

KRYSTYNA SAWICKA  
Uniwersytet Wrocławski

## POSTĘPOWANIE W ZAKRESIE WYKONYWANIA BUDŻETU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

### UWAGI WSTĘPNE

Podstawę gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego stanowi ich budżet, obejmujący zestawienie przewidywanych dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, ujętych w odpowiednim stopniu szczegółowości i w określonym przedziale czasowym, jakim jest rok kalendarzowy<sup>1</sup>. Cechy wyróżniające ten plan spośród innych planów finansowych i przesądzające o jego randze to przede wszystkim jego zakres podmiotowy i przedmiotowy, sposób jego skonstruowania (struktura) oraz forma, w jakiej jest uchwalany<sup>2</sup>. Budżet, jako podstawowy plan finansowy, wymaga ze strony organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego autoryzacji politycznej w formie uchwały budżetowej. Z chwilą uchwalenia budżetu staje się on aktem wiążącym organy samorządowe, które są zobowiązane do jego wykonania. Ostateczny kształt budżetu jest wynikiem kompromisu między władzą uchwałodawczą a wykonawczą oraz grupami interesów<sup>3</sup>.

Budżet, jak każdy plan, odnosi się do przyszłości, stąd ujęte w nim wielkości dochodów i przychodów mają charakter prognozy, którą obciąża ryzyko niepełnej jej realizacji związane między innymi z brakiem dostatecznej wiedzy o uwarunkowaniach gospodarczych i społecznych, które determinują wielkość środków finansowych wpływających do budżetu. Natomiast ujęte w budżecie

<sup>1</sup> Zob. J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 49 nn.; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 78; C. Kosikowski, *Pojęcie i charakter budżetu państwa*, [w:] A. Borodo et al., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 301 nn.

<sup>2</sup> Zob. J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 17 nn.

<sup>3</sup> A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 66.

wydatki oraz łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit. Zestawienie prognozowanych dochodów danej jednostki samorządu terytorialnego z wydatkami koniecznymi do wykonania przypisanych tej jednostce zadań pozwala na ustalenie wyniku budżetu. Gdy dochody budżetu są wyższe niż wydatki — mamy do czynienia z nadwyżką budżetową, natomiast w sytuacji odwrotnej — powstaje deficyt budżetowy. Nadwyżka budżetowa zaplanowana w budżecie danego roku jest przeznaczana przede wszystkim na pokrycie rozchodów związanych z zaciągniętymi przez jednostkę samorządu terytorialnego długoterminowymi zobowiązaniami finansowymi, to znaczy na spłatę kredytów i pożyczek oraz wykup papierów wartościowych czy ewentualnie na sfinansowanie pożyczek udzielanych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Sfinansowaniu deficytu budżetowego, czyli tej części wydatków, która nie znajduje pokrycia w planowanych dochodach, służą przychody określone w art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych<sup>4</sup>. Przychody mogą też służyć sfinansowaniu rozchodów budżetu w razie braku możliwości wygospodarowania nadwyżki budżetowej na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego, jako publiczny plan finansowy, jest opracowywany, uchwalany i wykonywany w sposób przewidziany prawem i z poszanowaniem określonych wymogów odnoszących się do szczególnych jego właściwości i pożądanych cech. Przepisy prawa dzielą uprawnienia do podejmowania określonych czynności w toku procedury budżetowej między organ stanowiący a organ wykonawczy. Mamy tu do czynienia z przemiennością kompetencji w trakcie podstawowych faz procedury budżetowej<sup>5</sup>. Przygotowanie projektu budżetu należy do kompetencji organu wykonawczego, jego uchwalenie w formie uchwały budżetowej — do organu stanowiącego, wykonywanie zaś — do organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego. Rozdzielenie kompetencji nie ma jednak charakteru pełnego w tym znaczeniu, że przepisy regulujące procedurę budżetową przewidują w określonych przypadkach ograniczenia uprawnień organu odgrywającego najważniejszą rolę w danej fazie na rzecz drugiego organu. Mianowicie organ stanowiący nie może uchwalić budżetu z deficytem większym niż zaprojektowany przez organ wykonawczy, a uprawnienia organu wykonawczego w wykonywaniu budżetu ulegają ograniczeniu przez organ stanowiący w związku z dokonywaniem określonych zmian w budżecie.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) (dalej jako u.f.p.).

<sup>5</sup> Zob. E. Kornberger-Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych*, [w:] T. Dębowska-Romanowska et al., *System prawa finansowego*, t. 2. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 257.

