presents a detailed directory of income for particular accounts and the allocation of said income. This paper also deals with the optionality of those dedicated bank accounts and the competence for erecting them. In a smaller scope there are presented the controversies of establishing bank accounts for public finance agencies income in the past, before the current statue of public finance.

**Keywords:** public finance agency; bank accounts for agencies income.

## 1. Wprowadzenie

Problematyka rachunków dochodów własnych jednostek budżetowych nie była dotąd często poruszana w literaturze. Jako że jest to instytucja często wykorzystywana w gospodarce finansowej, wymaga ona szerszej charakterystyki. Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie i zbadanie podstawowych kwestii dotyczących rachunków dochodów własnych państwowych oraz samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność, o której mowa w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty<sup>1</sup>, a także rachunków jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP.

Zgodnie z art. 11 ustawy o finansach publicznych<sup>2</sup> jednostkami budżetowymi są jednostki sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.). W związku z tym ogół dochodów i wydatków jednostki budżetowej jest włączony odpowiednio do budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zatem rozlicza się ona z budżetem metodą finansowania brutto. Jednostki budżetowe jako jedyne z podmiotów sektora

---

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.), dalej: u.f.p.

finansów publicznych, o których mowa w art. 9 u.f.p., funkcjonują zgodnie z zasadą zupełności budżetu.

Gospodarka finansowa jednostek budżetowych oparta jest zasadniczo na metodzie budżetowania brutto. Część działalności podstawowej lub działalności ubocznej była w przeszłości realizowana w formie finansowania netto. Stanowiło to wyjątek od głównej metody finansowania. Budżetowanie netto miało na celu uelastycznienie prowadzenia gospodarki budżetowej. Od 1958 r. funkcjonowały środki specjalne jednostek budżetowych<sup>3</sup>. Środki te jednostki budżetowe gromadziły na wydzielonych rachunkach bankowych, bez obowiązku odprowadzania ich na rachunek budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Dochody te pochodziły głównie z prowadzenia działalności ubocznej lub niektórych form działalności podstawowej jednostek budżetowych. Były one przeznaczane na z góry określone wydatki, zatem taka konstrukcja stanowiła wyjątek od zasady jedności materialnej. Instytucja środków specjalnych była początkowo oceniana pozytywnie. Powodowały one większą swobodę przy finansowaniu powierzonych zadań. W przypadku zwiększenia środków specjalnych jednostka budżetowa mogła od razu zwiększać swoje wydatki ze względu na to, że środki specjalne nie były odprowadzane na rachunek budżetu i mogły być szybciej wykorzystane<sup>4</sup>. Ponadto aktywizowały one poszukiwanie dodatkowych dochodów przez jednostki budżetowe.

Środki specjalne zostały zlikwidowane ponieważ taka forma finansowania netto stała się źródłem nieprawidłowości, co było skutkiem jej nadużywania. Ponadto budżetowanie netto jednostek budżetowych ograniczało kontrolę budżetową nad gospodarowaniem środkami publicznymi. Na mocy ustawy z dnia 25 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw<sup>5</sup> w miejsce środków specjalnych, które mogły funkcjonować jeszcze przez 6 miesięcy od dnia wejścia jej w życie, powstały rachunki dochodów własnych jednostek

<sup>3</sup> K. Sawicka, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego. Tom II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010 r., s. 48.

<sup>4</sup> Tamże, s. 47–48.

<sup>5</sup> Dz.U. Nr 273, poz. 2703, ustawa weszła w życie 1 stycznia 2005 r.

budżetowych oraz fundusze motywacyjne. Na gruncie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych<sup>6</sup> w dalszym ciągu funkcjonowały rachunki dochodów własnych i fundusze motywacyjne.

Zgodnie z obowiązującym wówczas art. 22 ust. 1 u.f.p. z 2005 r., państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, które uzyskiwały dochody z: opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej; spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej; odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej – mogły je gromadzić na wydzielonym rachunku dochodów własnych. Ustawowo określony był katalog dochodów, które mogły gromadzić na wydzielonych rachunkach bankowych państwowe jednostki budżetowe. Był to podstawowy katalog dochodów przewidzianych art. 22 ust. 1 u.f.p. z 2005 r. uzupełniony o rodzaje dochodów, określone w ust. 2 powoływanego artykułu (m.in. dochody z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów oraz za sprawdzanie kwalifikacji). Takie wyliczenie stanowiło katalog zamknięty dochodów, które mogły być gromadzone na wydzielonych rachunkach dochodów własnych.

Natomiast w przypadku samorządowych jednostek budżetowych organ stanowiący j.s.t. określał w uchwale katalog dochodów, które mogły być gromadzone na rachunkach dochodów własnych (art. 22 ust. 3). Należy uznać, że tak skonstruowana kompetencja organu stanowiącego mogła budzić wątpliwości. Poprzednio obowiązująca regulacja prawna nie wskazywała jednoznacznie, czy organ stanowiący j.s.t. jest związany katalogiem dochodów z art. 22 ust. 1. Zachodziły wątpliwości, czy rada/sejmik może dowolnie określać rodzaje dochodów, które mogą gromadzić na wydzielonych rachunkach bankowych samorządowe jednostki budżetowe<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm., dalej: u.f.p. z 2005 r.

<sup>7</sup> Szerzej: J. Kiszka, *Przekształcenia środków specjalnych jednostek budżetowych a system środków w sektorze finansów publicznych – próba oceny* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Ekonomiczne i prawne aspekty racjonalizacji wydatków publicznych, kontrowersje wokół wydatkowania środków publicznych w wy-*

Należy jednak stwierdzić, że organy stanowiące j.s.t. nie miały kompetencji do swobodnego wskazywania katalogu dochodów, które mogły być gromadzone na wydzielonych rachunkach bankowych. Były one związane katalogiem dochodów z art. 22 ust. 1 u.f.p. z 2005 r. Wynikało to wprost z konstrukcji całego art. 22 ówczesnej u.f.p. Gdyby przyjąć, że organ stanowiący j.s.t. miał pełną swobodę w zakresie ustalania dochodów gromadzonych na wydzielonych rachunkach, wówczas istnienie art. 22 ust. 1 byłoby zbędne, wystarczyłoby tylko określenie dochodów państwowych jednostek budżetowych. Natomiast art. 22 ust. 1 nie rozróżniał rodzajów jednostek budżetowych, zatem *lege non distinguente* dotyczył zarówno państwowych, jak i samorządowych jednostek budżetowych. Skoro dotyczył on również samorządowych jednostek budżetowych, to w świetle całej regulacji rachunków dochodów własnych należało przyjąć, że stanowi on katalog zamknięty dochodów gromadzonych na wydzielonych rachunkach przez samorządowe jednostki budżetowe. Gdyby art. 22 ust. 1 dotyczył wyłącznie państwowych jednostek budżetowych albo w ogóle by nie istniał, wówczas uprawniony mógłby być pogląd, zgodnie z którym rada/sejmik mogły dowolnie kształtować katalog dochodów gromadzonych na wydzielonych rachunkach. Zatem samorządowe jednostki budżetowe mogły gromadzić dochody pochodzące wyłącznie z opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej; spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej; odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej.

