

**meritum**

**GOSPODARKA  
FINANSOWA JEDNOSTEK  
SAMORZĄDU  
TERYTORIALNEGO**

redakcja Joanna M. Salachna

---

---

---

**meritum**

**GOSPODARKA  
FINANSOWA JEDNOSTEK  
SAMORZĄDU  
TERYTORIALNEGO**

redakcja Joanna M. Salachna

---

komitet redakcyjny

Joanna M. Salachna

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 sierpnia 2023 r.*

Recenzentka:

*Dr hab. Urszula Zawadzka-Pąk*

Wydawca:

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący:

*Adam Choiński*

Opracowanie redakcyjne:

*Violet Design*

Projekt okładek serii:

*Wojtek Kwiecień-Janikowski*

**Autorzy:**

***dr Dorota Adamek-Hyska*** – rozdział IX;

***r.pr. dr Maciej Berek*** – rozdział XI;

***dr Kamil Piotr Kowalewski*** – rozdział VI;

***dr Ewa Lotko*** – rozdziały I, VII, X;

***r.pr. dr Anna Ostrowska, prof. AŁ*** – rozdziały III, IV;

***sędzia NSA prof. dr hab. Joanna M. Salachna*** – rozdziały I, II, VIII.1;

***dr Marcin Tyniewicki*** – rozdziały II, V, VIII.2, X.

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2023

ISBN 978-83-8358-043-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Strona		Numer
9	Wykaz skrótów	
13	Wstęp	
15	Rozdział I. Budżet	
16	1. Istota budżetu i zasady budżetowe.....	1
21	2. Konstrukcja budżetu.....	8
25	3. Procedura budżetowa .....	18
37	Rozdział II. Wieloletnia prognoza finansowa	
38	1. Istota WPF – definicja, charakter, zakres i forma prawna .....	43
45	2. Czasowy zakres WPF – kroczący charakter prognozy .....	60
46	3. WPF a budżet roczny JST .....	65
49	4. Procedura opracowywania i uchwalania uchwały zawierającej WPF oraz jej zmiany w trakcie roku budżetowego .....	71
51	5. Charakter upoważnień w uchwale w sprawie WPF.....	75
55	Rozdział III. Subwencje	
57	1. Subwencja ogólna i dotacje celowe – zasady ogólne .....	81
64	2. Zasady dysponowania środkami subwencji ogólnej .....	100
68	3. Część oświatowa subwencji ogólnej.....	109
73	4. Część wyrównawcza subwencji ogólnej.....	131
77	5. Część równoważąca (regionalna) subwencji ogólnej.....	145
83	6. Pozostałe części subwencji ogólnej.....	163
86	7. Postępowanie w sprawie zwrotu nienależnej kwoty subwencji ogólnej.....	177
89	8. Zmiany w zakresie subwencji ogólnej w związku z COVID-19.....	185
93	Rozdział IV. Dotacje	
94	1. Dotacje jako źródło dochodów JST .....	192
107	2. Dotacje celowe na dofinansowanie zadań własnych .....	229
111	3. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego .....	242

Strona		Numer
121	Rozdział V. Zaciąganie zobowiązań, deficyt i dług	
122	1. Kategorie salda w budżecie JST .....	266
128	2. Planowany deficyt budżetu JST i jego finansowanie .....	288
130	3. Zadłużenie w JST i jego ograniczenia .....	290
138	4. Zaciąganie zobowiązań przez JST .....	303
145	Rozdział VI. Zaskarżanie decyzji finansowych przed SKO i postępowanie w tym zakresie	
146	1. Kompetencje kolegiów oraz ich pozycja ustrojowa .....	316
149	2. Odwołanie jako środek zaskarżenia decyzji .....	326
169	Rozdział VII. Gospodarka komunalna	
170	1. Prowadzenie gospodarki komunalnej .....	374
175	2. Powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej .....	389
177	3. Formy prowadzenia gospodarki komunalnej a formy współdziałania w realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej .....	393
182	4. Prowadzenie gospodarki w formie zakładu budżetowego lub spółki komunalnej .....	407
187	5. Rola i status prawny organów JST w prowadzeniu gospodarki komunalnej .....	416
191	Rozdział VIII. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny	
192	1. Kontrola zarządcza .....	420
207	2. Audyt wewnętrzny .....	438
219	Rozdział IX. Rachunkowość JST i samorządowych jednostek organizacyjnych	
221	1. Ogólna charakterystyka rachunkowości JST .....	471
227	2. Polityka rachunkowości JST .....	478
239	3. Rachunkowość budżetu JST .....	485
249	4. Rachunkowość samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych .....	497
312	5. Sprawozdanie finansowe JST oraz samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych .....	588
327	Rozdział X. Kontrola wykonania budżetu JST i nadzór RIO	
328	1. Kontrola wykonania budżetu JST – absolutorium .....	601
344	2. Nadzór RIO .....	627
357	Rozdział XI. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w JST	
359	1. System odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	663
377	2. Osoby odpowiadające za naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	695
382	3. Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	711
389	4. Postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	731

Strona		Numer
398	5. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.....	766
401	6. Uprawnienia osoby, której przypisuje się naruszenie dyscypliny finansów publicznych.....	778
407	7. Rekomendowane praktyki minimalizujące ryzyko naruszenia dyscypliny finansów publicznych.....	805
409	Indeks rzeczowy	
415	O Autorach	

# WSTĘP

*Szanowni Czytelnicy,*

niniejsza publikacja jest pierwszym opracowaniem z popularnej serii „Meritum”, którego przedmiotem jest gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego (JST).

Zgodnie z założeniem przyświecającym całej serii staraliśmy się przedstawiać wszystkie zagadnienia w sposób przystępny i zrozumiały, ilustrując je tam, gdzie było to uzasadnione, schematami czy tabelami. W treści znajdują Państwo także wiele przykładów praktycznych oraz wybranego orzecznictwa.

Tematyka poszczególnych zagadnień wpisuje się w zakres gospodarki finansowej JST. Jednakże różnie one zostały potraktowane, gdy chodzi o szczegółowość czy kompleksowość omówienia. W tych bowiem przypadkach, gdy określone kwestie omówione są już dobrze w literaturze w sposób monograficzny czy komentarzowy (jak np. w przypadku budżetu lub wieloletniej prognozy finansowej JST), postanowiliśmy się skupić z jednej strony na kwestiach zasadniczych, a z drugiej – na wywołujących problemy praktyczne. Stosunkowo więcej miejsca poświęciliśmy natomiast tematom, które nie są popularnym przedmiotem omówień, ale mają bardzo istotne znaczenie dla funkcjonowania gospodarki finansowej JST. Przykładem w tym zakresie jest przede wszystkim rozdział poświęcony subwencjom.

