



Ministerstwo
Finansów
Departament Polityki Wydatkowej

**Przegląd struktury i wysokości wydatków
klasyfikowanych w dziale 758 *Różne rozliczenia***

Warszawa, kwiecień 2018 r.

Przegląd struktury i wysokości wydatków klasyfikowanych w dziale 758 *Różne rozliczenia*

Dokument „Przegląd struktury i wysokości wydatków klasyfikowanych w dziale 758 *Różne rozliczenia*” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie osoby lub podmioty pobierające te informacje są zobowiązane do:

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) poinformowania o przetworzeniu informacji ponownie wykorzystywanej.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

Spis treści

Wstęp	3
1. Zmiany w zakresie klasyfikowania wydatków w dziale <i>Różne rozliczenia</i>	7
2. Wydatki klasyfikowane w dziale <i>Różne rozliczenia</i>	10
3. Sposób rozliczania dotacji i subwencji	23
4. Wydatki działu 758 w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa.....	25
5. Podsumowanie	27
Spis tabel, wykresów i rysunków	29

Wstęp

Jednym z kierunków reformy systemu budżetowego¹ jest uporządkowanie systemów zbierania danych dotyczących wydatków ze środków publicznych (sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej). Obecnie informacje budżetowe gromadzone są w układzie klasyfikacji budżetowej, której podstawy konstrukcyjne zostały określone w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych*² (dalej: ustawa o finansach publicznych lub UoFP).

Wydatki publiczne, zgodnie z art. 39 ust. 1 UoFP, klasyfikuje się według działów, rozdziałów i paragrafów. Działy i rozdziały określają rodzaj działalności, zaś paragrafy – rodzaj wydatku. Klasyfikacja budżetowa, uszczegółowiona w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r.³, wydanym na podstawie art. 39 ust. 4 i 5 UoFP, obejmuje obecnie 34 działy, 643 rozdziały i ponad 250 trzycyfrowych paragrafów wydatków oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 UoFP.

Kolejną jednostkę klasyfikacyjną stanowią części budżetu państwa. Części odpowiadają organom władzy publicznej, kontroli państwowej, sądom, trybunałom i innym organom wymienionym w art. 139 ust. 2 UoFP, administracji rządowej, przy czym dla poszczególnych działów administracji rządowej oraz dla urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów ustala się odpowiednio odrębne części budżetu. Wykaz części (numery i nazwy) oraz ich dysponentów ustala, w drodze rozporządzenia, Minister Finansów na podstawie upoważnienia zawartego w art. 114 ust. 4 UoFP⁴. Dodatkowe reguły określone są w odrębnych przepisach. Przykładowo, zgodnie z dyspozycją art. 114 ust. 2 UoFP, w odrębnych częściach budżetu państwa ujmuje się (1) subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, (2) rezerwę ogólną, (3) rezerwy celowe, (4) obsługę długu Skarbu Państwa, (5) środki własne Unii Europejskiej, (6) przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, czy (7) dochody, o których mowa w art. 111 pkt 16 UoFP⁵. Z kolei z art. 4 ust. 4 ustawy z 4 września 1997 r. *o działach administracji rządowej*⁶ wynika, że kierowanie działami administracji rządowej *budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* powierza się jednemu ministrowi. W konsekwencji, dla tych 3 działów administracji rządowej ustalona została jedna część budżetu państwa, którą dysponuje Minister Finansów.

¹ Zgodnie z *Załoženiami reformy systemu budżetowego*, przyjętymi przez Radę Ministrów 26 lipca 2016 r.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z późn. zm.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, z późn. zm.).

⁴ Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2016 r. poz. 1026, z późn. zm.).

⁵ Chodzi o środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b UoFP, na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d i pkt 6 UoFP oraz w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 549), po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa.

⁶ Dz. U. z 2017 r. poz. 888, z późn. zm.

Dodatkowo wydatki prezentowane są w układzie zadaniowym, który stanowi *de facto* drugi, obok tzw. tradycyjnej klasyfikacji budżetowej, wymiar klasyfikacyjny, zasadniczo o charakterze prezentacyjnym.

Mankamenty stosowanej obecnie klasyfikacji budżetowej zostały opisane w założeniach reformy systemu budżetowego – są to przede wszystkim: dualizm klasyfikacyjny (układ tzw. tradycyjny i zadaniowy) oraz niejednorodne kryteria konstrukcyjne, zarówno w odniesieniu do działów, jak i, w większym stopniu, do rozdziałów tradycyjnej klasyfikacji budżetowej.

Stworzenie nowej klasyfikacji, odpowiadającej na potrzeby zarówno Ministra Finansów, jak i pozostałych dysponentów oraz innych interesariuszy, wymaga przeprowadzenia szeregu złożonych prac analitycznych o różnorodnym zakresie. Celem takich prac powinno być stworzenie jednolitego systemu klasyfikacyjnego, który będzie wykorzystywany zarówno w pracach budżetowych (do planowania i sprawozdawczości) jak i rachunkowości w całym sektorze publicznym. Dzięki temu zredukowana zostałaby złożoność obecnego systemu oraz ograniczone niejasności, a nowy system klasyfikacyjny umożliwiłby integrację informacji finansowych w sektorze publicznym⁷.

W niniejszym opracowaniu zaprezentowane zostały wyniki przeglądu struktury i wysokości wydatków ujmowanych w dziale *Różne rozliczenia*, w kontekście celów i potrzeby dokonania zmian wynikających z założeń reformy systemu budżetowego. W ramach przeglądu przeprowadzone zostały analizy obejmujące: (1) zmiany zakresu działu *Różne rozliczenia* (począwszy od 1991 r.), (2) wielkość i strukturę wydatków klasyfikowanych w tym dziale (w latach 2001-2016), a także (3) zasady rozliczania dotacji i subwencji, stanowiących największą grupę wydatków działu 758 oraz (4) sposób prezentacji wydatków klasyfikowanych w tym dziale w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa.

Należy zauważyć, że dział *Różne rozliczenia* (który aktualnie oznaczony jest numerem 758) należy, obok działu *Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne* (753), do dwóch działów, w których są klasyfikowane największe wydatki budżetu państwa. Wydatki klasyfikowane w dziale 758 obejmują w szczególności transfery na finansowanie zadań realizowanych przez organy administracji publicznej – np.:

- 1) subwencje (ujmowane w części 82. budżetu państwa), o których ostatecznym przeznaczeniu decydują odpowiednie organy jednostek samorządu terytorialnego (dalej: jst lub samorzady), które stanowiły od 48% do 80% łącznych wydatków klasyfikowanych w dziale 758 (w latach 2001-2016);
- 2) rezerwy celowe (ujmowane w części 83.) – planowane obecnie zgodnie z art. 140 ust. 2 UoFP, które stanowiły od 17% do 34% łącznych wydatków klasyfikowanych w dziale 758 (w latach 2001-2016);
- 3) środki wpłacane w całości do budżetu Unii Europejskiej (UE) – (ujmowane w części 84.), które stanowiły od 10% do 20% łącznych wydatków klasyfikowanych w dziale 758 (w latach 2004-2016).

⁷ World Bank Group, *Integration of the Charts of Accounts and Budget Classification*, 2017 r.

W latach 2001-2016 w dziale *Różne rozliczenia* klasyfikowano corocznie około 20% wydatków budżetu państwa (w 2016 r. była to kwota 74 mld zł, tj. 20,6%)⁸.

Ujmowanie corocznie ponad $\frac{1}{5}$ wydatków budżetowych jako różne rozliczenia oraz brak w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej pełnych i usystematyzowanych informacji o ostatecznym przeznaczeniu znacznej części z nich, zmniejsza przejrzystość wydatków publicznych, a także utrudnia ocenę ich skuteczności i efektywności.

Przeprowadzone analizy rozwiązań w zakresie klasyfikowania i prezentowania wydatków budżetu państwa w innych krajach (USA, Niemcy, Wielka Brytania, Francja, Szwecja) wykazały, że nie występuje w nich pozycja „różne rozliczenia” lub podobnie istotna (wartościowo) pozycja o tak ogólnym tytule.

Ramka 1 Klasyfikacja funkcjonalna wydatków – rozwiązania międzynarodowe

Unia Europejska

W celu zapewnienia porównywalności rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej został utworzony Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA), na mocy Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej⁹. Zgodnie z rozporządzeniem stosowane są cztery różne klasyfikacje funkcjonalne:

COFOG – klasyfikacja wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych według funkcji,

COPNI – wykorzystywana do celów opisu i analizy wydatków prywatnych instytucji niekomercyjnych działających na rzecz gospodarstw domowych,

COPP – do celów opisu i analizy zachowania producentów oraz

Coicop – dotycząca spożycia indywidualnego według celu.

USA

Ogólny podział wydatków uwzględnia zadania realizowane przez Rząd Federalny oraz poszczególne stany. W budżecie rządu federalnego wyodrębnia się wydatki dyskrecyjne (dotyczące i niedotyczące obronności) oraz wydatki obowiązkowe, prezentowane w układzie programów budżetowych. Obejmują one głównie ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, opiekę medyczną i inne obowiązkowe programy. Wydatki poszczególnych stanów są zaś przeznaczane głównie na: edukację, szkolnictwo wyższe, zdrowie i pomoc społeczną, bezpieczeństwo publiczne, transport, ochronę zasobów naturalnych, historycznych i kulturowych oraz inne programy stanowe.

Wielka Brytania

Coroczny budżet przedstawia zmiany w stosunku do scenariusza *no policy change*¹⁰. Jest to wykaz decyzji budżetowych rządu i prognoza ich skutków. Budżet przedstawia listę zwiększeń i zmniejszeń wydatków, nowych pozycji wydatkowych oraz programów lub świadczeń, których finansowanie zakończono.

⁸ W ustawie budżetowej na rok 2017 odsetek ten zwiększył się do 25,38%, a w ustawie na rok 2018 – do 25,58% wszystkich wydatków budżetu państwa. Dla porównania, w roku 2016 w budżetach jst w dziale 758 zostały sklasyfikowane wydatki w wysokości ok. 2,6 mld zł, co stanowiło około 1,2% łącznych wydatków jst.

⁹ Dz. Urz. UE. L.2013.174.1.

¹⁰ Szerzej na temat scenariusza *no policy change* (tzw. niezmiennego kursu polityki) można przeczytać w dokumencie „Współpraca techniczna z Międzynarodowym Funduszem Walutowym: Omówienie głównych ustaleń i rekomendacji w zakresie średniookresowych ram budżetowych. Główne ustalenia i rekomendacje dotyczące średniookresowych ram budżetowych”, dostępnym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Francja

Budżet składa się z dwóch części: jedna opisuje dochody państwa, a druga – wydatki, w której wyodrębnia się wydatki na funkcjonowanie administracji państwowej, inwestycje, koszty realizacji polityk publicznych oraz obsługę długu.

Niemcy

Podział budżetu państwa odzwierciedla jednostki realizujące poszczególne zadania.