Drugim wyjątkiem od zasady budżetowania brutto jednostek budżetowych na gruncie u.f.p. z 2005 r. były fundusze motywacyjne. Zgodnie z art. 23 ust. 1 u.f.p. z 2005 r. fundusze motywacyjne były środkami finansowymi gromadzonymi przez państwowe jednostki budżetowe na wyodrębnionych rachunkach bankowych, z części dochodów budżetu państwa uzyskanych z tytułu przepadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z ujawnienia przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu oraz przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Były one prze-

---

*branych dziedzinach funkcjonowania państwa i gospodarki narodowej. Tom II, Lublin 2005, s. 303–304.*

znaczane na nagrody dla pracowników, żołnierzy i funkcjonariuszy, którzy bezpośrednio przyczynili się do uzyskania dochodów budżetu państwa z określonych wyżej tytułów (art. 23 ust. 2). Jednak, niestety, fundusze motywacyjne oraz rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych nie spowodowały wzrostu przejrzystości finansów publicznych, ani nie uelastyczyły w istotny sposób gospodarki budżetowej jednostek budżetowych<sup>8</sup>, w związku z czym ustawa o finansach publicznych z 2009 r. nie przejęła rachunków dochodów własnych w konstrukcji obowiązującej na gruncie u.f.p. z 2005 r. Fundusze motywacyjne uległy likwidacji z dniem 30 czerwca 2010 r., natomiast rachunki dochodów własnych funkcjonowały do 31 grudnia 2010 r. na mocy art. 86 ust. 1 i art. 93 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych<sup>9</sup>.

Ponadto na gruncie u.f.p. z 2005 r. istniały gospodarstwa pomocnicze funkcjonujące przy jednostkach budżetowych oparte o metodę budżetowania netto. Zgodnie z art. 26 u.f.p. z 2005 r. gospodarstwem pomocniczym jednostki budżetowej była wyodrębniona z niej pod względem organizacyjnym i finansowym część jej podstawowej działalności lub działalność uboczna. Pokrywały one koszty swojej działalności głównie z uzyskanych przychodów. Gospodarstwa pomocnicze prowadziły zasadniczo działalność o charakterze produkcyjnym, w związku z czym uzasadnione było uzależnienie ich wydatków od uzyskiwanych przychodów. Posiadały one rachunek bankowy, na którym gromadzone były ich przychody i z którego pokrywane były koszty prowadzonej działalności do wysokości zgromadzonych na rachunku środków. Rozliczały się z budżetem j.s.t. osiągniętym wynikiem finansowym (wpłacały do budżetu j.s.t. za pośrednictwem jednostki budżetowej połowę osiągniętego przez siebie zysku)<sup>10</sup>. Gospodarstwa pomocnicze zostały zlikwidowane z dniem

---

<sup>8</sup> E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2006, s. 115; K. Sawicka, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System...*, s. 50.

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.

<sup>10</sup> K. Sawicka, [w:] W. Miemieć (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006*, Wrocław 2006, s. 37.

31 grudnia 2010 r. na mocy art. 85 pkt 2 ustawy – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych.

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. pierwotnie wprowadziła tylko dwa wyjątki od zasady budżetowania brutto jednostek budżetowych. Mianowicie były to rachunki dochodów własnych<sup>11</sup> jednostek mających siedzibę poza granicami RP (art. 163 u.f.p.) oraz rachunki dochodów własnych samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność, o której mowa w ustawie o systemie oświaty (art. 223 u.f.p.). Natomiast ustawą z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej<sup>12</sup> został dodany art. 11a u.f.p., statuujący kolejny wyjątek od powyższej zasady. Dotyczy on rachunku dochodów własnych państwowych jednostek oświatowych, o których mowa w ustawie o systemie oświaty, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej. W związku z tym została zlikwidowana nieuzasadniona dysharmonia pomiędzy metodami budżetowania państwowych i samorządowych jednostek oświatowych. Zatem w porównaniu do poprzednio obowiązujących regulacji rachunki dochodów własnych na gruncie u.f.p. z 2009 r. zostały wyraźnie ograniczone.

## **2. Rachunki dochodów własnych zagranicznych jednostek budżetowych**

Art. 163 u.f.p. nie ma swojego odzwierciedlenia w poprzednio obowiązującej ustawie o finansach publicznych, ale wykazuje cechy, które niewątpliwie zbliżają go do instytucji rachunku dochodów własnych, o której była mowa wyżej. Zgodnie z art. 163 ust. 1 u.f.p., państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, nadzorowane przez ministra właściwego do spraw zagranicznych, mogą gromadzić na wydzielonym rachunku bankowym dochody uzyskiwane z określonych źródeł. Jednostkami tymi są ambasady, stałe przedstawi-

---

<sup>11</sup> U.f.p z 2009 r. posługuje się terminem „wydzielone rachunki bankowe”, jednakże dla potrzeb niniejszego artykułu posługiwał się będą również terminem „rachunki dochodów własnych”.

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.; ustawa weszła w życie 1 stycznia 2011 r.

cielstwa przy organizacjach międzynarodowych (np. Stałe Przedstawicielstwo RP przy Unii Europejskiej w Brukseli), urzędy konsularne, urzędy konsularne kierowane przez konsulów honorowych, Instytuty polskie (np. Instytut Polski w Nowym Jorku), a także Warszawskie Biuro Handlowe w Tajpej oraz Biuro Przedstawiciela RP przy Palestyńskiej Władzy Narodowej<sup>13</sup>. Zatem nie będą to wszystkie jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Polski. Warunkiem koniecznym do skorzystania z uprawnienia do gromadzenia określonych dochodów na wydzielonym rachunku jest nadzór ministra spraw zagranicznych nad daną jednostką oraz miejsce siedziby położone poza granicami RP.