Niezależnie od powyższego naszym zamierzeniem było, aby Czytelnik w jednej publikacji otrzymał kompendium z zakresu gospodarki finansowej JST, które dotyczy różnych szczegółowych dziedzin – od tworzenia budżetu, poprzez newralgiczne (bo transferowane z budżetu państwa) środki uzyskiwane przez JST, aspekty prawne zarządzania finansami oraz kontrolę tych procesów, kończąc na systemie odpowiedzialności, który zawsze zabezpiecza prawidłowość gospodarowania środkami publicznymi.

Mamy nadzieję, że konwencja publikacji spotka się z Państwa przychylnością. Niemniej czekamy także na komentarze z uwagami, w tym na sugestie, o jakie zagadnienia należałoby rozszerzyć kolejne wydania.

Przedstawiana książka powstała nie tylko dzięki pracy poszczególnych autorów, ale także dzięki zaangażowaniu redakcyjnemu dr Klauдії Stelmaszczyk-Borszowskiej, którą będziemy pamiętać jako sprawnego organizatora, naukowca wyśmienicie wykorzystującego posiadane doświadczenie praktyczne oraz dobrą i życzliwą osobę.

J.M. Salachna

### 3. Zadłużenie w JST i jego ograniczenia

**Podstawa prawna:** art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b–d u.s.g.; art. 12 pkt 8 lit. b–d u.s.p.; art. 18 pkt 19 lit. b–d u.s.w.; art. 89 ust. 1, art. 90, 91, 212 ust. 1 pkt 6–6a, ust. 2 pkt 1 i 1a, art. 242–244 u.f.p.; art. 9 ustawy z 14.12.2018 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2500 ze zm.); art. 6–7 ustawy z 15.09.2022 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1964); art. 15zoa ust. 1 i art. 15zob ustawy COVID-19; art. 78–79 ustawy o budżecie na 2021 r.; art. 110 ustawy o pomocy Ukrainie; art. 28 ustawy z 5.08.2022 r. o dodatku węglowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 141 ze zm.); art. 7 ust. 4–5 ustawy z 2.12.2021 r. o wsparciu przygotowania III Igrzysk Europejskich w 2023 roku (Dz.U. z 2023 r. poz. 851 ze zm.); art. 35 ust. 1 ustawy z 9.06.2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265 ze zm.).

#### A. Limity zobowiązań

##### a. Istota limitów zobowiązań

**290** Uwzględniając treść art. 91 ust. 1 u.f.p., limity zobowiązań można zdefiniować jako nieprzekraczalne kwoty planowanych do zaciągnięcia przez JST nowych zobowiązań dłużnych w danym roku budżetowym. Tak więc limity będą odzwierciedlać kwoty przychodów zewnętrznych pochodzących ze źródeł dłużnych, które będą pozyskane przez jednostkę najczęściej w celu sfinansowania deficytu budżetu (planowanego lub przejściowego) czy też w celu rolowania (refinansowania) istniejącego zadłużenia.

Określanie limitów zobowiązań następuje w uchwale budżetowej, na co wskazuje art. 212 ust. 1 pkt 6 i 6a u.f.p., i należy do kompetencji organu stanowiącego. Ma to swoje uzasadnienie w wyłącznym prawie tego organu do zaciągania zobowiązań w imieniu JST stosownie do art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b–d u.s.g., art. 12 pkt 8 lit. b–d u.s.p., art. 18 pkt 19 lit. b–d u.s.w. Aczkolwiek formułowanie odpowiednich rodzajów limitów determinowane jest przyjętą konstrukcją budżetu, z której powinno wynikać, czy niezbędne jest zaciąganie zobowiązań dłużnych przez JST.

**PRZYKŁAD:** Pozbawione sensu będzie wprowadzanie limitu zobowiązań na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu, podczas gdy w uchwale budżetowej planuje się jego całkowite pokrycie nadwyżką z lat ubiegłych i/albo wolnymi środkami.

Z formalnego punktu widzenia limity te będą instrumentami ograniczającymi możliwość zaciągania długu, aczkolwiek organ stanowiący może je zmieniać, w tym podnosić. Musi to jednak zostać zainicjowane złożeniem projektu zmiany uchwały budżetowej przez organ wykonawczy, który będzie zawierał propozycję odpowiedniej modyfikacji budżetu, polegającej na zwiększeniu wielkości długu planowanego do zaciągnięcia, np. w wyniku podniesienia kwoty deficytu finansowanego z przychodów dłużnych.

**291** Nieprzekraczalność limitów zobowiązań dla zobowiązań z tytułu kredytu, pożyczki oraz wyemitowanych papierów wartościowych, jak też zobowiązań z umów charakterem zbliżonych do kredytów i pożyczek, ma także istotne znaczenie w odniesieniu do upoważnień organu stanowiącego JST dla organu wykonawczego do zaciągania tych zobowiązań na podstawie art. 212 ust. 2 pkt 1 i 1a u.f.p. Kwoty limitów zobowiązań zaciąganych w związku z celami, o których stanowi art. 89 ust. 1 pkt 1–4 oraz art. 90 u.f.p., powinny być w korelacji z limitami upoważnień do ich zaciągania przez organy wykonawcze. Korelacja ta polega na tym, że limity zobowiązań wyznaczają górne granice dla kwot upoważnień. Upoważnienie ponad limit



zobowiązań będzie prawnie nieskuteczne, pomimo że uczyni to sam organ stanowiący. W takiej sytuacji organ wykonawczy będzie w stanie zaciągać zobowiązania tylko do wysokości samych limitów. Oczywiście organ stanowiący może ustanowić upoważnienie do zaciągania zobowiązań w wysokości niższej niż kwota samego limitu albo w ogóle nie ustanawiać takiego upoważnienia, co jednak znacznie utrudni organowi wykonawczemu realizację uchwały budżetowej, szczególnie takiej, w której planuje się deficyt i jego finansowanie ze źródeł dłużnych bądź też rolowanie istniejącego zadłużenia. Sytuacja taka jest jednak dopuszczalna, ponieważ zgodnie z art. 212 ust. 2 pkt 1 i 1a u.f.p. upoważnienia mają charakter fakultatywny.