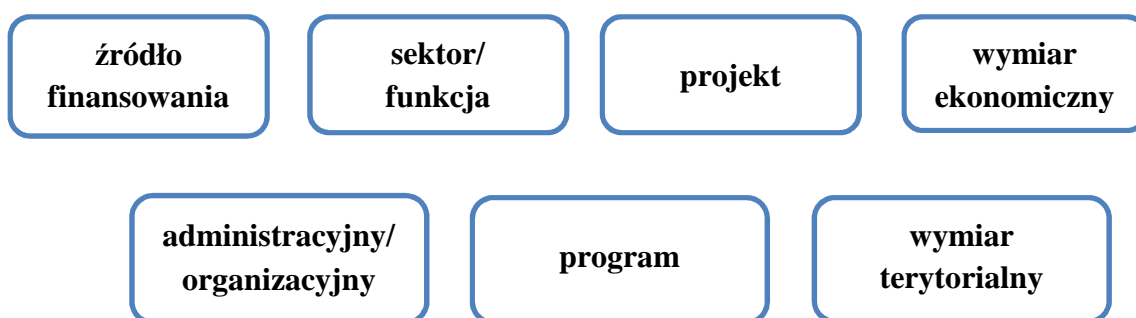
Szwecja

Budżet zawiera przedstawione w sposób opisowy i tabelaryczny najważniejsze reformy państwa w ujęciu wieloletnim oraz ich wpływ na finanse publiczne. Stosowany jest podział na 27 tzw. obszarów wydatkowych.

Źródło: Opracowanie własne.

Kluczem do efektywnego planowania i sprawozdawczości powinno być zintegrowanie klasyfikacji budżetowej oraz planu kont. Jak wskazuje Bank Światowy¹¹, w ramach niezbędnej integracji planu kont oraz klasyfikacji budżetowej, mając na względzie konieczność zaspokojenia potrzeb różnych interesariuszy, schemat budowy planu kont powinien opierać się na segmentach. Tam, gdzie to znalazłoby uzasadnienie, warto również wykorzystać standardy międzynarodowe (COFOG¹², GFS 2014¹³). Każdy z segmentów powinien zostać skonstruowany pod kątem zaspokojenia jednego rodzaju potrzeb informacyjnych. Natomiast dzięki możliwościom współczesnych systemów informatycznych, uzyskiwane byłyby informacje w różnych układach i odpowiadające na różne potrzeby. Proponowana przez ekspertów Banku Światowego, a także rekomendowana przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy¹⁴ wzorcowa struktura segmentów w zintegrowanym planie kont mogłaby być oparta na 7 segmentach, jak prezentuje to rysunek 1.

Rysunek 1 Struktura segmentów w zintegrowanym planie kont – propozycja



Źródło: World Bank Group, *Integration of the Charts of Accounts and Budget Classification*, 2017 r.

¹¹ Patrz przypis 7.

¹² Dodatkowe informacje – patrz Ramka 1.

¹³ GFS 2014 – statystyki sektora rządowego, zawarte w podręczniku Międzynarodowego Funduszu Walutowego z 2014 r.

¹⁴ International Monetary Fund, *Building Forward Estimates and Standardizing the Chart of Accounts*, 2018 r.

1. Zmiany w zakresie klasyfikowania wydatków w dziale *Różne rozliczenia*

Historycznie dział „Różne rozliczenia” pojawił się po raz pierwszy w 1983 r.¹⁵ Zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z 5 marca 1983 r.¹⁶, wydanym na podstawie ustawy z 25 listopada 1970 r. *Prawo budżetowe*¹⁷, w dziale tym, wyodrębnionym z istniejącego działu „Inwestycje, remonty kapitalne, różne rozliczenia” i oznaczonym numerem 97, zostało sklasyfikowanych 16 rozdziałów, w tym np.: rozdział 9723 *Różne dotacje celowe*, rozdział 9744 *Różne rozliczenia finansowe*, czy rozdział 9784 *Rezerwy ogólne*.

Na gruncie przepisów kolejnej ustawy, tj. *Prawa budżetowego* z 1984 r.¹⁸, zakres działu 97 jak i liczba rozdziałów w zasadzie nie uległy zmianie¹⁹.

Ustawa z 5 stycznia 1991 r. – *Prawo budżetowe*²⁰, pierwsza po zmianach ustrojowych wprowadzanych po 1989 r., stanowiła, że dochody i wydatki budżetu państwa klasyfikuje się według:

- 1) **działów** – odpowiadających podstawowym dziedzinom działalności,
- 2) **rozdziałów** – odpowiadających określonym jednostkom organizacyjnym lub zadaniom budżetowym,
- 3) **paragrafów** – odpowiadających określonym źródłom dochodów oraz rodzajom wydatków budżetowych.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z 18 kwietnia 1991 r. w *sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów*²¹ został wyodrębniony dział *Różne rozliczenia*, któremu przypisano nr 97, podobnie jak w latach wcześniejszych. Jako jeden z trzech działów²² nie został on jednak powiązany z branżami według *Klasyfikacji gospodarki narodowej*, do których odwoływała się klasyfikacja pozostałych działów. W momencie wejścia w życie przepisów ww. rozporządzenia dział 97 obejmował 9 rozdziałów, których liczba zwiększyła się do 15 w ostatnim okresie obowiązywania tego rozporządzenia.

Tabela 1 Klasyfikacja rozdziałów działu 97 pod rządami ustawy *Prawo budżetowe* z 1991 r.

Rozdział	Opis
W dacie wejścia w życie przepisów ustawy	
9711	subwencje ogólne dla gmin
9712	rozliczenia między budżetami gmin
9713	różne rozliczenia finansowe
9714	wpływy do wyjaśnienia

¹⁵ W poszukiwaniu początków wyodrębnienia działu 758 w klasyfikacji budżetowej konieczne okazało się cofnięcie do lat 80-tych XX w. W tamtych czasach do zbierania danych stosowane były tradycyjne systemy manualne (fizyczne księgi), co może uzasadniać potrzebę (w tamtym czasie) wyodrębnienia takiej specyficznej podziałki klasyfikacyjnej.

¹⁶ M. P. Nr 9, poz. 52.

¹⁷ Dz. U. Nr 29, poz. 244, z późn. zm.

¹⁸ Ustawa z dnia 3 grudnia 1984 r. *Prawo budżetowe* (Dz. U. Nr 56, poz. 293, z późn. zm.).

¹⁹ W związku z wyodrębnieniem, od 1 stycznia 1986 r., działu 90 – *Dochody od jednostek gospodarki uspołecznionej*, skreślony został rozdział 7911 *Dochody budżetów terenowych z podatku od płac*.

²⁰ Dz. U. Nr 4, poz. 18, z późn. zm.

²¹ Dz. U. Nr 39, poz. 169.

²² Pozostałe dwa działy to dział 90 *Dochody od osób prawnych i osób fizycznych* oraz dział 96 *Dotacje*.

Rozdział	Opis
9715	wpływy do rozliczenia
9716	prywatyzacja
9717	ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów
9718	rezerwy ogólne i celowe – w rozdziale tym ujmuje się tylko rezerwy, których nie można podzielić na działy i rodzaje wydatków w okresie uchwalania budżetu
9719	nadwyżka budżetu z roku ubiegłego
Począwszy od 1 stycznia 1999 r. – w ostatnim roku obowiązywania	
9701	część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego
9703	część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów
9704	część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw
9709	część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin
9710	część drogowa subwencji ogólnej dla gmin
9711	część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin
9712	rozliczenia między budżetami jednostek samorządu terytorialnego
9713	różne rozliczenia finansowe
9714	wpływy do wyjaśnienia
9715	wpływy do rozliczenia
9716	prywatyzacja
9717	ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów
9718	rezerwy ogólne i celowe (ujmuje się tylko rezerwy, których nie można podzielić na działy i rodzaje wydatków w okresie uchwalania budżetu, oraz rezerwy subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego)
9719	nadwyżka budżetu z roku ubiegłego
9722	Agencja Prywatyzacji

Źródło: Opracowanie własne.

Zgodnie z kolejną ustawą – z 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*²³, dochody, wydatki publiczne, przychody i rozchody były klasyfikowane przy uwzględnieniu *Polskiej Klasyfikacji Działalności*²⁴, według:

- 1) **działów i rozdziałów** – określających rodzaj działalności²⁵;
- 2) **paragrafów** – określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku.

Pod rządami tej ustawy wydane zostało nowe rozporządzenie Ministra Finansów z 18 lipca 2000 r. w sprawie klasyfikacji budżetowej²⁶, które zostało zastosowane po raz pierwszy do opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2001. Zgodnie z tymi przepisami, zmienił się sposób klasyfikowania poszczególnych pozycji (zwiększona liczba cyfr), a dział *Różne rozliczenia* otrzymał nr 758, wraz z przyporządkowaniem operacji klasyfikowanych w tym dziale do następujących symboli według *Polskiej Klasyfikacji Działalności* (dalej: PKD): 65.11-67.20, ex 75.11²⁷. W tym dziale (wg PKD) powinny być zatem klasyfikowane wydatki dotyczące następujących obszarów działalności państwa:

²³ Dz. U. Nr 155, poz. 1014, z późn. zm.

²⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 października 1997 r. w sprawie *Polskiej Klasyfikacji Działalności* (Dz. U. Nr 128, poz. 829).

²⁵ „Numeracja działów z założenia nawiązuje do oznaczeń z PKD” za „Klasyfikacja budżetowa 2013, praktyka stosowania klasyfikacji z przykładami doboru podziałek klasyfikacyjnych” pod red. W. Lachiewicza, wyd. C.H. Beck 2013.

²⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 r. w sprawie *szczególnej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (Dz. U. Nr 59, poz. 688).

²⁷ Wyróżnik „ex” oznacza, że objęty danym grupowaniem dział nie wyczerpuje pełnego zakresu wyróżnionego grupowania.

- 1) działalność bankowa,
- 2) ubezpieczenia i fundusze emerytalno-rentowe,
- 3) kierowanie podstawowymi rodzajami działalności państwa (zadania z zakresu administracji publicznej).

W 2001 r. dział 758 obejmował 19 rozdziałów. Tytuły niektórych z nich zostały wprost zaczerpnięte z rozporządzenia z 18 kwietnia 1991 r. (tj. wcześniejszego działu 79). W kolejnych latach, niezależnie od przeprowadzanych zmian ustawowych²⁸, dokonano licznych zmian w zakresie rodzaju wydatków klasyfikowanych w dziale 758, które polegały m.in. na: **(1) uzupełnieniu go o nowe rozdziały**, uwzględniające np. pojawienie się w budżecie państwa: środków z funduszy europejskich²⁹, nowych zadań lub instytucji m.in. w związku ze zmianami prawa, **(2) usunięciu lub połączeniu niektórych rozdziałów**, **(3) zmianie nazwy rozdziału**. Tak np.: w 2013 r. dodano rozdziały: 75863 – *Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego* oraz 75864 – *Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Społecznego*, w 2002 r. skreślony został rozdział 75821 – *Agencja Prywatyzacji*; a w 2016 r. połączono rozdział 75823 – *Partie polityczne* z rozdziałem 75824 – *Komitety wyborcze* w jeden rozdział o numerze 75823 – *Partie polityczne i komitety wyborcze (wyborców)*. W 2003 r. rozdział 75802 – *Część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin* otrzymał brzmienie *Uzupełnienie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego*.