W doktrynie twierdzi się, że jednostkami, do których zastosowanie będzie miał również art. 163 u.f.p., są także biura radców handlowych<sup>14</sup>. W mojej ocenie powyższy pogląd jest nieuzasadniony. Polska nie ma biur radców handlowych. Ich rolę pełnią wydziały promocji handlu i inwestycji ambasad i konsulatów RP oraz wydziały/zespoły w stałych przedstawicielstwach przy organizacjach międzynarodowych poza granicami RP. Są one nadzorowane przez Ministra Gospodarki<sup>15</sup>. Działają one zazwyczaj w strukturze ambasad lub konsulatów, ale nie są nadzorowane przez ministra właściwego do spraw zagranicznych, a to właśnie jego nadzór stanowi warunek *sine qua non* do stosowania art. 163 u.f.p.

Państwowa jednostka budżetowa mająca swoją siedzibę za granicą gromadzi określone dochody wyłącznie na wydzielonym rachunku bankowym. Zgodnie z §30 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych<sup>16</sup> jednostki budżetowe działające poza granicami RP zlecają obsługę rachun-

---

<sup>13</sup> Załącznik do obwieszczenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 13 maja 2009 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Spraw Zagranicznych (M.P. Nr 32, poz. 471).

<sup>14</sup> C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych*, Komentarz, Warszawa 2011, s. 447; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych*. Komentarz, Warszawa 2011, s. 808.

<sup>15</sup> Załącznik do obwieszczenia Ministra Gospodarki z dnia 17 maja 2013 r. w sprawie wykazu jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Gospodarki (M.P., poz. 510).

<sup>16</sup> Dz.U. Nr 241, poz. 1616.



ków bankowych na zasadach obowiązujących w kraju będącym ich siedzibą przy uwzględnieniu wysokości kosztów obsługi i wiarygodności banku. Jest to spowodowane położeniem jednostki budżetowej, które powoduje brak możliwości prowadzenia obsługi kasowej w takiej formie, jak w przypadku jednostek budżetowych mających siedzibę w RP. Natomiast zgodnie z §30 ust. 2 powoływanego rozporządzenia kierownik jednostki za zgodą dysponenta części budżetowej może w odmienny sposób przechowywać środki finansowe oraz prowadzić gospodarkę finansową bez wykorzystania rachunków bankowych lub z ich wykorzystaniem w ograniczonym zakresie albo z wykorzystaniem rachunków terminowych dla przyjmowania dochodów i dokonywania wydatków. Uważam, że powyższy wyjątek nie może mieć jednak zastosowania do gromadzenia dochodów na wydzielonym rachunku przez tzw. zagraniczne jednostki budżetowe. Art. 163 ust. 1 u.f.p. stanowi wprost, że dochody z określonych źródeł mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku bankowym. Rozporządzenie jako akt niższego rzędu przy braku odpowiedniej delegacji ustawowej nie może wprowadzać od tej zasady wyjątku.

Z treści art. 163 u.f.p. nie wynika wprost, do jakiego organu należy uprawnienie do podjęcia decyzji w zakresie utworzenia wydzielonego rachunku bankowego, na którym jednostka budżetowa mogłaby gromadzić określone dochody. W świetle poglądów prezentowanych w literaturze „Wydaje się, że kompetencję tę powinien posiadać dysponent części, a więc minister spraw zagranicznych. Biorąc jednak pod uwagę szczególny status państwowej jednostki budżetowej (np. ambasady czy konsulatu), uzasadnione mogłoby być zdekoncentrowanie tych kompetencji także w zakresie obowiązków kierownika takiej jednostki.”<sup>17</sup> Kwestię tę reguluje jednak powoływane wyżej rozporządzenie Ministra Finansów. Zgodnie z nim uprawnionym do decydowania o utworzeniu rachunku dochodów własnych jest kierownik jednostki budżetowej mającej siedzibę poza granicami RP.

---

<sup>17</sup> W. Miemiec, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 416; por. także: P. Woltanowski, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 524.

Art. 163 ust. 1 u.f.p. zawiera katalog zamknięty tytułów, z których dochody mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku bankowym. Są to: odszkodowania i wpłaty za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej, wpływy z najmu, dzierżawy lub sprzedaży składników majątkowych, odsetki od środków zgromadzonych na rachunku. Powyższe wyliczenie stanowi katalog zamknięty źródeł dochodów, z których jednostka budżetowa może finansować imiennie oznaczone wydatki. Należy jednak stwierdzić, że oznaczenie niektórych tytułów dochodów, a także brak niektórych źródeł w powyższym katalogu, mogą budzić wątpliwości. Po pierwsze, niejasne jest stwierdzenie, że jednostka budżetowa może gromadzić dochody z wpłat za uszkodzone lub utracone mienie. Powstaje problem jak rozumieć sformułowanie „wpłaty”. Do wpłat nie można zaliczyć odszkodowań, skoro zostały one odrębnie wskazane przez ustawodawcę. Przyczyną wprowadzenia tak szerokiego i na gruncie polskiego prawa cywilnego nieznanego pojęcia, jakim są wpłaty z tytułu odszkodowań, należy upatrywać w tym, że w przypadku przymusowego dochodzenia roszczeń związanych z naprawieniem szkody wyrządzonej w mieniu jednostki budżetowej prawem właściwym może być prawo miejsca siedziby jednostki. Zatem na gruncie prawa obcego mogą występować inne formy kompensacji szkody niż odszkodowanie, które będzie można zakwalifikować jako wpłaty na gruncie art. 163 u.f.p. Mając na uwadze powyższe fakty, należy pozytywnie ocenić oznaczenie katalogu źródeł dochodów uzyskanych w związku z utratą lub uszkodzeniem mienia.