### b. Konstruowanie limitów zobowiązań

Cele zaciągania zobowiązań przez JST określone w art. 89 ust. 1 i art. 90 u.f.p. stanowią podstawę konstruowania limitów zobowiązań w uchwale budżetowej. Na podstawie literalnego brzmienia tych celów powinno się formułować limity, jednocześnie przyporządkowując im odpowiednie kwoty. Należy przy tym jednak podkreślić, że limity dotyczą tylko planowanych do zaciągnięcia zobowiązań (nowych przychodów zewnętrznych) w danym roku budżetowym, o czym była mowa wyżej.

292

Sposób formułowania limitów zobowiązań został zaproponowany w poniższej tabeli.

**Tabela 2. Tytuły limitów zobowiązań w uchwale budżetowej**

Cel zaciągnięcia zobowiązania	Treść limitu zobowiązań
	§ ... Ustala się limity zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek zaciąganych na:
Pokrycie przejściowego deficytu (art. 89 ust. 1 pkt 1 u.f.p.)	1) sfinansowanie przejściowego deficytu budżetu – w wysokości ..... zł lub 1) sfinansowanie przejściowego deficytu budżetu – w wysokości ..... zł, w tym na wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej – w wysokości .....
Sfinansowanie planowanego deficytu budżetu (art. 89 ust. 1 pkt 2 u.f.p.)	2) sfinansowanie planowanego deficytu budżetu – w wysokości ..... zł lub 2) sfinansowanie planowanego deficytu budżetu – w wysokości ..... zł, w tym na wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej – w wysokości .....
Splata wcześniej zaciągniętych zobowiązań (art. 89 ust. 1 pkt 3 u.f.p.)	3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz kredytów i pożyczek – w wysokości .....
Wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków UE (art. 89 ust. 1 pkt 4 u.f.p.)	4) wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej – w wysokości .....
Finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne (art. 90 u.f.p.)	5) finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne zaciąganych w państwowych funduszach celowych, w państwowych i samorządowych osobach prawnych zaliczanych od sektora finansów publicznych – w wysokości ..... zł lub 5) finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne ujętych w ramach przedsięwzięć związanych do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej na lata ....., zaciąganych w państwowych funduszach celowych, w państwowych i samorządowych osobach prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych – w wysokości .....
Wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z Rządowego Funduszu Polski Łód: Program Inwestycji Strategicznych (art. 35 ust. 1 ustawy z 9.06.2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265 ze zm.))	6) na wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z Rządowego Funduszu Polski Łód: Program Inwestycji Strategicznych – w wysokości .....

**293** Odnosząc się do limitu zobowiązań z tytułu tzw. wyprzedzającego finansowania działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE, wskazać należy, że może on dotyczyć zobowiązań zarówno krótkoterminowych, jak i długoterminowych. Dlatego dla większej przejrzystości proponuje się wyodrębnienie go w ramach limitów w związku z finansowaniem przejściowego i planowanego deficytu, pod warunkiem że wydatki przeznaczane na zadania unijne będą generowały takie salda. Wyróżnienie tego limitu zgodnie z propozycją w pkt 1 i 2 tabeli sprawia, że nie ma potrzeby wyodrębniania oddzielnego limitu, tak jak w pkt 4. Wypada tu jednak zaszyfrować, że zobowiązania z tytułu wyprzedzającego finansowania nie muszą być związane z ujemnym saldem budżetu. Takiego związku nie wykazują również konieczności zobowiązania na finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne zaciągane w państwowych funduszach celowych, w państwowych i samorządowych osobach prawnych zaliczanych od sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 90 u.f.p.

Ponadto, mając na uwadze art. 212 ust. 1 pkt 6a u.f.p., w uchwale budżetowej powinien zostać również określony limit z tytułu zobowiązań powodujących skutki ekonomiczne zbliżone do kredytu i pożyczki.

*PRZYKŁAD:* Jego treść może być następująca:

„Ustala się limit zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy kredytu lub pożyczki, w wysokości ..... zł”.

## B. Indywidualny wskaźnik spłaty zobowiązań

### a. Istota relacji z art. 243 ust. 1 u.f.p.

**294** Relacja wynikająca z treści art. 243 ust. 1 u.f.p. stanowi o swego rodzaju zdolności płatniczej JST. Określa ona bowiem z jednej strony możliwość finansowania zadań publicznych, z drugiej – możliwość spłaty i obsługi zaciągniętych zobowiązań. Obie te funkcje powinny być analizowane łącznie, tak więc analizowana relacja ma wskazywać na zdolność realizacji ciężących na JST zadań publicznych przy jednoczesnej zdolności zarządzania (obsługi i spłaty) posiadanym długiem.

Analizując szczegółowo treść art. 243 ust. 1 u.f.p., w każdym roku budżetowym oraz w okresach przyszłych objętych WPF JST jest obowiązana dokonać prognozy wartości wynikającej z lewej strony relacji, jednocześnie zestawiając ze stroną prawą, w której uwzględnia się dane wykonane za okres z lat poprzednich. Lewa strona tej relacji stanowi w istocie rzeczy wskaźnik spłaty zobowiązań, ponieważ sumę planowanych na dany rok budżetowy spłacanych zobowiązań (rozchodów) oraz ich kosztów obsługi (wydatków) zestawia się z planowanymi dochodami bieżącymi budżetu. Natomiast na prawą stronę relacji składają się dane wykonane zasadniczo dotyczące sekcji bieżącej budżetu, a dokładniej rzecz biorąc, chodzi o pokazanie realnej nadwyżki operacyjnej do kwoty dochodów bieżących. Nie dzieje się tak bez powodu, zrealizowana nadwyżka operacyjna dowodzi bowiem o pewnym marginesie dochodów bieżących pozostających po sfinansowaniu zadań ciężących na JST, który jest realnym źródłem spłaty zaciągniętych zobowiązań dłużnych. Tak więc wystąpienie nadwyżki zapewnia sfinansowanie zadań publicznych i jednocześnie zdolność do zarządzania posiadanym zadłużeniem.

Z powyższych powodów relacja określona w art. 243 ust. 1 u.f.p. pośrednio stanowi instrument ograniczający nadmierne zadłużanie się JST zgodnie z zasadą „nie zaciągaj zbyt wielu zobowiązań dłużnych, ponieważ ich spłata i obsługa będzie zbyt wysoka w stosunku do pozyskiwanych dochodów, z których należy przede wszystkim sfinansować zadania publiczne”.