Zgodnie z obecnie obowiązującym rozporządzeniem w sprawie klasyfikacji budżetowej³⁰ w skład działu 758 wchodzi 30 rozdziałów (poniższa tabela).

Tabela 2 Klasyfikacja rozdziałów w ramach działu 758 (stan na kwiecień 2018 r.)

Rozdział	Opis
75801	część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego
75802	uzupełnienie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego
75803	część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów
75804	część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw
75805	część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin
75807	część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin
75808	rozliczenia wpływów z podatków od dochodów osiąganych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnych stref ekonomicznych w części podlegającej przekazaniu na rachunek Funduszu Strefowego
75809	rozliczenia między jednostkami samorządu terytorialnego
75810	uzupełnienie funduszy statutowych banków państwowych i innych instytucji finansowych
75811	rozliczenia z tytułu rachunków clearingowych, barterowych i specjalnych oraz różnice koeficjentowe
75812	rozliczenia z międzynarodowymi organizacjami finansowymi
75813	rozliczenia z tytułu odpowiedzialności Skarbu Państwa za wkłady oszczędnościowe ludności
75814	różne rozliczenia finansowe
75815	wpływy do wyjaśnienia
75816	wpływy do rozliczenia

²⁸ Po ustawie z 1998 r. uchwalona została ustawa o finansach publicznych z 2005 r. oraz obowiązująca obecnie ustawa o finansach publicznych z 2009 r.

²⁹ Obecnie: Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego, Europejski Fundusz Społeczny, Fundusz Spójności, Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejski Fundusz Morski i Rybacki.

³⁰ Wyżej wymienione rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r.

Rozdział	Opis
75817	ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów
75818	rezerwy ogólne i celowe (w rozdziale tym ujmuje się tylko rezerwy, których nie można podzielić na działy i rodzaje wydatków w okresie uchwalania budżetu).
75820	prywatyzacja
75821	Komisja Nadzoru Finansowego
75822	Fundusz Kościelny
75823	partie polityczne i komitety wyborcze (wyborców)
75831	część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin
75832	część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów
75833	część regionalna subwencji ogólnej dla województw
75850	rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych
75860	Euroregiony
75861	Regionalne Programy Operacyjne 2007-2013
75862	Program Operacyjny Kapitał Ludzki
75863	Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego
75864	Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Społecznego

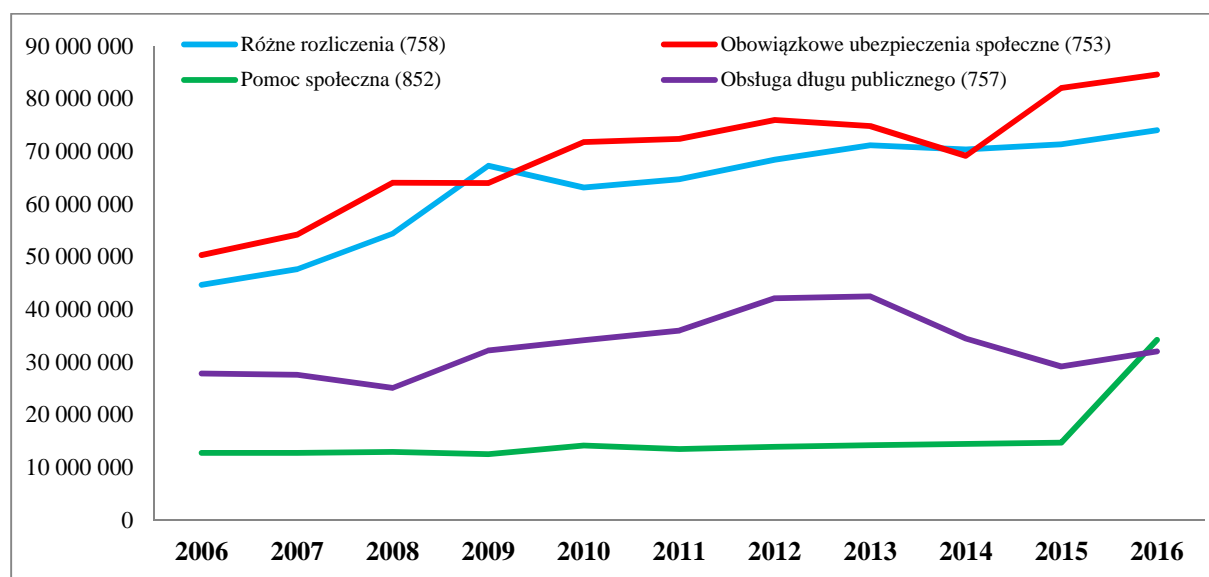
Źródło: Opracowanie własne.

2. Wydatki klasyfikowane w dziale *Różne rozliczenia*

W latach 2001-2016, co piąta złotówka wydatkowana z budżetu państwa była klasyfikowana w dziale 758 – *Różne rozliczenia*. W 2009 i 2014 r. sklasyfikowano w nim najwięcej wydatków (tj. odpowiednio 67,3 mld zł i 70,4 mld zł³¹). W pozostałych latach tego okresu, najwięcej wydatków sklasyfikowano w dziale 753 – *Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne*, a wydatki sklasyfikowane w dziale 758 stanowiły drugą co do wielkości grupę wydatków (poniższy wykres). Dla porównania, w tym samym okresie, wydatki ponoszone w ramach działu 852 – *Pomoc społeczna* były niemal 5-cio krotnie mniejsze, niż wydatki działu 758. Wyjątkiem jest 2016 r., w którym rozpoczęła się realizacja programu *Rodzina 500+*, i wydatki na jego realizację zostały sklasyfikowane w tym dziale (od 2017 r. wydatki związane z realizacją ww. programu są klasyfikowane w dziale 855 – *Rodzina*). Ponadto, wydatki w dziale 758 były od 60% do nawet 130% wyższe niż w dziale 757 – *Obsługa długu publicznego*.

³¹ W ustawie budżetowej na rok 2017 było to już 97,4 mld zł, a w ustawie na rok 2018 – 101,62 mld zł.

Wykres 1 Wykonanie wydatków³² w czterech największych działach budżetu państwa w latach 2006-2016 [w tys. zł]



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2006-2016.

Począwszy od 2001 r. plany wydatków w dziale 758 budżetu państwa obejmowały łącznie 29 rozdziałów³³ w dwunastu różnych częściach (tabela 3). Rozdział *Różne rozliczenia finansowe* (75814) występował w sześciu częściach, rozdział *Rezerwy ogólne i celowe* (75818) – w trzech częściach, zaś rozdział *Prywatyzacja* (75820) – w dwóch. Wydatki w ramach działu 758 obejmowały środki ujęte w 26 rozdziałach w 10 różnych częściach budżetu państwa. Środki planowane w rozdziałach: 75817 *Ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów* (cz. 81) i 75818 *Rezerwy ogólne i celowe* (cz. 83) zostały wykorzystane w drodze przeniesień na zadania do innych części i działów, natomiast środki planowane w rozdziale 75818 *Rezerwy ogólne i celowe* w części 85 zostały wykorzystane – w drodze przeniesień na zadania – w innych działach tej części³⁴.

Tabela 3 Łączne wykonanie wydatków budżetu państwa w poszczególnych rozdziałach działu 758 w latach 2001-2016 [w tys. zł]

Lp.	Część	Rozdział	Wydatki
1.	82	Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	511 212 051
2.	83	<i>Rezerwy ogólne i celowe</i>	253 989 600*
3.	84	Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych	179 409 325
4.	82	Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin	69 832 879
5.	82	Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów	18 432 747
6.	82	Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw	13 106 504
7.	82	Część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów	11 996 514
8.	34	Regionalne Programy Operacyjne 2007-2013	11 321 272

³² W dziale 758 uwzględniono także wykorzystanie rezerw w drodze przeniesień na zadania.

³³ W rozdziałach 75817 *Ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów* (część 81.) oraz 75818 *Rezerwy ogólne i celowe* (część 83.) prezentowany jest plan wydatków (w ustawie budżetowej) oraz wykorzystanie wydatków w drodze przeniesień na zadania (w sprawozdaniu z wykonania budżetu).

³⁴ Część 85. składa się *de facto* z 16 części odpowiadających poszczególnym województwom.

Lp.	Część	Rozdział	Wydatki
9.	82	Część drogowa subwencji ogólnej dla powiatów i województw	7 900 076
10.	82	Część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin	7 538 584
11.	82	Część regionalna subwencji ogólnej dla województw	6 816 327
12.	82	Część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin	6 253 025
13.	82	Część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin	5 884 601
14.	34	Program Operacyjny Kapitał Ludzki	5 506 357
15.	82	Uzupełnienie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	4 810 060
16.	70	Komisja Nadzoru Finansowego	1 744 767
17.	43	Fundusz Kościelny	1 626 442
18.	81	<i>Ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów</i>	<i>1 460 203*</i>
19.	19	Partie polityczne	1 394 012
20.	82	Część równoważąca subwencji ogólnej dla województw	1 251 924
21.	85	Różne rozliczenia finansowe	961 498
22.	34	Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Społecznego	600 673
23.	36	Prywatyzacja	304 195
24.	19	Uzupełnienie funduszy statutowych banków państwowych i innych instytucji finansowych	177 000
25.	34	Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego	93 251
26.	19	Różne rozliczenia finansowe	67 002
27.	36	Różne rozliczenia finansowe	41 113
28.	85	Euroregiony	38 538
29.	82	Różne rozliczenia finansowe	17 123
30.	19	Komitety wyborcze (wyborców)	14 908
31.	85	Prywatyzacja	8 026
32.	42	Różne rozliczenia finansowe	5 696
33.	24	Różne rozliczenia finansowe	4 100
34.	82	Rezerwy ogólne i celowe	2 255
35.	82	Rezerwy subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	1 575
36.	19	Rozliczenia z tytułu odpowiedzialności Skarbu Państwa za wkłady oszczędnościowe ludności	204
37.	85	<i>Rezerwy ogólne i celowe</i>	<i>0**</i>
Łącznie:			1 123 824 426
* - wykorzystanie w drodze przeniesień na zadania do innych części/ działów/ rozdziałów.			
** - sprawozdanie z wykonania budżetu nie zawiera zbiorczych informacji o wykorzystaniu rezerw wojewodów.			

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2001-2016.

Środki publiczne są planowane i wydatkowane w dziale 758 także w ramach budżetu środków Europejskich (BŚE), który został wyodrębniony na podstawie ustawy z 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych*. W latach 2010-2016 w dziale tym wykonano od 14% do ponad 33% wydatków BŚE (poniższa tabela). Wydatki były planowane w częściach 34. i 83. BŚE, zaś realizowane jedynie w części 34. *Rozwój regionalny*.