Uzasadnione jest również wprowadzenie do powyższego katalogu wpływów z umów najmu, dzierżawy lub sprzedaży składników majątkowych. Natomiast brak jest przesłanek usprawiedliwiających pominięcie dochodów z innych umów, a także innych zdarzeń cywilnoprawnych, których przedmiotem są składniki mienia jednostki budżetowej. Skoro jednostka budżetowa jest uprawniona do sprzedaży składników majątkowych, to również może je obciążać ograniczonymi prawami rzeczowymi (np. odpłatne służebności lub użytkowanie). Składniki majątkowe jednostki budżetowej mogą być również przedmiotem innych stosunków prawnych podobnych do już wymienionych, z których jednostka ta może

otrzymywać dochody. Zgodnie z wnioskowaniem *a maiori ad minus*, skoro zagraniczne jednostki budżetowe mogą gromadzić dochody ze sprzedaży składników mienia, to mogą również gromadzić dochody z obciążania go innymi prawami rzeczowymi lub stosunkami obligacyjnymi i zgodnie z taką interpretacją należałoby poszerzyć omawiany katalog o takie właśnie dochody. Jednak art. 163 stanowi wyjątek od zasady budżetowania brutto, a zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendendae* wyjątków nie można interpretować rozszerzająco. Zatem na gruncie obecnej regulacji dochodów z tych tytułów nie można gromadzić na wydzielonym rachunku bankowym, co jest w żaden sposób nieuzasadnione.

Wątpliwości może budzić również niezamieszczenie w omawianym katalogu wynagrodzeń z tytułu bezumownego korzystania ze składników mienia będącego w zarządzie lub użytkowaniu jednostki budżetowej. Skoro jednostki budżetowe mogą dysponować powierzonymi im składnikami majątku, to może dojść do sytuacji, w której podmiot odrębny będzie korzystał z mienia jednostki bez jakiegokolwiek tytułu prawnego. Wówczas jednostce budżetowej będzie przysługiwać roszczenie o wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z rzeczy. Zasadniczo będzie ono odpowiadało wysokości czynszu najmu lub dzierżawy i będzie spełniało podobną funkcję, jednak nie będzie mogło być zakwalifikowane jako źródło dochodów, o których mowa w art. 163 ust. 1 u.f.p.

Natomiast w pełni uzasadniona jest możliwość gromadzenia na wydzielonym rachunku bankowym dochodów z tytułu odsetek od środków zgromadzonych na rachunku. Nieracjonalne byłoby odprowadzanie do budżetu państwa dochodów uzyskanych od oprocentowania dochodów zgromadzonych na rachunku własnym, których celem jest finansowanie imiennie określonych wydatków. Powinny one być przeznaczane również na wydatki ściśle związane z tymi dochodami co odzwierciedla art. 163 ust. 1 pkt 3 u.f.p. Jednak przepis ten wskazuje jedynie na odsetki od dochodów gromadzonych na rachunku. Nie określa on wprost, czy dotyczy tylko wydzielonego rachunku bankowego, czy także innych rachunków. Należy jednak przyjąć, że odnosi się on wyłącznie do odsetek od dochodów zgromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym, o którym mowa w art. 163 u.f.p.

Wymienione wyżej dochody mogą być przeznaczane na sfinansowanie wydatków określonych w art. 163 ust. 2 u.f.p. Są to wydatki bieżące i inwestycyjne związane z remontami i odtworzeniem mienia państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP. Takie powiązanie określonych dochodów z określonymi wydatkami stanowi wyjątek od zasady niefunduszowania określonej w art. 42 ust. 2 u.f.p. Jest to również główna przesłanka do uznania, że art. 163 stanowi wyjątek od metody budżetowania brutto jednostek budżetowych, skoro środki zgromadzone na rachunku są bezpośrednio wydatkowane na określone zadania bez uprzedniego ich przekazania na rachunek budżetu państwa. Przez wydatki bieżące i inwestycyjne związane z remontami i odtworzeniem mienia należy rozumieć wydatki, o których mowa w art. 124 ust. 3 (katalog wydatków bieżących jednostek budżetowych) oraz w art. 124 ust. 4 u.f.p. (katalog wydatków majątkowych budżetu). Jednak nie wszystkie wydatki z art. 124 ust. 3 i ust. 4 u.f.p. będą mogły być zaliczone do wydatków związanych z remontami i odtworzeniem mienia jednostek budżetowych, co wynika z charakteru tych ostatnich. Trudno zaliczyć do takich wydatków m.in. wydatki majątkowe obejmujące wydatki na zakup i objęcie akcji oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego. Wydatki muszą mieć związek z remontami i odtworzeniem mienia. Ustawodawca nie wskazuje, na czym powyższy związek ma polegać, a także, czy ma on mieć charakter pośredni, czy bezpośredni. W związku z tym należy dokonywać oceny charakteru powiązania wydatków z remontami oraz odtworzeniem mienia każdorazowo w oparciu o indywidualny stan faktyczny, jednak mając na uwadze fakt, że art. 163 u.f.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady niefunduszowania oraz budżetowania brutto i nie należy interpretować go rozszerzająco.

Wydatki, o których mowa wyżej, mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego obejmującego bieżące dochody i pozostałości środków z okresów poprzednich, co wynika wprost z art. 163 ust. 3 u.f.p. Zgodnie z §26 rozporządzenia w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych kierownik placówki, w przypadku podjęcia decyzji o gromadzeniu dochodów na wy-

dzielonym rachunku bankowym na podstawie art. 163 u.f.p., opracowuje i przekazuje dysponentowi części budżetowej do zatwierdzenia plan finansowy tych dochodów i wydatków nimi finansowanych. Ustawodawca nie określił dodatkowych wymagań dotyczących trybu dokonywania wydatków finansowanych dochodami zgromadzonymi na wydzielonym rachunku, dlatego że wydatki te co do zasady są wykonywane poza granicami kraju według prawa obowiązującego w państwie siedziby jednostki. Ponadto plan finansowy, o którym mowa w art. 163 ust. 3 u.f.p., obejmuje oprócz dochodów bieżących także pozostałości środków z okresów poprzednich. Zatem wydatki bieżące i majątkowe związane z remontami oraz odtworzeniem mienia państwowych jednostek budżetowych mogą być finansowane również z dochodów, które zostały zgromadzone i niewykorzystane w poprzednim roku budżetowym. Z tego względu w art. 163 ust. 3 u.f.p. można również upatrywać wyjątku od zasady roczności<sup>18</sup>.