Należy jednak zauważyć, że przewidziano szereg wyłączeń z kwot rozchodów i odsetek lewej strony relacji, przez co łagodzony jest jej rygorizm. Zawarte one zostały w art. 243 ust. 3–3b, art. 243a u.f.p. oraz w ustawach szczególnych (zostały one przedstawione w części D niniejszego rozdziału).

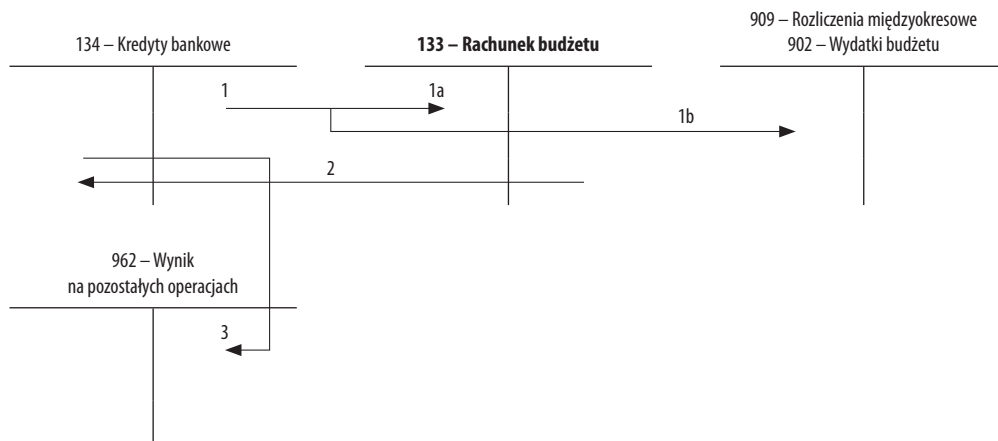
Salda kont wskazanych w powyższej tabeli na koniec roku budżetowego prezentowane są w bilansie z wykonania budżetu JST.

## B. Podstawowe schematy ewidencyjne

W kolejnych punktach zaprezentowano podstawowe schematy ewidencyjne w zakresie budżetu JST. W praktyce liczba i charakter operacji gospodarczych i finansowych ulegają rozszerzeniu (uzupełnieniu) w zależności od rodzaju budżetu JST (gminny, powiatowy, wojewódzki), charakteru zadań własnych oraz zadań zleconych, własnych i obcych źródeł finansowania tych zadań czy też rozwiązań przyjętych w zakresie obsługi bankowej i centralizacji podatku VAT. Pominięto w tej części szczegółowe opisy (w tym wskazanie podstaw prawnych) operacji gospodarczych i finansowych związanych z realizacją budżetu JST, są one bowiem zawarte w odrębnych punktach opracowania.

487

### a. Kredyty bankowe



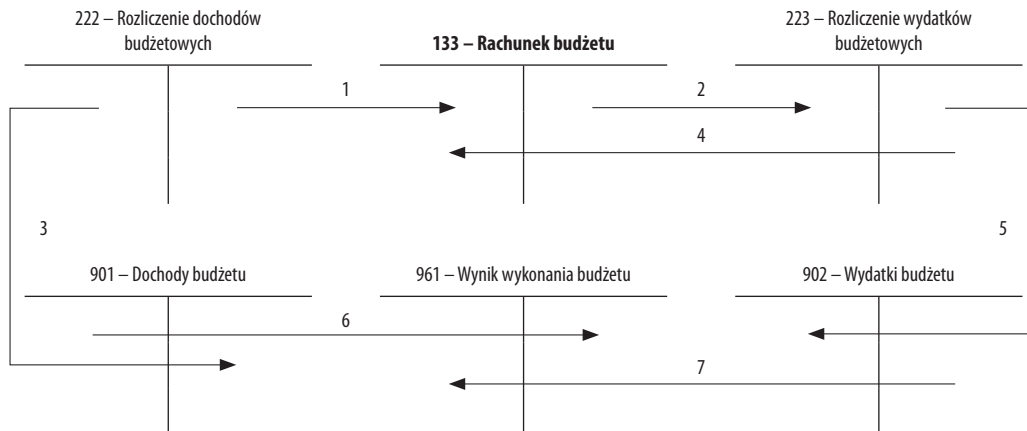
488

- 1 – wpływ przyznanego krótkoterminowego kredytu bankowego na rachunek budżetu, pomniejszony o prowizję bankową i naliczone odsetki,
- 2 – spłata raty kredytu bankowego wraz z odsetkami,
- 3 – umorzenie części kredytu.

**WAŻNE!** Wskazane jest przyjęcie rozwiązania ewidencyjnego polegającego na ujmowaniu na koncie 909 w korespondencji z kontem 134 naliczonych w grudniu odsetek od zaciągniętego przez JST kredytu bankowego, których termin zapłaty przypada w następnym roku budżetowym.

### b. Rozliczenia z samorządowymi jednostkami budżetowymi z tytułu dochodów i wydatków budżetowych

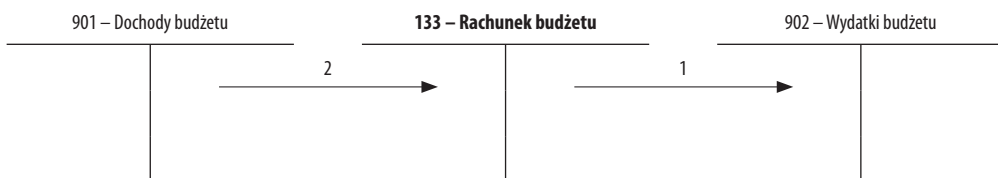
489



- 1 – wpływ dochodów od samorządowych jednostek budżetowych,
- 2 – przelew środków na wydatki samorządowych jednostek budżetowych,
- 3 – dochody wykonane przez samorządowe jednostki budżetowe na podstawie Rb-27S,
- 4 – zwrot środków niewykorzystanych przez samorządowe jednostki budżetowe,
- 5 – wydatki wykonane przez samorządowe jednostki budżetowe na podstawie RB-28S,
- 6 – przeksięgowanie dochodów budżetu pod datą 31.12,
- 7 – przeksięgowanie wydatków budżetu pod datą 31.12.