Tabela 4 Wykonanie wydatków BŚE, w tym w ramach działu 758, w latach 2010-2016 [w tys. zł]

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Wykonanie wydatków działu 758 w ramach BŚE	16 037 163	15 948 889	14 233 544	11 794 365	12 566 588	9 745 697	6 247 757
Łączne wykonanie BŚE	48 124 677	60 829 662	68 309 048	63 872 383	68 405 654	67 695 447	51 700 722
Dział 758 w wydatkach BŚE	33,32%	26,22%	20,84%	18,47%	18,37%	14,40%	12,08%

Źródło: Opracowanie własne.

W sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa wydatki są prezentowane w układzie części i działów klasyfikacji budżetowej. W odniesieniu do działu 758, zestawienie wydatków wg części uwzględnia wykorzystanie rezerw w drodze przeniesień na zadania (dla części 81. i 83.) oraz zrealizowane wydatki w pozostałych częściach. Zestawienie wydatków wg działów obejmuje jedynie zrealizowane wydatki, a więc nie są w nim ujmowane tytuły wydatkowe uwzględnione w częściach 81. i 83. Stąd te dwa zestawienia różnią się w danym roku od kilku do nawet kilkudziesięciu miliardów złotych (w zakresie działu 758 – patrz tabela 4).

Jednocześnie należy stwierdzić, iż kwoty wskazywane jako wykorzystanie rezerw nie zawsze oznaczają, iż środki te zostały faktycznie wydatkowane. Przykładowo, w 2016 r. została utworzona rezerwa celowa pn. *Remont i adaptacja zabytkowych budynków pokoszarowych na potrzeby Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Hipolita Cegielskiego w Gnieźnie* w wysokości 3 mln zł. Zgodnie z zestawieniem wydatków wg części, kwota ta w całości została „przeniesiona na zadania” do części 38. – *Szkolnictwo wyższe*. Zgodnie zaś z treścią sprawozdania cząstkowego dysponenta części 38., dotyczącego wydatków majątkowych: *„Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. Hipolita Cegielskiego w Gnieźnie nie wykorzystwała przekazanej dotacji i zwróciła niewykorzystane środki (w kwocie 3 mln zł) na rachunek Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Powodem niewykorzystania środków było unieważnienie postępowania przetargowego na wyłonienie wykonawcy inwestycji z uwagi na przedstawienie w złożonych ofertach większych niż założył zamawiający cen realizacji inwestycji”*. Zatem w sprawozdaniach z wykonania budżetu rozróżnia się wydatki wykonane i wykorzystane. Wykonanie wydatków oznacza wypływ środków z budżetu (w rozumieniu kasowym)/ przekazanie środków, zaś wykorzystanie (używane w odniesieniu do rezerw w części 81. i 83.) oznacza jedynie „techniczne” przesunięcie środków danej rezerwy do innej/ innych części budżetu, a więc przepływ środków.

Tabela 5 Wydatki działu 758 na podstawie zbiorczych zestawień prezentowanych w układzie części oraz działów budżetowych, a także wykorzystanie rezerw w latach 2001-2016 [w tys. zł]

Rok	Zestawienie wydatków ³⁵ – wg części	Dynamika r/r	Wydatki – wg działów	Wykorzystanie rezerw
1	2	3	4	5
2001	36 904 815	-	29 606 353	7 298 463
2002	39 086 772	105,91%	29 847 381	9 239 390
2003	40 065 773	102,50%	31 905 014	8 160 759
2004	54 736 118	136,62%	37 370 991	17 365 125
2005	57 293 502	104,67%	42 412 170	14 881 332
2006	59 984 557	104,70%	44 694 304	15 290 253
2007	71 965 045	119,97%	47 646 348	24 318 695
2008	70 719 812	98,27%	54 397 140	16 322 672
2009	93 987 168	132,90%	67 252 885	26 734 283
2010	80 016 986	85,14%	63 169 394	16 847 592
2011	79 333 999	99,15%	64 752 374	14 581 627
2012	82 654 229	104,19%	68 418 786	14 235 443
2013	86 720 545	104,92%	71 164 945	15 555 602
2014	85 851 488	99,00%	70 381 479	15 470 005

³⁵ Łączna kwota zrealizowanych wydatków i wykorzystanych rezerw w drodze przeniesień na zadania. Niewielkie różnice pomiędzy wydatkami w kolumnie 2 i sumą wydatków z kolumn 4 i 5, wynikają ze sposobu zaokrąglania danych w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa.

Rok	Zestawienie wydatków ³⁵ – wg części	Dynamika r/r	Wydatki – wg działów	Wykorzystanie rezerw
2015	89 580 473	104,34%	71 346 204	18 234 270
2016	94 923 143	105,96%	74 008 851	20 914 292
	1 123 824 426	-	868 374 620	255 449 803

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2001-2016.

Przyjęty obecnie sposób prezentacji danych w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa uniemożliwia określenie rozdziałów, w ramach których zostały ostatecznie wydatkowane środki zaplanowane jako rezerwy. Analiza sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2006-2016³⁶ wskazuje, iż przesuwanie środków z rezerw następowało głównie do działów: 10 *Rolnictwo i łowiectwo*, 600 *Transport i łączność* oraz działów z „grupy ósmej”, tj.: 801 *Oświata i wychowanie*, 803 *Szkolnictwo wyższe*, 851 *Ochrona zdrowia*, 852 *Pomoc społeczna*, 853 *Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej* oraz 854 *Edukacyjna opieka wychowawcza*.

Jedynie cząstkowe sprawozdania z wykonania niektórych części budżetu państwa³⁷ (także budżetów poszczególnych województw) wskazują dokładnie, na jakie zadania lub w ramach którego rozdziału zostały wydatkowane środki z rezerw.

Dla przykładu: w części 46. *Zdrowie*, w rozdziale 85137 *Urząd Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych*, zaplanowano w 2016 r. wydatki na kwotę 680 tys. zł. Plan po zmianach wyniósł zaś 2 265 tys. zł z uwagi na: (a) decyzję Ministra Zdrowia zmniejszającą plan wydatków o kwotę 145 tys. zł, oraz (b) decyzję Ministra Finansów zwiększającą plan o środki z rezerwy celowej w wysokości 1 730 tys. zł.

Dynamika (r/r) wydatków klasyfikowanych (w latach 2002-2016) w dziale 758 była dodatnia, z wyjątkiem lat: 2008, 2010, 2011 i 2014 r. (powyższa tabela). Ujemna dynamika w tych czterech latach spowodowana była głównie mniejszym niż planowane wykonaniem wydatków³⁸ w następujących rozdziałach:

- ✓ **2008 r.:** 75802 *Uzupełnienie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego* (o 16%) oraz 75818 *Rezerwy ogólne i celowe – cz. 83.* (o 33%),
- ✓ **2010 r.:** 75807 *Część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin* (15%) oraz 75818 *Rezerwy ogólne i celowe – cz. 83.* (37%),
- ✓ **2011 r.:** 75804 *Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw* oraz 75818 *Rezerwy ogólne i celowe – cz. 83.* (po 13%), a także 75833 *Część regionalna subwencji ogólnej dla województw* (34%),
- ✓ **2014 r.:** 75807 *Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin* oraz 75850 *Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych* (po około 5%).

Największa dodatnia dynamika wydatków w dziale 758 miała miejsce w latach: 2004 – prawie 137%, 2007 – 120% i 2009 – 133%. W 2004 r. dynamika ta wynikała z ponad dwukrotnego zwiększenia wysokości rezerw celowych w stosunku do roku poprzedniego oraz

³⁶ W tym: *omówienia wykonania wydatków wg działów i części budżetowych z uwzględnieniem różnic pomiędzy wielkościami uchwalonymi a wykonanymi.*

³⁷ Przygotowywane przez dysponentów poszczególnych części budżetowych, na potrzeby opracowania zbiorczego sprawozdania z wykonania budżetu państwa.

³⁸ Łącznie z mniejszym (niż planowane) wykorzystaniem rezerw.

pojawienia się nowego wydatku w budżecie – składki członkowskiej wpłacanej do budżetu UE, w wysokości prawie 6 mld zł. W 2007 i 2009 r. wynikała zaś głównie ze znacznego zwiększenia wysokości rezerw celowych (odpowiednio o 60% i 64%), zwiększenia wysokości części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (o 5% i 8%) oraz zwiększenia składki członkowskiej do budżetu UE (odpowiednio o około 8% i 10%) – w stosunku do roku poprzedniego.

W latach 1991-1993 wydatki w ustawach budżetowych były planowane jedynie w podziale na bieżące oraz inwestycyjne. Począwszy od 1994 r. są one bardziej szczegółowo grupowane, tj. ze względu na swoje przeznaczenie, co miało swoje źródło w ustawie z 5 stycznia 1991 r. *Prawo budżetowe*³⁹ oraz wydanym na jej podstawie rozporządzeniu Ministra Finansów z 18 kwietnia 1991 r. *w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych oraz innych przychodów i rozchodów*⁴⁰. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do rozporządzenia, paragrafy wydatków łączyły się w następujące grupy: (a) dotacje i subwencje, (b) świadczenia na rzecz osób fizycznych, (c) wydatki bieżące, (d) wydatki majątkowe, (e) rozliczenia z bankami oraz (f) obsługa długu publicznego. Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 marca 2003 r.⁴¹ *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów*, uzupełniło powyższy katalog o grupę wydatków pn. środki własne Unii Europejskiej.

Obecnie, zgodnie z art. 124 ust. 1 UoFP, wydatki budżetu państwa prezentowane są w ustawie budżetowej w układzie 7 grup wydatków, tj.:

- a) dotacje i subwencje;
- b) świadczenia na rzecz osób fizycznych;
- c) wydatki bieżące jednostek budżetowych;
- d) wydatki majątkowe;
- e) wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa;
- f) wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2, w tym wydatki budżetu środków europejskich;
- g) środki własne Unii Europejskiej.

W latach 2001-2016, największy udział w strukturze wydatków sklasyfikowanych w dziale 758 miały *Dotacje i subwencje* (66,5%) oraz *Środki własne Unii Europejskiej* (16,0%), najmniejszy zaś *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* (0,3%) oraz *Obsługa długu Skarbu Państwa* (0%). W latach 2002-2003 niewielka kwota wydatków omawianego działu była także ujęta w ramach rozliczeń z bankami (2 tys. zł w 2002 r. i 203 tys. zł w 2003 r.), która to grupa została ostatecznie zniesiona z końcem 2007 r.⁴².

³⁹ Dz. U. Nr 4, poz. 18, z późn. zm.

⁴⁰ Dz. U. Nr 39, poz. 169, z późn. zm.

⁴¹ Dz. U. Nr 68, poz. 634.

⁴² Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 marca 2007 r. *zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (Dz. U. Nr 48, poz. 322).