## 1. PODSTAWY PRAWNE WYKONYWANIA BUDŻETU

Proces wykonywania budżetu obejmuje całokształt czynności faktycznych i prawnych, których przedmiotem jest realizacja zadań ujętych w budżecie<sup>6</sup>. Czynności te są zróżnicowane i obejmują zarówno czynności o charakterze instrumentalnym, zmierzające pośrednio do zapewnienia realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów ustalonych w budżecie, jak i czynności polegające na gromadzeniu dochodów i przychodów budżetowych oraz na dokonywaniu wydatków ze środków zgromadzonych w budżecie i dokonywaniu rozchodów. W ramach czynności instrumentalnych można wyodrębnić czynności polegające na planowaniu wykonywania zadań ustalonych w budżecie i dotyczą one<sup>7</sup>:

- 1) przygotowania planu wykonawczego budżetu;
- 2) opracowania planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego ustawami;
- 3) organizowania i koordynacji procesu pobierania dochodów i dokonywania wydatków budżetowych (opracowanie harmonogramu realizacji dochodów i wydatków budżetu), oraz

czynności mające przeciwdziałać ujemnym skutkom deformacyjnego działania upływu czasu w stosunku do zaplanowanych w budżecie zadań, usuwać skutki spowodowane błędnym ustaleniem zadań budżetowych, a także uwzględniać skutki zmian natury organizacyjnej. Czynności tego rodzaju mają na celu korygowanie zadań ustalonych w budżecie i znajdują wyraz w takich instytucjach, jak:

- 1) przenoszenie wydatków budżetowych;
  - 2) rezerwa budżetowa;
  - 3) blokowanie wydatków budżetowych,
- oraz czynności obsługi kasowej budżetu, których zakres jest szerszy niż tylko przyjmowanie wpłat i dokonywanie wypłat pieniężnych z rachunków, na których gromadzone są środki budżetowe.

Funkcją czynności instrumentalnych jest stworzenie warunków niezbędnych do prawidłowego prowadzenia procesu wykonywania budżetu, głównie zaś określenie ram działalności jednostek budżetowych realizujących dochody i wydatki budżetowe. Obowiązek ten spoczywa na zarządzie jednostki samorządu terytorialnego jako wykonawcy budżetu i jednocześnie sprawującym ogólny nadzór nad realizacją określonych uchwałą budżetową dochodów i wydatków, przychodów

<sup>6</sup> Zob. szerzej J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *op. cit.*, s. 221 nn.; E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 185 nn.; K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 248 nn.; E. Ruśkowski, *Zasady wykonywania budżetów samorządowych*, [w:] A. Borodo *et al.*, *op. cit.*, s. 367 nn.; J. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 251 nn.

<sup>7</sup> Zob. szerzej A. Kostecki, *Wykonywanie budżetu*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 2. *Instytucje budżetowe*, cz. 1, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 476 nn.

i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Podstawę prawną podejmowania czynności instrumentalnych i czynności związanych bezpośrednio z wykonywaniem budżetu stanowią przepisy ustaw o ustroju samorządu terytorialnego oraz ustawy o finansach publicznych (zwłaszcza rozdział 4 *Wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego* działu V *Budżet, wieloletnia prognoza finansowa i uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego*, przy uwzględnieniu ogólnych zasad gospodarowania środkami publicznymi, uregulowanych w rozdziale 5 *Przepisy ogólne* działu I *Zasady finansów publicznych*), i przepisy wykonawcze do ustawy, a także przepisy ustaw szczegółowych określające tytuły prawne do pobierania dochodów ze źródeł przypisanych jednostkom samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli i do dokonywania wydatków zaplanowanych w budżecie na konkretne zadania. Przepisy te w swoim całościowym zakresie określają zasady, instytucje i procedury obowiązujące w toku wykonywania budżetu. Regulacje ustawy o finansach publicznych odnoszą się w głównej mierze do dokonywania wydatków budżetowych, ponieważ ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego następuje na zasadach i w terminach wynikających z przepisów ustaw szczegółowych. Obowiązki podmiotów wykonujących budżet w zakresie zarówno gromadzenia dochodów, jak i dokonywania wydatków budżetowych wynikające z norm budżetowych splatają się z obowiązkami wynikającymi z przepisów prawnych, na których opierają się tytuły prawne poszczególnych rodzajów dochodów i wydatków. Wykonawcy budżetu są zatem związani podwójnie — po pierwsze normami budżetowymi, a po drugie normami prawa powszechnie obowiązującego.