### c. Rozliczenia z samorządowymi zakładami budżetowymi

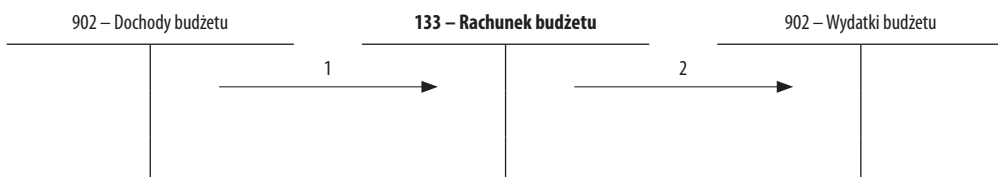
490



- 1 – przelew środków z tytułu dotacji przyznanych samorządowym zakładom budżetowym,
- 2 – przelew środków od samorządowych zakładów budżetowych z tytułu zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych oraz zwrotu dotacji nienależnie pobranej, pobranej w nadmiernej wysokości lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem.

### d. Inne dochody i wydatki budżetu

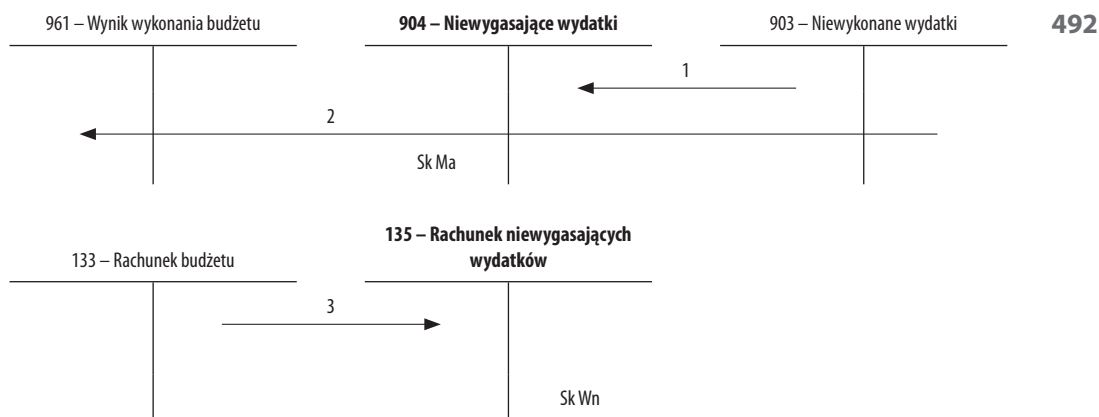
491



- 1 – wpływy na rachunek dochodów budżetowych, np. z tytułu:
  - otrzymanej subwencji ogólnej,
  - otrzymanych udziałów w podatkach dochodowych,
  - od innych podmiotów na zadania wspólne,
- 2 – wydatki budżetu finansowane środkami z rachunku budżetu z tytułu:
  - wpłaty JST na subwencję ogólną,
  - zapłaty odsetek od zaciągniętych kredytów bankowych oraz pożyczek,
  - zapłaty odsetek naliczonych posiadaczom obligacji komunalnych.

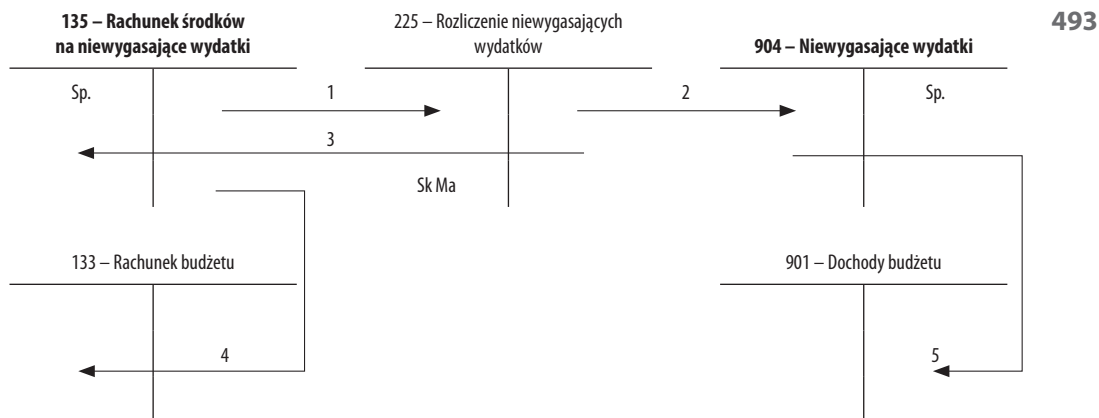
### e. Niewygasające wydatki

#### Operacje w roku ustalenia planu niewygasających wydatków



- 1 – ujęcie kwoty niewygasających wydatków zgodnie z planem niewygasających wydatków,
- 2 – przeksięgowanie salda niewygasających wydatków na 31.12 na wynik wykonania budżetu,
- 3 – przelew środków na niewygasające wydatki na wyodrębniony rachunek bankowy.

#### Operacje w roku następnym

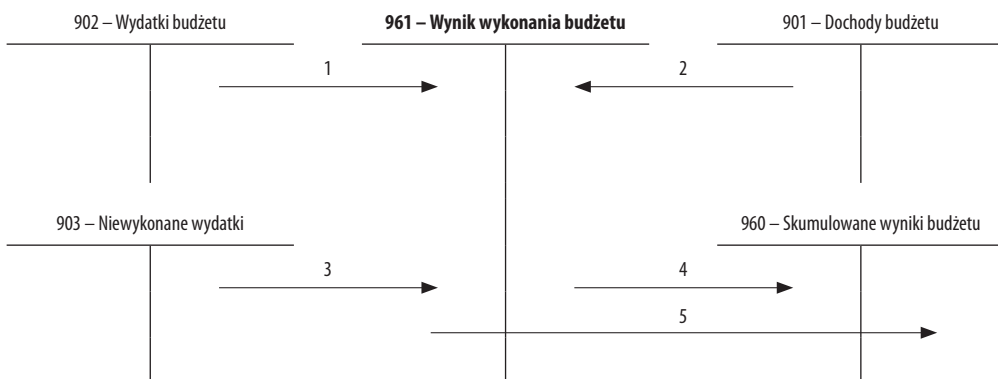


- 1 – przelew środków do jednostek realizujących zadania ze środków na niewygasające wydatki,
- 2 – rozliczenie wykorzystanych środków na niewygasające wydatki przez jednostki na podstawie RB-NWS,

- 3 – zwrot środków niewykorzystanych przez jednostki realizujące zadania,
- 4 – przelew niewykorzystanych środków na niewygasające wydatki na rachunek budżetu,
- 5 – przeksięgowanie niewykorzystanej części środków na niewygasające wydatki na dochody budżetu.