Tabela 6 Łączne wydatki działu 758 (według części oraz grup wydatków budżetu państwa) poniesione w latach 2001-2016 [w tys. zł] – bez rozliczeń z bankami

Grupa wydatków	Część budżetu	19	24	34	36	42	43	70	81	82	83	84	85	%
Dotacje i subwencje		1 407 570	0	33	300 197	0	1 623 071	0	0	662 537 184	80 916 283	0	751 627	66,5
Świadczenia na rzecz osób fizycznych		2	287	0	5 850	0	0	1 025	0	0	2 992 054	0	472	0,3
Wydatki bieżące jednostek budżetowych		68 552	3 813	0	15 961	5 696	0	1 508 043	1 460 203	17 123	68 804 587	0	30 196	6,4
Wydatki majątkowe		177 000	0	8 486	23 300	0	3 371	233 268	0	2 501 937	40 250 643	0	188 688	3,7
Obsługa długu Skarbu Państwa (do 2010 r. – długu publicznego)		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Środki własne Unii Europejskiej		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	179 409 325	0	16,0
Współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej ⁴³		0	0	17 513 034	0	0	0	2 431	0	0	61 025 830	0	37 079	7,0
%		0,2	0*	1,6	0,03	0*	0,1	0,2	0,1	59,2	22,6	16,0	0,1	

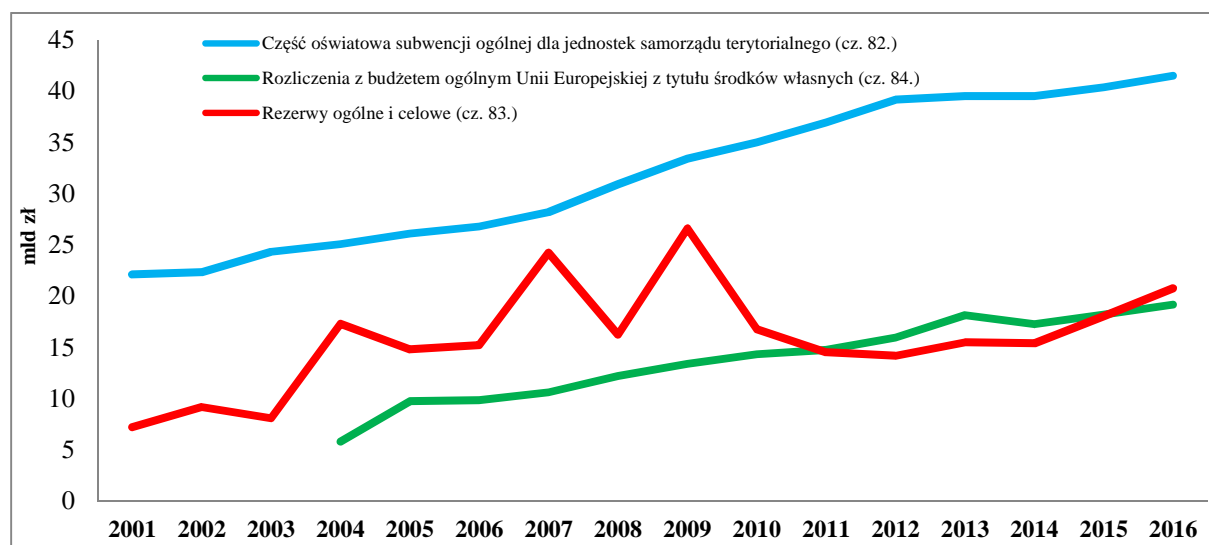
* - mniej niż 0,01%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2001-2016.

⁴³ Wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 UoFP, w tym wydatki budżetu środków europejskich.

W latach 2001-2016 prawie wszystkie wydatki działu 758 (98%) zawierały się w trzech częściach budżetowych: 82., 83. i 84. Największa dynamika zmian w tym okresie była związana z wykorzystaniem rezerw ogólnych i celowych (poniższy wykres). W 2007 r. wykorzystanie rezerw było tylko o 14% mniejsze niż wydatki z tytułu części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego. Począwszy od 2011 r. wykorzystanie rezerw (cz. 83.) zmniejszyło się niemal o połowę w porównaniu do 2009 r. i w przybliżeniu odpowiada kwocie składki członkowskiej do budżetu UE. Wydatki z tytułu części oświatowej subwencji ogólnej dla jst w ostatnich kilku latach były wyższe, niż suma wydatków z tytułu składki członkowskiej i wykorzystania rezerw.

Wykres 2 Wydatki w trzech największych rozdziałach działu 758 w latach 2001-2016



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2001-2016.

Największy udział (ponad 84%) w strukturze wydatków działu 758 miały trzy rozdziały, tj.: 75801 *Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego* – łącznie 45,5% wydatków działu 758 w latach 2001-2016, 75818 *Rezerwy ogólne i celowe* (w cz. 83.) – 22,7% oraz rozdział 75850 *Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych* – 16% (od 2004 r.).

(1) Rozdział 75801: Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (cz. 82.)

Subwencja pełni dwie istotne funkcje – jest formą wydatku z budżetu państwa i źródłem dochodu budżetów jst⁴⁴, służy finansowaniu zadań realizowanych przez jst. Wydatki budżetu państwa z tytułu części oświatowej subwencji ogólnej mieszczą się w całości w grupie *Dotacje i subwencje*. Wysokość tej subwencji, corocznie planowana w budżecie państwa, jest ustalana obecnie na podstawie przepisów ustawy z 13 listopada 2003 r. *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*⁴⁵. Zgodnie z jej art. 28 ust. 1 „kwotę przeznaczoną na część oświatową subwencji ogólnej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego ustala

⁴⁴ Zob. Zbigniew Ofiarski, *Subwencja jako forma prawna wydatków dokonywanych z budżetu państwa*. Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny rok LXXIII – zeszyt 3, 2011 (str. 94).

⁴⁵ Dz. U. z 2017 r. poz. 1453, z późn. zm.

się w wysokości łącznej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, nie mniejszej niż przyjęta w ustawie budżetowej w roku bazowym, skorygowanej o kwotę innych wydatków z tytułu zmiany realizowanych zadań oświatowych”. W ostatecznej kwocie części oświatowej subwencji ogólnej uwzględnia się m.in. skutki zmiany prawa (w tym odnoszące się np. do liczby uczniów i klas), a także zmiany w strukturze awansu zawodowego oraz liczbie etatów nauczycieli⁴⁶.

Sprawozdania z wykonania budżetu państwa wskazują przede wszystkim kwotę środków przekazanych z rachunku budżetu państwa na rachunki poszczególnych jst⁴⁷ (transfer wewnątrz sektora finansów publicznych). Przyjęty obecnie sposób prezentowania danych (w sprawozdaniu) nie pozwala natomiast określić, na które dokładnie zadania lub w ramach których działów/ rozdziałów, zostały ostatecznie wydatkowane przez samorzady środki pochodzące z części oświatowej subwencji.

Dla przykładu, zgodnie ze *Sprawozdaniem z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.*, dochody gmin z części oświatowej subwencji ogólnej wyniosły 19,6 mld zł. Łączne wydatki gmin w działach: 801 – *Oświata i wychowanie* oraz 854 – *Edukacyjna opieka wychowawcza* wyniosły zaś nieco ponad 33 mld zł, w tym 19,4 mld zł z tytułu wynagrodzeń (poniższa tabela). Różnica w wysokości 13,7 mld zł została sfinansowana przez te samorzady z innych dochodów. Zatem środki pozyskane przez gminy z części oświatowej subwencji ogólnej mogły np. zostać wydatkowane, albo w całości w ramach działu 801, albo w ramach działów 801 i 854 (w odpowiednich proporcjach).

Tabela 7 Wysokość części oświatowej subwencji ogólnej przekazanej gminom oraz wydatki tych jednostek w działach 801 i 854, w 2016 r. [w tys. zł]

Wyszczególnienie	Plan	Wykonanie
1. Część oświatowa subwencji ogólnej przekazana gminom	19 605 909	19 603 601
2. Łączne wydatki gmin w dziale 801 – Oświata i wychowanie*	33 524 552	32 289 044
- w tym wynagrodzenia*	19 227 642	18 905 542
3. Łączne wydatki gmin w dziale 854 – Edukacyjna opieka wychowawcza*	1 127 655	1 054 013
- w tym wynagrodzenia*	504 723	487 099
4. Razem wydatki gmin w działach 801 i 854	34 652 207	33 343 057
- w tym wynagrodzenia*	19 732 365	19 392 641
RÓŻNICA (poz. 4 – poz. 1)	-15 046 298	-13 739 456

* - Załączniki do *Informacji o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.* (tablica 34) – dane MF.

Źródło: *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.* oraz *Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.*

Informacja o wykonaniu budżetów jst zawiera również m.in. dane o wysokości wydatków bieżących i majątkowych⁴⁸, a także wydatków z tytułu: wynagrodzeń, składek, materiałów i usług oraz dotacji przekazanych przez samorzady oraz zaklasyfikowanych w poszczególnych działach.

⁴⁶ Por. Pismo Ministra Edukacji Narodowej z dnia 22.03.2016 r. (znak: DWST-WSST.356.2811.2016.CKW).

⁴⁷ Gminy, powiaty, województwa.

⁴⁸ Dla działów 801 i 854 (łącznie), także w podziale na województwa i powiaty.

Na podstawie danych zawartych w zbiorczych sprawozdaniach z wykonania budżetu/ budżetów jst za 2016 r., można stwierdzić, iż:

- (a) wysokość części oświatowej subwencji ogólnej przekazanej gminom odpowiadała w przybliżeniu ich łącznym wydatkom z tytułu wynagrodzeń w działach 801 i 854, oraz
- (b) wydatki gmin na zadania bieżące w działach 801 i 854, w relacji do otrzymanych przez gminy dochodów z tytułu subwencji i dotacji na zadania bieżące, stanowiły średnio 126,3%, a w przypadku wydatków majątkowych – 5,2%.

Nie można jednak określić dokładnej wysokości wydatków: majątkowych, z tytułu wynagrodzeń, składek, czy też wydatków bieżących (w tych dwóch działach), które zostały sfinansowane z części oświatowej subwencji.

(2) Rozdział 75818 Rezerwy ogólne i celowe (cz. 83.)

Zgodnie z art. 140 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*, w budżecie państwa mogą być tworzone rezerwy celowe:

- 1) na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej;
- 2) na wydatki, których realizacja jest uwarunkowana zaciągnięciem kredytu w międzynarodowej instytucji finansowej lub pozyskaniem środków z innych źródeł;
- 3) na wydatki związane z realizacją programów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- 4) gdy odrębne ustawy tak stanowią.

Ponadto, w częściach budżetu państwa, których dysponentami są poszczególni wojewodowie, może być tworzona rezerwa w wysokości do 1% planowanych wydatków, z wyłączeniem dotacji dla jst.

Suma rezerw celowych, o których mowa w powyższych pkt 1 i 4, nie może przekroczyć 5% wydatków budżetu. Obecny sposób prezentacji wydatków w części 83. budżetu państwa nie wyjaśnia:

- w oparciu o który z powyższych punktów 1-4 została utworzona dana rezerwa celowa (w załączniku nr 2 do ustawy budżetowej),
- jaka jest łączna wysokość rezerw celowych utworzonych na podstawie każdego z ww. punktów,
- jaka jest łączna wysokość rezerw celowych utworzonych na podstawie punktów 1 i 4.