Zgodnie z art. 163 ust. 4 u.f.p. środki pieniężne zgromadzone na wydzielonym rachunku bankowym w zależności od potrzeb wskazanych przez ministra właściwego do spraw zagranicznych mogą być przekazywane na wydzielony rachunek bankowy do innej jednostki budżetowej mającej siedzibę poza granicami RP, podległej temu ministrowi. Środki te mogą być przenoszone pomiędzy wszystkimi rodzajami jednostek nadzorowanych przez ministra spraw zagranicznych (np. pomiędzy ambasadą a konsulem). Zatem jednostka dokonująca wydatków na określone działania nie musi być jednostką, która pozyskała środki na ich sfinansowanie. Powyższy przepis nie zawiera również ograniczenia co do przenoszenia dochodów wyłącznie między jednostkami mającymi swoją siedzibę w jednym państwie. Możliwość przenoszenia dochodów zgromadzonych na wydzielonych rachunkach pomiędzy zagranicznymi jednostkami budżetowymi trzeba ocenić pozytywnie. Jednak należy wskazać na niejasność powyższego przepisu. Nie określa on organu kompetentnego do podjęcia decyzji w zakresie możliwości przeniesienia środków<sup>19</sup>. W mojej ocenie należy przyjąć, że sformułowanie „wskazanie potrzeb” wskazuje,

---

<sup>18</sup> W. Miemiec, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, s. 415.

<sup>19</sup> L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa...*, s. 809.

że kompetencję do podjęcia decyzji w sprawie przekazania środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku posiada minister właściwy do spraw zagranicznych. Odmienna interpretacja powyższego przepisu skutkowałaby tym, że straciłby on na znaczeniu. Mało prawdopodobne wydaje się, aby kierownik jednostki budżetowej wyzbył się z własnej inicjatywy środków, które pochodzą głównie z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie, a także z komercyjnego wykorzystywania mienia jednostki. W takim rozumieniu przepis art. 163 ust. 4 u.f.p. byłby niezwykle rzadko stosowany.

Możliwość gromadzenia na wydzielonym rachunku bankowym określonych dochodów, które mogą być przeznaczane na ściśle wskazane wydatki, ocenia się pozytywnie. Taka regulacja wiąże się ze swoistym charakterem zagranicznych jednostek budżetowych, szczególnym przedmiotem działalności przez nie prowadzonej poza granicami państwa. Art. 163 u.f.p. zapewnia znaczną niezależność zagranicznych jednostek budżetowych w zakresie prowadzonej przez nie gospodarki finansowej, a także umożliwia elastyczne wykonywanie polityki finansowej przez ministra spraw zagranicznych w stosunku do podległych mu jednostek, zwłaszcza poprzez możliwość przenoszenia środków pomiędzy tymi jednostkami<sup>20</sup>.

### **3. Rachunki dochodów własnych jednostek oświatowych**

Ustawa o finansach publicznych dopuszcza możliwość gromadzenia określonych dochodów na wydzielonych rachunkach przez państwowe jednostki budżetowe, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, wykonujące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, a także przez samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w powyższej ustawie. Są to kolejne dwa wyjątki, obok rachunków własnych zagranicznych jednostek budżetowych, od metody budżetowania brutto jednostek budżetowych obowiązującej na

---

<sup>20</sup> W Miemiec, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, s. 415.

gruncie obecnej ustawy o finansach publicznych. Nie miały one swoich odpowiedników w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, choć swoją konstrukcją są zbliżone do rachunków dochodów własnych, o których mowa w art. 22 u.f.p. z 2005 r. (tak jak zagraniczne jednostki budżetowe).

Zgodnie z art. 11a ust. 1 u.f.p. państwowe jednostki budżetowe, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, gromadzą na wydzielonym rachunku dochody z określonych w tym przepisie tytułów. Tymi jednostkami będą między innymi podmioty wymienione w art. 3a–3f ustawy o systemie oświaty (m.in. publiczne szkoły artystyczne, dla których organem prowadzącym jest minister właściwy ds. kultury i ochrony dziedzictwa narodowego; szkoły rolnicze, dla których organem prowadzącym jest minister właściwy ds. rolnictwa; publiczne szkoły leśne, dla których organem prowadzącym jest minister właściwy ds. środowiska; publiczne szkoły i placówki w zakładach poprawczych, dla których organem prowadzącym jest minister sprawiedliwości). W świetle art. 11a ust. 1 u.f.p. jednostki te mogą gromadzić dochody na wydzielonym rachunku. Nie zostało sprecyzowane, o jaki rachunek chodzi, tak jak w przypadku zagranicznych jednostek budżetowych, gdzie ustawodawca jasno stwierdził, że dochody muszą być gromadzone na rachunku bankowym. Jednak nie powinno budzić wątpliwości, że w przypadku jednostek z art. 11a również chodzi o rachunek bankowy.

Art. 11a ust. 1 u.f.p. zawiera zamknięty katalog tytułów, z których dochody mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku. Są to: spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej, odszkodowania i wpłaty za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej, dochody z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej m.in. na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych, opłaty egzaminacyjne, za wydawanie świadectw i certyfikatów, a także za sprawdzanie kwalifikacji, z tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży w bursach i internatach, ponoszonych przez rodziców lub opiekunów, z dopłat bezpośrednich

i innych płatności stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej UE, otrzymanych na podstawie odrębnych przepisów.

Większość z przedstawionych źródeł dochodów nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Należy wskazać, że dochody ze spadków, zapisów i darowizn mogą być gromadzone na rachunku, jeżeli zostały otrzymane w formie pieniężnej. Art. 11a u.f.p. nie dopuszcza sytuacji, w której majątek lub prawa otrzymane z powyższych tytułów zostały odpłatnie zbyte, a dochód uzyskany z nich w formie pieniężnej może być gromadzony na wydzielonym rachunku. Aktualne także wydają się wątpliwości dotyczące odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej. Kompensacja szkody wynikłej wskutek utraty lub uszkodzenia mienia ma charakter odszkodowania, nawet wówczas, gdy podmiotem naprawiającym szkodę jest podmiot inny od tego, który ją wyrządził (np. ubezpieczyciel), a także wtedy, gdy szkoda została naprawiona dobrowolnie. Zatem trudno określić, czym będzie wpłata na gruncie art. 11a ust. 1 pkt 2 u.f.p. Kolejną wątpliwość może budzić gromadzenie dochodów na wydzielonym rachunku pochodzących z tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży ponoszonych przez rodziców i opiekunów. Może wystąpić sytuacja, w której powyższe opłaty będą ponoszone przez inne podmioty niż rodzice i opiekunowie. Wówczas dochodów z takich opłat jednostka budżetowa nie będzie mogła gromadzić na wydzielonym rachunku bankowym. Nadto w porównaniu do katalogu dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym przez zagraniczne jednostki budżetowe brak jest w art. 11a u.f.p. dochodów z najmu, dzierżawy i sprzedaży składników majątkowych.