### f. Ustalenie wyniku wykonania budżetu

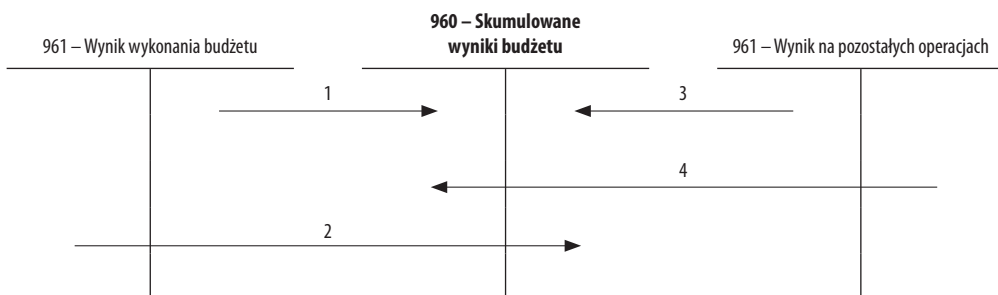
494



- 1 – przeksięgowanie na 31.12 zrealizowanych wydatków budżetu,
- 2 – przeksięgowanie na 31.12 zrealizowanych dochodów budżetu,
- 3 – przeksięgowanie na 31.12 salda niewygasających wydatków,
- 4 – przeksięgowanie pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu deficytu budżetu za rok ubiegły,
- 5 – przeksięgowanie pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu nadwyżki budżetu za rok ubiegły.

### g. Ustalenie skumulowanych wyników budżetu

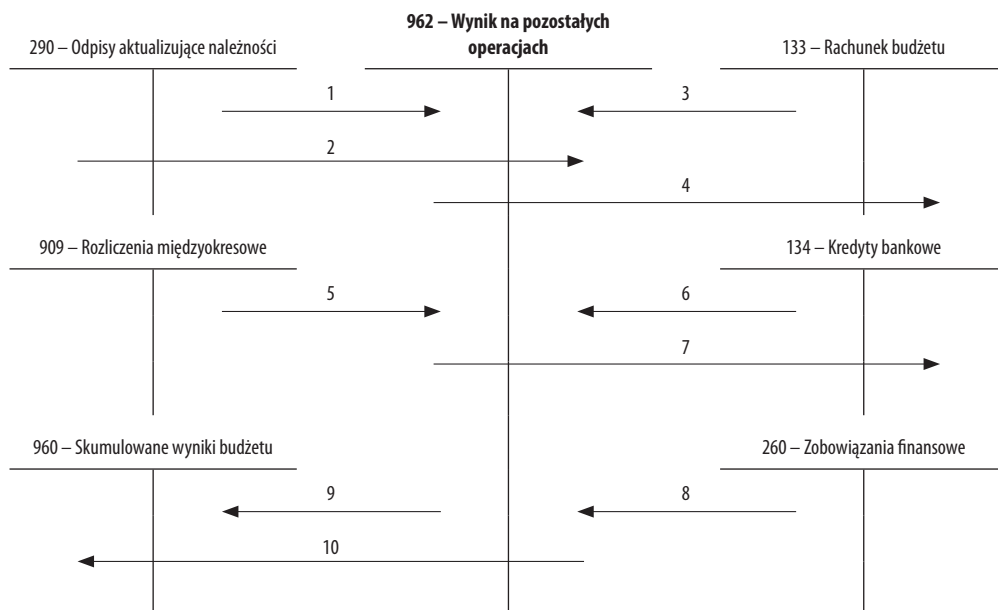
495



- 1 – przeksięgowanie pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu deficytu budżetu za rok ubiegły,
- 2 – przeksięgowanie pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu nadwyżki budżetu za rok ubiegły,
- 3 – przeksięgowanie na 31.12 przychodów finansowych oraz pozostałych przychodów operacyjnych,
- 4 – przeksięgowanie na 31.12 kosztów finansowych oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

## h. Ustalenie wyniku na pozostałych operacjach

496



- 1 – utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności finansowych,
- 2 – rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności finansowych,
- 3 – dodatnie różnice kursowe od środków budżetu,
- 4 – ujemne różnice kursowe od środków budżetu,
- 5 – rozliczenie dyskonta w części obciążającej bieżące koszty obsługi długu z tytułu emisji obligacji komunalnych,
- 6 – dodatnie różnice kursowe z tytułu zaciągniętych kredytów bankowych oraz umorzona część kredytów bankowych,
- 7 – ujemne różnice kursowe z tytułu zaciągniętych kredytów bankowych,
- 8 – umorzenie zaciągniętych pożyczek,
- 9 – przeksięgowanie na 31.12 przychodów finansowych oraz pozostałych przychodów operacyjnych,
- 10 – przeksięgowanie na 31.12 kosztów finansowych oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

**WAŻNE!** W planie kont budżetu JST należy doprecyzować zasady funkcjonowania konta 133 – Rachunek budżetu z racji różnych rozwiązań w praktyce w zakresie bankowej obsługi budżetu oraz urzędu JST, tj.:

**Sytuacja 1** – całość operacji gospodarczych w zakresie realizacji planu finansowego urzędu JST prowadzi się za pośrednictwem wyodrębnionego rachunku bankowego urzędu (ewidencja dochodów i wydatków prowadzona jest szczegółowo na kontach analitycznych do rachunku bieżącego); w tym przypadku zasady funkcjonowania konta są takie jak podane w tabeli 6;

**Sytuacja 2** – tylko operacje gospodarcze dotyczące realizacji planu finansowego w zakresie wydatków urzędu prowadzi się za pośrednictwem wyodrębnionego rachunku bankowego, co oznacza, że dochody własne urzędu wpływają bezpośrednio na rachunek budżetu, czyli konto 133; w tym przypadku należy to dodać w opisie konta 133;

**Sytuacja 3** – wszystkie operacje gospodarcze dotyczące realizacji planu finansowego urzędu rejestruje się za pośrednictwem rachunku bankowego budżetu, czyli konta 133; w tym przypadku należy dodać odpowiednie zapisy w opisie konta 133, np.:

„Dochody i wydatki urzędu jako jednostki budżetowej realizowane są bezpośrednio na rachunek i z rachunku budżetu. Wpływ dochodów budżetowych na rachunek budżetu stanowi operację równoważną

z przekazaniem dochodów z rachunku urzędu na rachunek budżetu i jest księgowany Wn konto 133 – Ma konto 222. Natomiast wydatek objęty planem finansowym urzędu stanowi operację równoważną z przelewem środków z rachunku budżetu na wydatki urzędu jako jednostki budżetowej i jest księgowany w budżecie na stronie Ma konta 133 w korespondencji z kontem 223”.