Uzyskaniu powyższych informacji nie sprzyja także znaczna liczba rezerw celowych, względna dowolność stosowanego nazewnictwa oraz tworzenie rezerw na etapie parlamentarnych prac nad ustawą budżetową. Dla przykładu, w *ustawie budżetowej na rok 2016*⁴⁹, rezerwy celowe zawierały 87 pozycji wydatkowych, w wysokości od 100 tys. do około 3,8 mld zł, a tytuły rezerw, określające ich cel, cechowały się różnym poziomem szczegółowości.

⁴⁹ Dz. U. poz. 278, z późn. zm.

Jedna z rezerw utworzonych w 2016 r. była przeznaczona na *Konkurs na projekt pomnika Stanisława Pyjasa w Krakowie w roku poprzedzającym 40. rocznicę jego śmierci* (poz. 90, w wysokości 100 tys. zł), inna zaś została opisana bardzo ogólnie jako *Współfinansowanie projektów realizowanych z udziałem środków europejskich, finansowanie projektów z udziałem środków otrzymywanych od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), projektów z udziałem innych środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej nieujętych w budżecie środków europejskich, projektów pomocy technicznej, Wspólnej Polityki Rolnej, finansowanie potrzeb wynikających z różnic kursowych oraz rozliczeń programów i projektów finansowanych z udziałem środków z UE* (poz. 8 – w wysokości 3 780 269 tys. zł).

Pierwsza z tych rezerw budzi wątpliwości w świetle art. 140 UoFP, ponieważ (a) rezerwa ta została utworzona na etapie prac parlamentarnych nad ustawą budżetową w Senacie, (b) nazwa/ przeznaczenie oraz moment utworzenia tej rezerwy nie pozwalają przypisać jej do właściwej grupy spośród wymienionych w art. 140 ust. 2 UoFP.

Przeznaczenie drugiej z ww. rezerw wskazuje, że mogła zostać utworzona na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 3 UoFP (i nie uwzględnia się jej w limicie 5%). Uprawniona byłaby jednak również interpretacja, że rezerwa ta została utworzona, ponieważ w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej nie było możliwe dokonanie podziału zaplanowanych w niej wydatków na pozycje klasyfikacji budżetowej (ponieważ nie było możliwe określenie podmiotów, których wydatki zostaną zwiększone ze środków pochodzących z tej rezerwy oraz zadań, które ostatecznie w ciągu roku zostaną z niej sfinansowane). Jednak wówczas, wydatki zaplanowane w tej rezerwie musiałyby zostać objęte limitem 5%.

Ujmowanie wydatków na współfinansowanie projektów realizowanych z udziałem środków europejskich jako rezerwy celowe wynika z zaobserwowanych trudności (w pierwszych latach po wejściu Polski do Unii Europejskiej) w zaplanowaniu wysokości tych wydatków w ramach poszczególnych części budżetowych i ewentualną koniecznością nowelizacji ustawy budżetowej w celu optymalnego wykorzystania dostępnych środków (realizacji projektów).

Trudności w identyfikacji przeznaczenia rezerw celowych na wydatki publiczne (na podstawie odpowiedniej kategorii z art. 140 ust. 2 UoFP), połączone z tworzeniem niektórych z nich już po przekazaniu projektu ustawy budżetowej do Parlamentu, zwiększają ryzyko przekroczenia wspomnianego limitu 5% przez rezerwy podlegające takiemu ograniczeniu. Z drugiej strony, trudności z określeniem rezerw, których suma ograniczana jest do 5% wydatków budżetu, poddają w wątpliwość zasadność takiego ograniczania w ogóle.

Tabela 8 Udział rezerw celowych w planowanych i zrealizowanych wydatkach budżetu państwa w latach 2001-2016 [w tys. zł]

	Łączne wydatki budżetu		Rezerwy celowe (cz. 83)			% udział rezerw celowych	
	plan wg ustawy budżetowej	wykonanie	plan wg ustawy budżetowej	wykorzystanie	%	w planie	w wydatkach ⁵⁰
2001	185 444 665	172 832 808	8 952 694	7 210 464	80,5	4,8	4,2
2002	185 101 632	182 064 364	7 881 657	9 169 392	116,3	4,3	5,0
2003	194 431 654	188 124 283	8 362 757	8 086 269	96,7	4,3	4,3
2004	199 851 862	193 019 512	13 894 543	17 303 125	124,5	6,9	9,0
2005	209 703 733	203 771 458	12 326 808	14 793 111	120,0	5,9	7,3
2006	225 828 675	220 250 298	14 783 022	15 206 129	102,9	6,6	6,9
2007	258 952 516	249 654 808	22 294 777	24 228 972	108,7	8,6	9,7
2008	308 982 737	273 985 891	32 013 048	16 237 420	50,7	10,4	5,9
2009	300 097 811	298 028 477	23 909 803	26 603 646	111,3	8,0	8,9
2010	301 220 817	294 893 878	18 347 076	16 758 965	91,3	6,1	5,7
2011	313 344 394	302 681 609	17 825 089	14 530 300	81,5	5,7	4,8
2012	328 765 688	318 001 862	18 324 892	14 188 784	77,4	5,6	4,5
2013	327 294 440	321 345 286	18 155 677	15 487 417	85,3	5,5	4,8
2014	325 287 369	312 519 526	19 789 463	15 383 013	77,7	6,1	4,9
2015	336 680 000	331 743 437	18 795 292	18 048 964	96,0	5,6	5,4
2016	368 548 526	360 092 784	22 185 957	20 753 630	93,5	6,0	5,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2001-2016.

Łączna wysokość wszystkich rezerw celowych stanowiła średnio ponad 6% wydatków w przyjętych ustawach budżetowych na lata 2001-2016. Najwięcej w *ustawie budżetowej na rok 2008*⁵¹ – 10,4%, najmniej w *ustawie budżetowej na rok 2002*⁵² – 4,3%. Ponadto, największy udział wykorzystanych rezerw (w drodze przeniesień na zadania), w stosunku do zrealizowanych wydatków budżetu państwa, miał miejsce w 2007 r. – 9,7%, najmniejszy zaś w 2001 r. – 4,2%. Począwszy od 2010 r. wykorzystanie rezerw było każdorazowo niższe niż ich plan zawarty w ustawach budżetowych.

(3) Rozdział 75850 Środki własne Unii Europejskiej (cz. 84.)

Przystąpienie Polski do UE spowodowało istotne zmiany dla finansów publicznych, które po raz pierwszy znalazły odzwierciedlenie w *ustawie budżetowej na rok 2004*⁵³. Z jednej strony Polska otrzymała z UE środki z programów PHARE⁵⁴, ISPA⁵⁵, SAPARD⁵⁶ oraz innych programów finansowanych z udziałem funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, a także zadań wynikających ze Wspólnej Polityki Rolnej. Z drugiej strony po raz pierwszy w ustawie

⁵⁰ Wykorzystanie rezerw w stosunku do wykonania wydatków budżetowych w danym roku.

⁵¹ Dz. U. Nr 19, poz. 117.

⁵² Dz. U. Nr 30, poz. 275, z późn. zm.

⁵³ Dz. U. Nr 278, poz. 2755.

⁵⁴ Ang. Poland and Hungary: Assistance for Restructuring their Economies.

⁵⁵ Instrument Przedakcesyjnej Polityki Strukturalnej (ang. Instrument for Structural Policies for Pre-Accession).

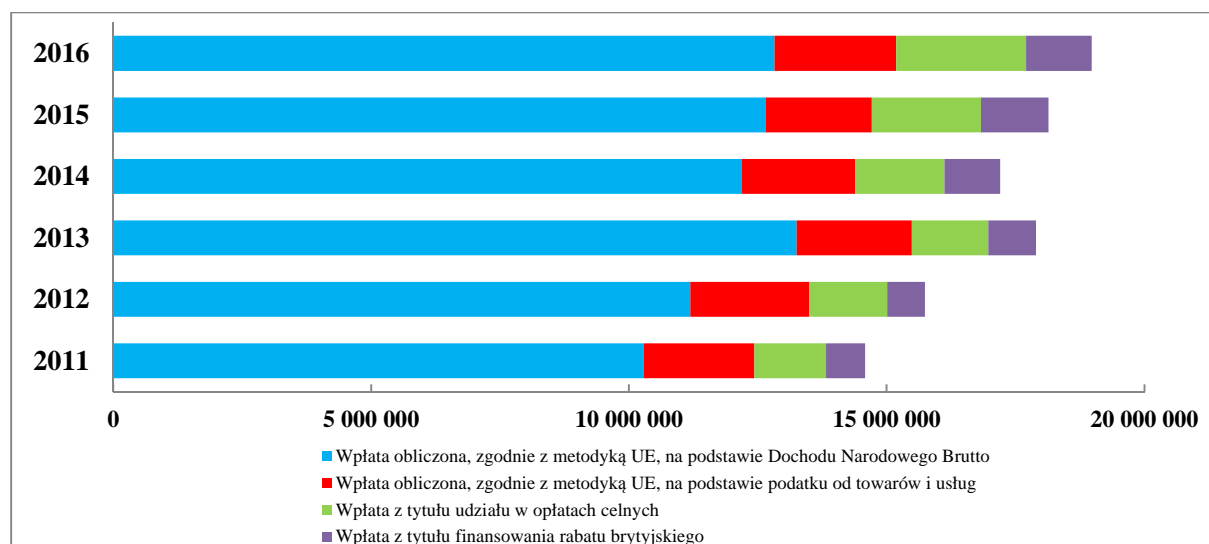
⁵⁶ Specjalny Przedakcesyjny Program na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (ang. Special Accession Programme for Agriculture and Rural Development).

budżetowej na 2004 rok pojawiła się część pn. *Środki własne Unii Europejskiej*, w której ujęto płatności z tytułu składki członkowskiej Polski do budżetu Unii⁵⁷. Kwota tej składki jest ograniczona limitami wyznaczonymi w perspektywie finansowej UE i doprecyzowanymi w rocznych budżetach⁵⁸ UE (np. w zależności od salda wykonania budżetu UE w roku poprzednim). Składa się na nią kilka komponentów, z których najważniejsze to:

- (a) wpłata obliczona (zgodnie z metodyką UE) na podstawie Dochodu Narodowego Brutto (DNB) – 70%⁵⁹,
- (b) wpłata obliczona (zgodnie z metodyką UE) na podstawie podatku od towarów i usług – 13%,
- (c) wpłata z tytułu udziału w opłatach celnych – nieco ponad 10%,
- (d) wpłata z tytułu finansowania rabatu brytyjskiego – 6%.

Wysokość składki jest uzależniona także od kursu walutowego PLN/EUR. Pozostałe komponenty odpowiadały łącznie za mniej niż 1% wysokości składki w latach 2011-2016⁶⁰.

Wykres 3 Główne komponenty składki wpłaconej do budżetu UE w latach 2011-2016 [w tys. zł]



Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa w latach 2011-2016.