Powyższy katalog dochodów nie zawiera dochodów z tytułu odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym. Jednak zgodnie z art. 11a ust. 4 u.f.p. dochody gromadzone na wydzielonym rachunku wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych. Ustawodawca nie wskazuje, czy chodzi o odsetki za



opóźnienie, o których mowa w art. 481 §1 k.c.<sup>21</sup>, czy także odsetki od zgromadzonych na rachunku środków. Dlatego też można przyjąć, że dochodami gromadzonymi na wydzielonym rachunku mogą być także odsetki od środków na nim zgromadzonych.

Zgodnie z art. 11a ust. 2 u.f.p. decyzje o utworzeniu rachunku podejmują kierownicy państwowych jednostek budżetowych po uzyskaniu zgody organu prowadzącego szkołę. Zatem nie zachodzą tutaj wątpliwości dotyczące podmiotu uprawnionego do utworzenia wydzielonego rachunku – tak jak w przypadku tworzenia rachunków dochodów własnych przez państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami RP. Należy również uznać, że gromadzenie określonych dochodów na wydzielonym rachunku przez państwowe jednostki oświatowe ma charakter fakultatywny, mimo że sformułowanie zawarte w art. 11a ust. 1 zostało ujęte w postaci nakazującej („państwowe jednostki budżetowe gromadzą na wydzielonym rachunku dochody”). Jednak na fakultatywność tworzenia omawianych rachunków wskazuje art. 11a ust. 2, wprowadzając warunek konieczny do podjęcia decyzji o utworzeniu rachunku, jakim jest zgoda organu prowadzącego szkołę.

Art. 11a określa tylko podmiot uprawniony do podjęcia decyzji dotyczącej utworzenia wydzielonego rachunku dochodów. Nie określa natomiast sposobu rozliczania się państwowej jednostki oświatowej z budżetem państwa w związku z gospodarowaniem netto środkami publicznymi. Jednak należy przyjąć, że gospodarka środkami, o których mowa w art. 11a ust. 1 u.f.p., powinna być ujęta w planie dochodów objętych wydzielonym rachunkiem i wydatków nimi finansowanych oraz podlegać wymaganej sprawozdawczości. Ponadto nie została rozstrzygnięta kwestia dotycząca środków, które nie zostały wykorzystane w roku budżetowym, w którym wpłynęły na wydzielony rachunek bankowy. Mimo to należy wskazać, że środki zgromadzone na rachunku, a niewykorzystane w danym roku budżetowym, powinny przechodzić na następne lata (tak jak ma

---

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 121).

to miejsce w przypadku środków zgromadzonych na wydzielonych rachunkach zagranicznych jednostek budżetowych)<sup>22</sup>.

Dochody państwowych jednostek budżetowych mogą być przeznaczane wyłącznie na sfinansowanie wydatków bieżących i majątkowych, czyli wydatków, o których mowa w art. 124 ust. 3 i 4 u.f.p. Ponadto dochody gromadzone na rachunku są przeznaczane na cele wskazane przez darczyńcę. Trzeba wskazać, że tylko dochody uzyskane z tytułu darowizny mogą być przeznaczane na cele wskazane przez darczyńcę. Pozostałe dochody nie mogą być przeznaczane na powyższe cele, nawet wówczas, gdy dochody uzyskane z tytułu darowizny byłyby niewystarczające do osiągnięcia celu wskazanego w umowie darowizny. W przypadku, gdy jednostka uzyskuje dochody z odszkodowań i wpłat za utracone mienie będące w jej zarządzie bądź użytkowaniu, przeznacza je na remont lub odtworzenie mienia. Dodatkowym ograniczeniem w wydatkowaniu środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku jest zakaz przeznaczania ich na wynagrodzenia osobowe, zatem nie wszystkie wydatki bieżące jednostki budżetowej będą mogły być finansowane z tych środków (art. 11a ust. 4 u.f.p.). Uważam, że należy przyjąć, iż powyższe ograniczenie dotyczy również finansowania pochodnych od wynagrodzeń, chociaż nie będzie miało zastosowania do wynagrodzeń przysługujących z innych tytułów niż umowa o pracę (np. wynagrodzenie wynikające z umowy zlecenia lub umowy o dzieło).

Zapewnienie możliwości państwowym jednostkom budżetowym, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, prowadzącym działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, gromadzenia określonych dochodów na wydzielonych rachunkach oceniane jest pozytywnie, ze względu na to, że bezpośrednie wykorzystywanie wskazywanych wyżej dochodów, bez konieczności odprowadzania ich na rachunek budżetu, pozwala lepiej realizować zadania tych jednostek<sup>23</sup>.

Ostatnim rodzajem podmiotów, które mogą gromadzić dochody z określonych tytułów, są samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność na podstawie ustawy o systemie oświaty. Na podstawie art.

---

<sup>22</sup> C. Kosikowski, *Ustawa...*, s. 108.

<sup>23</sup> Tamże, s. 108.

223 ust. 1 u.f.p. mogą one gromadzić na wydzielonym rachunku dochody określone przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Jednostkami budżetowymi, o których mowa w tym przepisie, są m.in. publiczne przedszkola, szkoły podstawowe, gimnazja (w tym z oddziałami integracyjnymi), których zakładanie i prowadzenie należy do zadań własnych gminy (art. 5 ustawy o systemie oświaty). Są nimi także publiczne szkoły podstawowe specjalne, gimnazja specjalne, szkoły ponadgimnazjalne, szkoły sportowe i mistrzostwa sportowego, których zakładanie i prowadzenie jest zadaniem własnym powiatu na podstawie art. 5a ustawy o systemie oświaty. Natomiast wojewódzkimi jednostkami oświatowymi będą m.in. publiczne zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli, a także biblioteki pedagogiczne (art. 6 powoływanej ustawy).