**PRZYKŁAD:** W gminnej jednostce samorządu terytorialnego salda początkowe w bieżącym roku kształtują się następująco:

133 – Rachunek budżetu	250 000
134 – Kredyty bankowe	300 000
140 – Środki pieniężne w drodze	2 000
960 – Skumulowane wyniki budżetu (Wn)	48 000
909 – Rozliczenia międzyokresowe (Ma)	6 000

W bieżącym roku wystąpiły następujące operacje gospodarcze:

1. Otrzymano dotację celową na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej (WB)	83 000
2. Bank dopisał odsetki od środków na rachunku budżetu (WB)	900
3. Spłacono ratę kredytu bankowego (WB)	2 000
4. Bank potrącił odsetki od kredytu za bieżący kwartał (WB)	600
5. Przekazano środki na wydatki bieżące szkoły podstawowej (WB)	40 000
6. Wpływ środków pieniężnych w drodze (WB)	2 000
7. Samorządowa jednostka budżetowa złożyła sprawozdanie o zrealizowanych dochodach (PK)	16 900
8. Samorządowa jednostka budżetowa złożyła sprawozdanie o dokonanych wydatkach (PK)	40 000
9. Otrzymano na rachunek budżetu dochody zrealizowane przez samorządową jednostkę budżetową (WB)	16 900
10. Otrzymano subwencję ogólną (WB)	30 000
11. Zaksięgowano potwierdzone wyciągiem bankowym wydatki budżetu gminy (WB)	200 000
12. Udzielono pożyczki zaprzyjaźnionej gminie (WB)	20 000
13. W końcu roku budżetowego przeksięgowano (PK):	
a) dochodu budżetu	.....
b) wydatki budżetu	.....
14. Przeksięgowano pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu wynik z wykonania budżetu (PK)	.....

Ujęcie operacji w księgach bieżącego roku:

133 – Rachunek budżetu		134 – Kredyty bankowe		140 – Środki pieniężne w drodze		960 – Skumulowane wyniki budżetu	
Sp. 250 000	2 000 (3)	(3) 2 000	300 000 Sp.	Sp. 2 000	2 000 (6)	Sp. 48 000	
(1) 83 000	600 (4)						
(2) 900	40 000 (5)	2 000	300 000	2 000	2 000	48 000	48 000 Sk.
(6) 2 000	200 000 (11)	Sk. 298 000					
(9) 16 900	20 000 (12)						
(10) 30 000							
		300 000	300 000				
382 800	262 600						
	120 200 Sk.						
382 800	382 800						



901 – Dochody budżetu		902 – Wydatki budżetu		222 – Rozliczenie dochodów budżetowych		223 – Rozliczenie wydatków budżetowych	
(13a) 130 800	83 000 (1) 900 (2) 16 900 (7) 30 000 (10)	(8) 40 000 (11) 200 000	240 000 (13b)	(7) 16 900	16 900 (9)	(5) 40 000	40 000 (8)
130 800	130 800	240 000	240 000	16 900	16 900	40 000	40 000
250 – Należności finansowe		909 – Rozliczenia międzyokresowe		961 – Wynik wykonania budżetu			
(12) 20 000		(4) 600	6 000 Sp.	(13b) 240 000	130 800 (13a)		
20 000	20 000 Sk.	600 Sk. 5 400	6 000	240 000	130 800 109 200 Sk.		
		6 000	6 000	240 000	240 000		

Ujęcie operacji w księgach roku następnego:

960 – Skumulowane wyniki budżetu		961 – Wynik wykonania budżetu	
Sp. 48 000 (14) 120 200		Sp. 120 200	120 200 (14)
168 200	168 200 Sk.	120 200	120 200
168 200	168 200		

## 4. Rachunkowość samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

**Podstawa prawna:** art. 11, 12–14, 15 ust. 7, art. 16 ust. 2, art. 59–60, 64, 223, 247 ust. 3 u.f.p.; art. 3 ust. 1 pkt 18 i 25, art. 17 ust. 2 pkt 4, art. 28 ust. 1 pkt 7 i 8 oraz ust. 7, art. 30 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 2, art. 31–32, 34 ust. 4 pkt 1–3, art. 35 ust. 8, art. 35b–35d, 41 u.r.; art. 19 ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.); art. 66 § 1, art. 67a–67e i 70 o.p.; art. 117–125, 243, 263, 646, 677, 719, 731, 751 i 819 k.c.; art. 291–295 ustawy z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1510 ze zm.); art. 13 ust. 2, 2a i 4 u.g.n.; art. 16g u.p.d.o.p.; § 6 i 14 oraz załącznik nr 3 do r.r.p.k.; § 12, 14–15, 17 i 20 rozporządzenia Ministra Finansów z 25.10.2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375); załącznik nr 3 i 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2.03.2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.).

Samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są podstawowymi jednostkami organizacyjnymi utworzonymi przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego.

**WAŻNE!** Wyłączenie spod reżimu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kwestii poboru podatków nie jest zupełne. Niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych polegającego na obowiązku zwrotu podatku, czego skutkiem jest zapłata odsetek, stanowi naruszenie DFP (omawiane w pkt 3.E).

## B. Popęlnienie czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych

**Podstawa prawna:** art. 19 ust. 1 u.d.f.p.

Do odpowiedzialności za naruszenie DFP w typowej sytuacji dochodzi wtedy, kiedy osoba objęta zakresem podmiotowym ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (zob. niżej pkt 2) popełnia czyn sankcjonowany przez ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. **Forma popęlnienia czynu** polega albo na **działaniu** (np. dokonanie wydatku w sposób naruszający przepisy), albo na **zaniechaniu** (np. niedochodzenie należności JST). W obu tych przypadkach sprawca bezpośrednio popełnia czyn stanowiący naruszenie DFP. Do popęlnienia naruszenia dochodzi także poprzez **wydanie polecenia wykonania czynu naruszającego DFP** (zob. pkt 1.C).