W latach 2004-2016 wydatki z tytułu składki członkowskiej stanowiły od 11% do 21% wydatków działu 758 (w 2016 r. – 20,2%). Odnotowany w ostatnich latach wzrost składki był związany głównie z: (1) zwiększeniem wpłaty z tytułu udziału w opłatach celnych (o 80% w 2016 r., w stosunku do 2011 r.) oraz (2) zwiększeniem wpłaty z tytułu finansowania rabatu brytyjskiego (o 69%). Dla porównania, wysokość wpłaty obliczonej na podstawie Dochodu Narodowego Brutto zwiększyła się w tym samym okresie o 25%.

W przypadku składki członkowskiej problematyczną kwestią jest określenie jej dokładnej wysokości na dany rok budżetowy. Jej wysokość jest bowiem znana dopiero po ogłoszeniu

⁵⁷ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r. (Omówienie – str. 235).

⁵⁸ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r. (Omówienie – str. 201).

⁵⁹ Udział obliczony na podstawie łącznej wysokości składek za lata 2011-2016.

⁶⁰ Należały do nich: (i) wpłata z tytułu finansowania mechanizmu korekcyjnego na rzecz Niderlandów i Szwecji, (ii) Różne rozliczenia finansowe (odsetki), (iii) wpłata z tytułu mechanizmu korekcyjnego obniżającego wkłady DNB oraz (iv) wpłata z tytułu opłat cukrowych.

projektu budżetu UE (tj. najczęściej z końcem czerwca roku poprzedzającego dany rok budżetowy). Wcześniejsze obliczenie wysokości składki jest niemożliwe ze względu na brak podstawowych danych, takich jak wielkość podstaw DNB i VAT państw UE oraz szacunków płatności z tytułu ceł, a także zakładanego poziomu wydatków budżetu UE, uzależnionego przede wszystkim od planowanego tempa absorpcji funduszy strukturalnych przez państwa członkowskie. Dodatkowo, w trakcie trwania roku budżetowego, poziom wydatków budżetu UE oraz wysokość składek państw członkowskich mogą istotnie odbiegać od zaplanowanych wielkości, w związku z przyjmowaniem w ciągu roku korekt budżetu UE, często o istotnych skutkach dla wysokości składek państw (nierzadko skutki korekt osiągają dla Polski wysokość ok. +/- 1 mld zł).

Wysokość składki członkowskiej ustalana w ustawach budżetowych ma więc charakter szacunkowy. Zgodnie jednak z przepisami UE, państwo członkowskie musi być zdolne do sprostania wymaganiom w zakresie dokonywania wpłat środków własnych do budżetu UE (zobowiązanie traktatowe). W związku z tym w obowiązującej ustawie o finansach publicznych zawarto przepisy zapewniające płynną realizację zobowiązań finansowych wobec budżetu UE. Zgodnie z art. 167 UoFP w przypadku, gdy w trakcie roku budżetowego wpłata środków własnych ulegnie zwiększeniu i nie będzie możliwe pokrycie zwiększonych środków z rezerw celowych, Rada Ministrów przedstawia sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu propozycje sfinansowania zwiększonego wydatku. W pierwszej kolejności na ten cel przeznaczają się (1) wydatki zablokowane oraz (2) niepodzielone rezerwy celowe. W przypadku, gdyby działania te okazały się niewystarczające, zgodnie z art. 167 ust. 4 pkt 3 UoFP, pozytywna opinia sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu o propozycjach sfinansowania zwiększonych wpłat środków własnych UE, oznacza upoważnienie dla Rady Ministrów do dokonania przeniesienia planowanych wydatków między częściami i działami budżetu państwa. Z punktu widzenia operacyjnej elastyczności oraz zapewnienia pełnego sfinansowania wpłaty środków własnych UE w danym roku budżetowym (ponad poziom określony w ustawie budżetowej), zapisy te należy uznać za wystarczające.

3. Sposób rozliczania dotacji i subwencji

Jak już zostało zaprezentowane w poprzednim rozdziale (Tabela 6), w okresie od 2001 r. do 2016 r. dotacje i subwencje stanowiły ponad 66% wydatków sklasyfikowanych w dziale 758. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wydatkowania środków publicznych, a rodzaje i sposób przygotowania sprawozdań (ich szczegółowość) ustala w rozporządzeniu minister właściwy do spraw finansów publicznych⁶¹. Samorządy wykazują w swoich sprawozdaniach budżetowych dotacje i subwencje otrzymane z budżetu państwa.

O ile art. 148 UoFP określa zasady przekazywania informacji o kwotach dotacji, to w obecnym systemie prawnym przepisy dotyczące sposobu ich rozliczania nie są jednolite. Generalną zasadą jest, że podmiot otrzymujący dotację ma obowiązek ją rozliczyć. Zapisy obecnie obowiązującej UoFP nakładają na dysponentów poszczególnych części budżetu

⁶¹ Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 109)

państwa i jednostki samorządu terytorialnego udzielające dotacji obowiązek określenia sposobu, w jaki podmioty otrzymujące dotację mają ją rozliczyć. Na przykład: art. 130 ust. 5 UoFP wskazuje, że „*Minister właściwy do spraw rolnictwa oraz minister właściwy do spraw rozwoju wsi w porozumieniu z Ministrem Finansów ustalają, w drodze rozporządzenia, stawki dotacji, (...) oraz szczegółowy sposób i tryb udzielania oraz rozliczania tych dotacji, z uwzględnieniem równoprawności podmiotów, w tym formę składania wniosków, informowania o ich przyjęciu lub odrzuceniu, warunki przekazywania i rozliczenia dotacji (...) mając na celu zapewnienie jawności i przejrzystości gospodarowania środkami budżetu państwa*”.

Dysponent części budżetowej lub dysponent środków, o których mowa w art. 127 ust. 2 UoFP, udzielając dotacji celowej, w tym jednostce sektora finansów publicznych, określa w umowie o udzielenie dotacji m.in. termin i sposób rozliczenia przekazanych środków (jeżeli odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad ich udzielania lub rozliczania) oraz termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji, nie dłuższy niż 15 dni od określonego w umowie dnia wykonania zadania, a w przypadku zadania realizowanego za granicą – 30 dni od określonego w umowie dnia jego wykonania. Organizacje pozarządowe również sprawozdają się w ten sposób (art. 151 ust. 1 UoFP). Dotacje udzielane w ramach projektów finansowanych ze środków UE są rozliczane na bieżąco, przed ostatecznym zamknięciem projektów – w ramach kolejnych wniosków o płatność – w sposób określony w umowie. Z otrzymanych dotacji sprawozdają się także m.in. państwowe jednostki budżetowe. Wzór takiego rozliczenia może stanowić załącznik do rozporządzenia określającego zasady rozliczania dotacji. Ponadto podmioty, które otrzymują dotację celową, na podstawie art. 150 i 151 UoFP są obowiązane do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków (art. 152 ust. 1 UoFP).

Wykorzystanie dotacji następuje poprzez zapłatę za zrealizowane zadania. Jeśli zadanie publiczne finansowane z dotacji nie zostało całkowicie wykonane, dotacje celowe podlegają zwrotowi. W przypadku dotacji udzielonych z budżetu państwa, niewykorzystaną część dotacji zwraca się do 31 stycznia następnego roku albo w terminie 21 dni od dnia określonego w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 181 ust. 3 UoFP. Dotacje celowe przyznane jst na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, w części niewykorzystanej w danym roku, podlegają zwrotowi do budżetu państwa. Samorządy zwracają wtedy tę część dotacji, w jakiej zadanie nie zostało zrealizowane, w terminie określonym w art. 168 ust. 1 UoFP. Literalne brzmienie przepisu oznacza, że w przypadku, gdy zadanie zostało zrealizowane w całości przez jst, to pomimo niewykorzystania przyznanych środków w całości, nie powstaje obowiązek zwrotu niewykorzystanej części dotacji.

Subwencja stanowi bezzwrotny, nieodpłatny transfer środków z budżetu państwa do budżetów samorządowych, o którego ostatecznym przeznaczeniu decydują samodzielnie organy właściwych jednostek samorządu terytorialnego⁶². Część wydatków pochodzących

⁶² Wyrok Sądu Najwyższego z 10 listopada 2004 r., sygn. akt II CK 199/04.

z subwencji może być, pomimo jej ogólnego charakteru⁶³, monitorowana za pomocą klasyfikacji budżetowej, lub przez wprowadzenie pewnych rozwiązań prawnych. Za przykład niech posłuży część oświatowa subwencji ogólnej, a właściwie te środki, które są przyznawane jst na podstawie wagi odnoszącej się do uczniów niepełnosprawnych. Aby wydatki związane z zapewnieniem uczniom warunków nauki były wyodrębnione w budżetach i widoczne w sprawozdawczości, utworzono dwa rozdziały klasyfikacji budżetowej odpowiadające tym zadaniom, tj.: rozdział 80149 – *Realizacja zadań wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych i innych formach wychowania przedszkolnego*, oraz rozdział 80150 – *Realizacja zadań wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci i młodzieży w szkołach podstawowych, gimnazjach, liceach ogólnokształcących, liceach profilowanych i szkołach zawodowych oraz szkołach artystycznych*. W tzw. ustawie o budżecie na 2015 r.⁶⁴ (art. 32) zapisano z kolei, że „w roku 2015 na realizację zadań wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci i młodzieży jednostka samorządu terytorialnego przeznaczają środki w wysokości nie mniejszej niż wynikająca z podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, określonego w przepisach (...)”.

4. Wydatki działu 758 w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa

W sprawozdaniach z wykonania ustawy budżetowej wszyscy dysponenti części budżetowych, których wydatki klasyfikowane są w dziale 758 *Różne rozliczenia*, przedstawiają relację planu wydatków do ich wykonania – z uwzględnieniem zmian dokonanych w trakcie roku budżetowego. Informacje dotyczące wydatków zrealizowanych w ramach tego działu nie są przedstawiane w jednolity sposób. Część dysponentów prezentuje ogólne informacje, np. wskazuje jedynie przepisy, na podstawie których dokonuje wydatków, i ich kwoty. Przykładowo w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej⁶⁵ w cz. 19. *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* – podana jest podstawa prawna wskazująca, że wydatki zaplanowane w dziale 758 (subwencje i dotacje dla partii politycznych, wydatki w zakresie pokrycia kosztów badania sprawozdań wyborczych oraz sporządzania opinii i raportu przez biegłych) są pokrywane z cz. 19. budżetu państwa, a także przedstawione są kwoty tych wydatków. W sprawozdaniu z wykonania cz. 34. – *Rozwój Regionalny*, przedstawiono realizację wydatków w poszczególnych rozdziałach ze wskazaniem programów operacyjnych i kwot na nie przeznaczonych, a także przyczyn niepełnego wykorzystania zaplanowanych wydatków. Różne formaty prezentowania danych utrudniają ich porównywanie i analizę.