Wyłączną kompetencję do określenia katalogu dochodów, które mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku, ma organ stanowiący j.s.t. Art. 223 ust. 1 u.f.p. wymienia dochody, które w szczególności mogą być gromadzone na takim rachunku. Są to dochody ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej oraz dochody z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie lub użytkowaniu jednostki. Jest to przykładowe wyliczenie dochodów, które organ stanowiący może w uchwale rozszerzyć. Aktualne są tutaj uwagi dotyczące wątpliwości związanych z rozumieniem poszczególnych tytułów, z których dochody mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku. Jednak organ stanowiący j.s.t. nie może postanowić, że całość dochodów uzyskiwanych z działalności podstawowej samorządowej jednostki budżetowej będzie gromadzona na wydzielonym rachunku ze względu na istotę jednostki budżetowej, którą jest budżetowanie brutto. Wówczas traciłby sens jej byt w takiej formie, ponieważ cała jej działalność oparta byłaby o metodę budżetowania netto i pozostawałaby poza budżetem<sup>24</sup>. Ponadto organ stanowiący może określić jedynie takie dochody gromadzone na rachunku, które pobiera dana jednostka budżetowa.

---

<sup>24</sup> A. Gorgol, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1003.

W literaturze przedmiotu zostało przedstawione stanowisko, zgodnie z którym art. 223 u.f.p. nakłada na organy stanowiące j.s.t. obowiązek tworzenia w samorządowych jednostkach oświatowych wydzielonych rachunków dochodów własnych<sup>25</sup>. Należy jednak przyjąć, że art. 223 u.f.p. stanowi jedynie uprawnienie sejmiku/rady j.s.t. do podjęcia uchwały o utworzeniu wydzielonego rachunku dochodów, a nie jego/jej obowiązek<sup>26</sup>. Sformułowanie w art. 223 u.f.p. „samorządowe jednostki budżetowe gromadzą na wydzielonym rachunku dochody [...]” zostało ujęte w postaci nakazującej, jednak z interpretacji dalszej części art. 223 wynika fakultatywność tworzenia rachunków dochodów własnych. Zgodnie art. 223 ust. 2 pkt 1 u.f.p. organ stanowiący j.s.t. określa jednostki budżetowe, które gromadzą dochody na wydzielonym rachunku. To sformułowanie jednoznacznie wskazuje na fakultatywność istnienia wydzielonych rachunków. Gdyby tworzenie rachunków dochodów własnych było obowiązkowe, organ stanowiący musiałby utworzyć odrębny rachunek dla każdej jednostki oświatowej. Natomiast na gruncie obecnej regulacji ma on kompetencję do wskazania tylko niektórych jednostek, a nie wszystkich. Fakultatywność omawianej instytucji wynika także z uzasadnienia do projektu u.f.p., zgodnie z którym „[...] ze względu na dużą wagę działań [...] w zakresie oświaty, w środowiskach samorządowych szczególnie niewielkich gminach stworzenie takiej możliwości funkcjonowania dodatkowego rachunku wydaje się właściwe i wychodzi naprzeciw postulatowi zgłaszanym przez samorzady i opinię publiczną”<sup>27</sup>.

Mimo że rada/sejmik nie mają obowiązkowo podjęcia uchwały w sprawie tworzenia wydzielonego rachunku, to utworzenie takiego rachunku jest uzasadnione nie tylko z punktu widzenia uelastycznienia prowadzenia gospodarki finansowej przez samorządowe jednostki oświatowe. W przy-

---

<sup>25</sup> E. Czołpińska, *Projekt uchwały budżetowej i uchwała budżetowa JST na 2010 r. z uwzględnieniem przepisów nowej ustawy o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2009, dodatek specjalny do nr. 10, s. 7.

<sup>26</sup> K. Sawicka, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, s. 591; J.M. Salachna, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa...*, s. 699–700.

<sup>27</sup> *Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych*, druk nr 1181, s. 37, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/B6424AF9598E217FC12574EA002C08AC/\\$file/1181.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/B6424AF9598E217FC12574EA002C08AC/$file/1181.pdf) (dostęp: 27 marca 2014 r.).

padku otrzymania przez jednostkę oświatową nieposiadającą wydzielonego rachunku spadku, zapisu lub darowizny konieczna będzie zmiana w budżecie j.s.t., przynajmniej po stronie wydatków, jeżeli darczyńca lub spadkodawca wskazał cel, na który przekazane środki mają być otrzymane<sup>28</sup>. Zatem uzasadnione jest tworzenie wydzielonych rachunków jednostek oświatowych również ze względów proceduralnych.

Art. 223 ust. 2 u.f.p. określa konieczne elementy, które muszą zostać ujęte w uchwale organu stanowiącego j.s.t. w sprawie utworzenia wydzielonego rachunku dochodów. Są to: określenie jednostek budżetowych, które będą gromadzić dochody na wydzielonym rachunku; wskazanie przeznaczenia dochodów, z tym że dochody wraz odsetkami nie mogą być przeznaczane na finansowanie wynagrodzeń osobowych; określenie sposobu i trybu sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania.

Rada/sejmik muszą dokładnie określić, które z samorządowych jednostek oświatowych mogą gromadzić określone dochody na wydzielonych rachunkach. Jednak w doktrynie twierdzi się, że w uchwale organu stanowiącego j.s.t. wystarczające będzie oznaczenie kategorii jednostek budżetowych, bez konieczności wskazywania ich nazw własnych (np. dozwolone będzie sformułowanie „wszystkie szkoły podstawowe” zamiast wskazywania każdej takiej jednostki z osobna)<sup>29</sup>. Organ stanowiący musi także określić przeznaczenie gromadzonych środków. Mogą to być wydatki bieżące, majątkowe, związane z odtworzeniem i remontami mienia jednostki budżetowej itp., jednakże nie mogą to być wydatki przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych (podobnie jak w przypadku państwowych jednostek oświatowych, o których mowa w art.11a u.f.p.). Środki te nie mogą być również przeznaczane na pochodne od wynagrodzeń, gdyż te ściśle są związane z wynagrodzeniami. Natomiast środki zgromadzone na wydzielonym rachunku mogą być przeznaczane na finansowanie wynagrodzeń z tytułu umowy zlecenia lub umowy o dzieło, ponieważ wynagrodzenia te nie są zaliczane do wynagrodzeń osobowych.