667

Aby doszło do naruszenia DFP, w dacie popęlnienia czynu musi obowiązywać **przepis, który jest naruszany** przez popęlnienie czynu. Jeżeli w dniu popęlnienia czyn nie naruszał żadnego przepisu, to ewentualne późniejsze wejście w życie takiego przepisu (już po popęlnieniu czynu) nie zmienia oceny czynu – czyn w dniu jego popęlnienia nie naruszał przepisów, więc nie stanowi naruszenia DFP. Jeżeli natomiast po popęlnieniu czynu stanowiącego naruszenie DFP, a więc naruszającego jakiś przepis prawny, ten naruszony przepis utracił moc obowiązującą, to ocena zachowania sprawy będzie dokonywała się według odrębnych zasad (zob. pkt 1.F „Stosowanie ustawy nowej”).

668

**PRZYKŁAD:** Naruszonym przepisem może być np. przepis:

- ustanawiający ograniczenie, które czynem jest łamane,
- przypisujący kompetencję innemu organowi niż ten, który podjął działanie,
- nakazujący określone działanie, które nie zostało zrealizowane,
- określający procedurę wykonania czynności, a czynność została zrealizowana z pominięciem lub naruszeniem tej procedury.

**WAŻNE!** Jako naruszanego przepisu nie można wskazywać przepisu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ustawa sankcjonuje zachowania, które polegają na naruszeniach przepisów prawnych ustanowionych w innych właściwych aktach prawnych.

Przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mówią o popęlnieniu czynu „określonego przez ustawę obowiązującą w czasie jego popęlnienia” (art. 19 ust. 1). **Naruszonym przepisem** może oczywiście być przepis ustawy, pojęcie to może jednak w konkretnych przypadkach być rozumiane szerzej. Jako naruszany przepis prawa może być wskazany także przepis rozporządzenia, stanowiącego akt wykonawczy do ustawy, bez którego często nie jest możliwe ustalenie pełnej treści normy prawnej, która ma umocowanie już w ustawie, a dopełniana jest treścią rozporządzenia. Jako naruszony przepis może być także wskazany przepis aktu prawa miejscowego. W Polsce jako kraju członkowskim Unii Europejskiej, której akty prawne, określonego rodzaju i po spełnieniu dodatkowych warunków, są wprost stosowane na terenie Polski, jako naruszony przepis może być też wskazany przepis takiego aktu

669

prawa Unii Europejskiej. Mniej prawdopodobne, ze względu na przedmiot regulacji, ale niewykluczone, jest wskazanie jako naruszonego przepisu ratyfikowanej umowy międzynarodowej. Jako naruszonego przepisu nie można natomiast wskazać przepisu aktu wewnętrznie obowiązującego (np. regulaminu obowiązującego w urzędzie) ani zapisów umów cywilnoprawnych.

**WAŻNE!** Odpowiedzialność za naruszenie DFP wchodzi w rachubę, gdy naruszany jest konkretny przepis aktu prawnego rangi ustawowej, a czasem także przepis rozporządzenia, aktu prawa miejscowego, stosowanego bezpośrednio aktu prawnego UE, ratyfikowanej umowy międzynarodowej. Naruszenie takiego przepisu musi też stanowić jeden z czynów skatalogowanych w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako naruszenie DFP.

#### Orzecznictwo:

- orzeczenie GKO z 28.09.2015 r., BDF1.4800.108.2015, LEX nr 2094434 („Podstawa orzekania w przypadku członków komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obejmuje zatem prawo w rozumieniu źródeł prawa ustalone przez normy wynikające z przepisu art. 87 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego bardzo wcześnie ukształtowała się linia orzecznicza, zgodnie z którą przepis prawa obowiązującego obejmuje nie tylko ratyfikowane umowy międzynarodowe, akty ustawodawcze, ale także akty wykonawcze wydane na podstawie i w granicach wyraźnego upoważnienia zawartego w akcie ustawodawczym, tj. rozporządzenia, a także akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania organów, które je ustanowiły. Z dniem wejścia Polski do Unii Europejskiej źródłami prawa stało się także prawo wspólnotowe pierwotne i pochodne.”);
- orzeczenie GKO z 6.09.2012 r., BDF1/4900/61/61/12/1636, LEX nr 1297387 („[...] ustawodawca w przepisach ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych posługuje się pojęciem ustawy *sensu largo*. Oznacza to, że chodzi tutaj zarówno o samą ustawę, jak i wszystkie akty wykonawcze wydane na jej podstawie i w granicach wyraźnego upoważnienia zawartego w tej ustawie. [...] Główna Komisja Orzekająca podkreśla, że za przepis prawa, którego naruszenie może skutkować odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie może zostać uznany przepis aktu o charakterze wewnętrznie obowiązującym (w niniejszej sprawie – zarządzenia dyrektora).”).

---

## C. Wina

**Podstawa prawna:** art. 19 ust. 2 u.d.f.p.

**670** Poniesienie odpowiedzialności za naruszenie DFP uzależnione jest od tego, czy sprawcy czynu można przypisać winę. Innymi słowy, nawet jeżeli zachowanie danej osoby wypełnia znamiona naruszenia DFP opisane w konkretnym przepisie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, to osoba, która czyn popełniła, nie poniesie za niego odpowiedzialności, jeżeli nie można przypisać jej winy za ten czyn. **Pojęcie winy** nie jest przez ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych definiowane, treść ustawy pozwala jednak ustalić, że wina wiązana jest z niezachowaniem należytej, wymaganej staranności. Ustawa wskazuje, że nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia DFP nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający DFP. Oznacza to, że temu, kto tej należytej staranności dopełnił, nie można przypisać winy.

**671** Naruszenia DFP może dopuścić się przede wszystkim osoba, która zajmuje stanowisko w strukturze podmiotu publicznego, z jakim wiąże się dysponowanie środkami publicznymi albo szerzej zarządzanie jednostką publiczną (zob. pkt 2). Od takiej osoby wymagana jest **szczególna staranność**, wyższa niż staranność, której można oczekiwać od szeregowego pracownika. Powinnością takiej osoby funkcyjnej lub osoby, której powierzono odpowiedzialność za mienie publiczne, jest należyta dbałość o stan finansów publicznych, powinnością jej jest więc także znajomość przepisów, sposobu ich interpretowania, a także zorganizowanie pracy podległego urzędu tak, aby zminimalizować ryzyko naruszenia prawa, wdrożenie procedur kontroli zarządczej itd.



**ZAMÓWIENIA:**  
INFOLINIA: +48 801 044 545  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca



CENA 239 ZŁ (W TYM 5% VAT)