Najczęściej jednak dysponenti poszczególnych części budżetowych wskazują dokładnie przeznaczenie i kwoty wydatków działu 758, a także powody niższego od planowanego ich wykonania. Przykładowo, w sprawozdaniu z wykonania wydatków w części 43. – *Wyznania*

⁶³ Subwencja ma charakter ogólny, natomiast dotacja – celowy, czyli związany z finansowaniem określonego zadania. Por. Zbigniew Ofiarski, *Subwencja jako forma prawna wydatków dokonywanych z budżetu państwa*. Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny rok LXXIII – zeszyt 3 – 2011 (str. 98).

⁶⁴ Ustawa z dnia 5 grudnia 2014 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. poz. 1877).

⁶⁵ Na podstawie sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej za 2016 r.

religijne, mniejszości narodowe i etniczne, za 2016 r., przedstawiono precyzyjnie cele i wysokość wydatków omawianego działu. Zostały one wykorzystane w całości w ramach Funduszu Kościelnego, jako dotacje przeznaczone na:

- składki na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne osób duchownych – 133 650 tys. zł,
- konserwację i remonty obiektów sakralnych i kościelnych o wartości zabytkowej oraz wykonywanie działalności charytatywno-opiekuńczej – 8 314 tys. zł,
- 19 umów w ramach działalności charytatywno-opiekuńczej, łącznie na kwotę 1 207 tys. zł oraz
- 68 umów na konserwację i remonty, łącznie na kwotę 7 107 tys. zł.

Ponadto, z Funduszu Kościelnego sfinansowano wydatki majątkowe w kwocie 3 371 tys. zł, z przeznaczeniem na:

- realizację przez Instytut Medyczny im. Jana Pawła II w Szczecinie zadania pn. *Przebudowa budynku szpitala na szpital rehabilitacyjny* – 2 000 tys. zł,
- zadanie pn. *Rozbudowa i przebudowa istniejącego budynku warsztatowego wraz ze zmianą sposobu użytkowania na halę sportową z częścią rehabilitacyjną*, realizowane przez Caritas Archidiecezji Warmińskiej, w Archidiecezjalnym Ośrodku Charytatywnym w Rybakach – 1 371 tys. zł.

Finansowanie ze środków Funduszu Kościelnego określonych zadań merytorycznych (np. konserwacje/ remonty obiektów sakralnych) poddaje w wątpliwość zasadność ujmowania tego funduszu w dziale 758 *Różne rozliczenia*.

W sprawozdaniach z wykonania budżetu szczegółowo przedstawiano wydatki województw⁶⁶. Sprawozdania z wykonania cz. 85/04 – *województwo kujawsko-pomorskie* czy 85/06 – *województwo lubelskie* zawierają dokładne informacje, na co wykorzystano środki w ramach działu 758. Dla przykładu, w pozycji *środki przeznaczone dla trzech gmin uzdrowiskowych realizujących zadania własne związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska* (rozdział 75814) – wyszczególniono kwoty dotacji dla każdej gminy, której udzielono dotacji.

Sprawozdania z wykonania budżetu poszczególnych województw zawierają także szczegółowe informacje na temat wykorzystania rezerwy celowej utworzonej przez wojewodów (w drodze przeniesień na inne zadania/ rozdziały). Dla przykładu, w pozycji *zwrot gminom części wydatków poniesionych w ramach funduszu sołeckiego* (wykorzystanie rezerwy celowej, rozdział 75818), podano szczegółowe informacje o wysokości: dotacji, wydatków bieżących i majątkowych oraz liczbie gmin, które otrzymały środki z tej rezerwy.

Sprawozdania z wykonania budżetu państwa nie zawierają jednak zbiorczej informacji na temat wykorzystania rezerw przez wszystkie województwa.

⁶⁶ Na podstawie sprawozdań województw: dolnośląskiego, lubelskiego, kujawsko-pomorskiego i lubuskiego.

5. Podsumowanie

Dział *Różne rozliczenia* pojawił się po raz pierwszy w 1983 r., w wyniku wyodrębnienia go z istniejącego działu *Inwestycje, remonty kapitalne, różne rozliczenia*. Pierwotnie sklasyfikowano w nim 16 rozdziałów, w tym np.: 9723 *Różne dotacje celowe*, 9744 *Różne rozliczenia finansowe*, czy 9784 *Rezerwy ogólne*. W prawie niezmiennym układzie i zakresie, dział ten funkcjonuje od lat 90-tych XX w. Dokonywane zmiany w obrębie działu polegały na uzupełnianiu go o nowe rozdziały (np. w związku z dostępem do środków unijnych) lub dotyczyły nazwy rozdziałów. Obecnie w tym dziale ujęto 30 rozdziałów o różnorodnym pochodzeniu i zakresie tematycznym (np. 75814 *Różne rozliczenia finansowe* albo 75815 *Wpływy do wyjaśnienia*). Stanowi to odejście od zasady, wyrażonej w art. 39 ust. 1 UoFP, że działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej powinny określać rodzaj działalności. Zgodnie z *rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* w dziale 758 powinny być ujmowane wydatki na: działalność bankową, ubezpieczenia i fundusze emerytalno-rentowe oraz kierowanie podstawowymi rodzajami działalności państwa. Faktycznie w tym dziale znajdują się również wydatki na edukację.

Analiza wielkości wydatków publicznych wykazała, że w omawianym dziale klasyfikuje się ponad 20% wydatków budżetu państwa. Największe wydatki tego działu są planowane w 3 częściach i w ramach 3 rozdziałów, tj.: 75801 *Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego* (cz. 82.), 75818 *Rezerwy ogólne i celowe* (cz. 83.) oraz 75850 *Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych* (cz. 84.). Dla porównania w 2016 r. wydatki jednostek samorządu terytorialnego sklasyfikowane w tym dziale stanowiły tylko 1,2% łącznych wydatków jednostek samorządu terytorialnego. Wydatki w ramach dwóch największych rozdziałów działu 758 mają charakter transferów wewnątrz sektora finansów publicznych. Subwencje oświatowe są bowiem przekazywane z części 82. do budżetów jst, zaś środki planowane jako rezerwy celowe są przenoszone z cz. 83. do innych części budżetu państwa i tam ostatecznie wydatkowane lub dalej „transferowane” do dysponentów niższego stopnia (wewnątrz sektora).

Sposób sprawozdawania (w ustawach budżetowych oraz sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa/ budżetów jst), uniemożliwia porównanie informacji o wykonaniu wydatków z ich planem m.in. ze względu na brak jednolitych i jasnych zasad raportowania. Przykładowo, w obecnym systemie prawnym nie ma jednolitych przepisów dotyczących sposobu rozliczania dotacji, trudno zidentyfikować podstawę prawną, w oparciu o którą (który punkt z art. 140 ust. 2 UoFP) zostały utworzone poszczególne rezerwy celowe, lub określić łączną wysokość rezerw celowych utworzonych na podstawie każdego z poszczególnych punktów z art. 140 ust. 2 UoFP. Utrudnione jest również wskazanie, na jaki cel lub w ramach jakiego rozdziału zostały ostatecznie wydatkowane środki zaplanowane w ramach części oświatowej subwencji ogólnej oraz rezerw (tj. łącznie 2/3 wydatków działu 758).

Dodatkowego źródła wiedzy w tym zakresie nie stanowią sprawozdania „cząstkowe” z wykonania poszczególnych części budżetu, ponieważ ich dysponenci przekazują informacje

o zrealizowanych wydatkach w ramach omawianego działu z różną szczegółowością. Część z nich prezentuje tylko ogólne informacje, wraz z łączną kwotą wydatków w dziale 758. Inni dysponenci wskazują dokładne przeznaczenie i wysokość (częstkowych) wydatków klasyfikowanych w ramach tego działu (dotyczy to np. Funduszu Kościelnego). W rezultacie obecna klasyfikacja utrudnia (lub uniemożliwia) dokonywanie porównań np. na poziomie międzynarodowym. Ujednolicenie i dopasowanie standardu informacji do aktualnych potrzeb staje się zatem poważnym wyzwaniem. Oceny wymagałaby również zasadność dalszego funkcjonowania 5% limitu wydatków odnoszącego się do niektórych rezerw celowych.

Ujmowanie niektórych wydatków w dziale 758 nie znajduje uzasadnienia w świetle celu, dla którego utworzony został ten dział. W szczególności dotyczy to rozdziałów: 75821 *Komisja Nadzoru Finansowego* oraz 75822 *Fundusz Kościelny*. Na etapie planowania budżetu dysponenci, odpowiednio części 70. i 43. znają, co do zasady, ostateczne przeznaczenie środków ujmowanych w tych rozdziałach. Wydatki w ramach rozdziału 75821 *Komisja Nadzoru Finansowego* są przeznaczane na finansowanie działalności urzędu obsługującego tę komisję (w innych częściach budżetu państwa tego typu wydatki są ujmowane w dziale 750 lub 751). Historycznie, wydatki Komisji Nadzoru Ubezpieczeń i Funduszy Emerytalnych, działającej w latach 2002-2006 (będącej poprzedniczką Komisji Nadzoru Finansowego), były ponoszone w całości w ramach działu 750 *Administracja publiczna*. Z kolei środki Funduszu Kościelnego są w całości przeznaczane, w formie dotacji, m.in. na: (a) składki na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne osób duchownych, (b) budowę/ konserwację/ remonty obiektów, czy (c) wykonywanie działalności charytatywno-opiekuńczej.

Spis tabel, wykresów i rysunków

Tabele

Tabela 1 Klasyfikacja rozdziałów działu 97 pod rządami ustawy <i>Prawo budżetowe</i> z 1991 r.	7
Tabela 2 Klasyfikacja rozdziałów w ramach działu 758 (stan na kwiecień 2018 r.)	9
Tabela 3 Łączne wykonanie wydatków budżetu państwa w poszczególnych rozdziałach działu 758 w latach 2001-2016 [w tys. zł]	11
Tabela 4 Wykonanie wydatków BŚE, w tym w ramach działu 758, w latach 2010-2016 [w tys. zł]...	12
Tabela 5 Wydatki działu 758 na podstawie zbiorczych zestawień prezentowanych w układzie części oraz działów budżetowych, a także wykorzystanie rezerw w latach 2001-2016 [w tys. zł]	13
Tabela 6 Łączne wydatki działu 758 (według części oraz grup wydatków budżetu państwa) poniesione w latach 2001-2016 [w tys. zł] – bez rozliczeń z bankami.....	16
Tabela 7 Wysokość części oświatowej subwencji ogólnej przekazanej gminom oraz wydatki tych jednostek w działach 801 i 854, w 2016 r. [w tys. zł]	18
Tabela 8 Udział rezerw celowych w planowanych i zrealizowanych wydatkach budżetu państwa w latach 2001-2016 [w tys. zł]	21

Wykresy

Wykres 1 Wykonanie wydatków w czterech największych działach budżetu państwa w latach 2006-2016 [w tys. zł].....	11
Wykres 2 Wydatki w trzech największych rozdziałach działu 758 w latach 2001-2016.....	17
Wykres 3 Główne komponenty składki wpłaconej do budżetu UE w latach 2011-2016 [w tys. zł]	22

Rysunki

Rysunek 1 Struktura segmentów w zintegrowanym planie kont – propozycja	6
--	---