---

<sup>28</sup> J.M. Salachna, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa...*, s. 701.

<sup>29</sup> Tamże, s. 702.

Uchwała w sprawie utworzenia wydzielonego rachunku dochodów powinna zawierać także sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania. Zgodnie z art. 214 pkt 2 u.f.p. plan dochodów rachunku dochodów własnych stanowi załącznik do uchwały budżetowej. Zatem tryb sporządzania planu finansowego powinien być dostosowany do terminów obowiązujących przy uchwalaniu budżetu j.s.t. Plan finansowy dochodów i wydatków z art. 223 u.f.p. powinien być sporządzany na okres roku budżetowego w pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej. Ponadto organ stanowiący zobowiązany jest do wskazania, jakie zmiany mogą być dokonywane w planie finansowym, jaki podmiot jest do tego uprawniony, a także sposobu i trybu zatwierdzania powyższych zmian<sup>30</sup>. W doktrynie wskazuje się, że podmiotem zatwierdzającym plan finansowy, a także jego zmiany powinien być zarząd j.s.t.<sup>31</sup> Nie może on równocześnie przenieść swoich uprawnień na inny podmiot<sup>32</sup>.

Zgodnie z art. 223 ust. 3 wydatki z rachunku dochodów własnych mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów w ramach planu finansowego. Oznacza to, że samorządowe jednostki budżetowe nie mogą zaciągać zobowiązań przekraczających wysokość środków zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku dochodów. Natomiast zgodnie z art. 223 ust. 4 u.f.p. środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku na dzień 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu j.s.t. w terminie do dnia 5 stycznia następnego roku. Zaledwie pięciodniowy termin na przekazanie środków pozostających na rachunku jest spowodowany tym, że przekazanie środków nie wymaga sporządzania sprawozdania finansowego. W porównaniu do jednostek, o których mowa w art. 11a i art. 163 u.f.p., samorządowe jednostki oświatowe nie mogą wykorzystać w kolejnym roku budżetowym środków pozostających na rachunku na dzień 31 grudnia. Zatem

---

<sup>30</sup> K. Sawicka, [w:] M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, s. 593.

<sup>31</sup> J.M. Salachna, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Nowa ustawa...*, s. 703; K. Sawicka, [w:] M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa...*, s. 594.

<sup>32</sup> Uchwała Kolegium RIO we Wrocławiu z dnia 19 stycznia 2011 r. Nr 8/2011, *LexPolonica* nr 2502135.

kierownicy jednostek budżetowych będą starali się wykorzystać w pełni zgromadzone środki, co może powodować nie zawsze racjonalne ich przeznaczenie.

Rachunki dochodów własnych samorządowych jednostek oświatowych są również oceniane pozytywnie. Powodują one wzrost elastyczności gospodarki finansowej jednostek budżetowych. Ponadto mogą one w pewnym zakresie wpływać na wysokość gromadzonych dochodów (jednostki budżetowe będą dążyły do osiągnięcia wzrostu tych dochodów), co zbliża je do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą<sup>33</sup>. Istnienie wydzielonego rachunku dochodów powoduje uproszczenie dokonywania wydatków ze względu na to, że są one realizowane bez konieczności uprzedniego odprowadzenia dochodów na rachunek budżetu j.s.t.

#### 4. Zakończenie

Pozytywnie należy ocenić rachunki dochodów własnych jako wyjątki od metody budżetowania brutto tworzone w określonych jednostkach budżetowych. Wprawdzie środki zgromadzone na wydzielonych rachunkach bankowych znajdują się poza budżetem i w związku z tym utrudniona jest kontrola nad ich gromadzeniem oraz wydatkowaniem, jednak taka regulacja jednocześnie pozytywnie wpływa na gospodarkę finansową tych jednostek, a także zwiększa możliwości pozyskiwania dodatkowych dochodów. Ponadto funkcjonowanie wydzielonych rachunków dochodów ułatwia procedurę dokonywania wydatków, ponieważ mogą one być finansowane bezpośrednio przez jednostkę budżetową, bez konieczności pozyskiwania środków z budżetu. Umożliwienie tworzenia rachunków dochodów własnych przez jednostki mające siedzibę poza granicami RP ma na celu zapewnienie ich niezależności finansowej, a także jest związane z ich specyficznym charakterem wynikającym z rodzaju prowadzonej przez nie działalności oraz miejscem jej wykonywania. Natomiast funkcjonowanie

---

<sup>33</sup> J.M. Salachna, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa...*, s. 703; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa...*, s. 1020.

wydzielonych rachunków bankowych w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych, które prowadzą działalność, o której mowa w ustawie o systemie oświaty, wynika z możliwości pozyskiwania środków z działalności ubocznej prowadzonej przez te jednostki.

Jednak nieuzasadnione jest umiejscowienie odpowiednich regulacji dotyczących rachunków dochodów własnych zagranicznych oraz samorządowych jednostek budżetowych w strukturze ustawy o finansach publicznych. Powinny one być ujęte w Dziale I Rozdziale 3 ustawy dotyczącym jednostek sektora finansów publicznych, tak jak to ma miejsce w przypadku rachunku dochodów własnych państwowych jednostek oświatowych, a nie w obrębie regulacji dotyczących wykonywania ustawy budżetowej czy odnoszących się do budżetu samorządowego. Gospodarka finansowa jednostek budżetowych powinna być uregulowana w jednym miejscu, bez względu na ich rodzaj oraz powiązanie z budżetem państwa lub budżetem jednostek samorządu terytorialnego.

### **Bibliografia:**

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Czołpińska E., *Projekt uchwały budżetowej i uchwała budżetowa JST na 2010 r. z uwzględnieniem przepisów nowej ustawy o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2009, dodatek specjalny do nr 10, s. 1–20.
- Głuchowski J., Pomorska A., Szolno-Koguc J. (red.), *Ekonomiczne i prawne aspekty racjonalizacji wydatków publicznych, kontrowersje wokół wydatkowania środków publicznych w wybranych dziedzinach funkcjonowania państwa i gospodarki narodowej. Tom II*, Wydawnictwo Uniwersytetu M. Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo PRESSCOM, Wrocław 2010.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Miemiec W. (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2006.



- Ruśkowski E. (red.), *System prawa finansowego. Tom II. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Smoleń P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.