Wykonywanie budżetu jest głównym etapem prowadzenia przez jednostkę samorządu terytorialnego gospodarki finansowej na jego podstawie. Sposób wykonywania budżetu, oprócz racjonalnego planowania, ma decydujący wpływ na poziom efektywności wykorzystania środków publicznych będących w dyspozycji samorządu terytorialnego oraz jest ważnym instrumentem zarządzania finansami lokalnymi (regionalnymi). Dlatego prawnie określone zasady oraz tryb wykonywania budżetu powinny służyć racjonalnej i efektywnej gospodarce budżetowej.

## 2. ZASADY WYKONYWANIA BUDŻETU

Zasady obowiązujące w toku wykonywania budżetu to określone reguły postępowania, wyrażone najczęściej w formie nakazów prawnych dotyczących pobierania dochodów i dokonywania wydatków oraz realizacji samego planu finansowego, jakim jest budżet, adresowane do wykonawców budżetu<sup>8</sup>. Podstawowe zasady gospodarki finansowej obowiązujące w toku wykonywania budżetu zo-

<sup>8</sup> Zob. Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 376 nn.; E. Ruśkowski, *op. cit.*, s. 367 nn.

stały zawarte między innymi w przepisach art. 254, 256 oraz 264 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z przyjętymi regulacjami:

— ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów. Przepisami tymi są w szczególności ustawy, z których wynikają tytuły prawne do pobierania dochodów ze źródeł określonych dla poszczególnych szczebli jednostek samorządu terytorialnego w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Normy dotyczące ustalania, pobierania i odprowadzania dochodów mogą też określać uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, będące aktami prawa miejscowego, na przykład w zakresie podatków i opłat lokalnych. Do ustalania i pobierania wszystkich dochodów o charakterze publicznym mają również zastosowanie przepisy ordynacji podatkowej jako regulacje o charakterze ogólnym. Ujęcie w budżecie dochodów z określonych źródeł nakłada na wykonawców budżetu obowiązek podejmowania takich działań, aby należne z danego źródła środki pieniężne zostały zgromadzone w zaplanowanej wysokości i terminowo. Zaplanowane w budżecie wielkości dochodów stanowią tylko ich prognozę, co wiąże się między innymi z tym, że źródła, z których dochody te są pobierane, pozostają niezależne od wykonawców budżetu, a o ich wydajności decyduje nie tylko prawidłowe ustalenie dochodów i ich pobór, ale też wiele innych złożonych czynników, na które wykonawca budżetu ma wpływ ograniczony bądź w ogóle jest go pozbawiony. Nie zwalnia to jednak podmiotów odpowiedzialnych od czuwania nad prawidłową realizacją dochodów dla zapewnienia równowagi budżetowej. Przestrzeganie zasad gospodarki finansowej obowiązujących w toku wykonywania budżetu w zakresie dochodów wymaga prawidłowego ustalania należności budżetowych z poszczególnych tytułów prawnych, pilnowania terminowej wpłaty tych należności i w razie konieczności ich egzekwowania;

— pełna realizacja zadań następuje w terminach określonych w przepisach i harmonogramie realizacji budżetu, jeśli został on opracowany. W budżecie są określone tylko limity wydatków na poszczególne zadania, terminy ich ponoszenia zaś wynikają albo z przepisów (jako przykład można podać terminy wypłaty wynagrodzeń i dokonywania wpłat składek z tytułu ubezpieczenia społecznego czy zdrowotnego), albo — jeśli wydatki nie mają ustalonych w przepisach terminów ich realizacji — z postanowień zawartych umów oraz harmonogramu realizacji budżetu. Obowiązek dotrzymania terminów realizacji zadań budżetowych wiąże się z prawidłowym wykonywaniem zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego oraz ma wpływ na zachowanie równowagi budżetowej;

— dokonywanie wydatków z budżetu następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Są to podstawowe reguły dokonywania wydatków z budżetu jednostki samorządu

terytorialnego, z których wynika nakaz kierowania środków pieniężnych z budżetu na realizację zadań ujętych w planie finansowym, a więc zgodnie z ich planowanym przeznaczeniem, zakaz przekraczania ustalonych wielkości wydatków z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień oraz nakaz respektowania zasady gospodarności przy wykorzystywaniu środków budżetowych. Zakaz przekraczania wydatków budżetowych oznacza nie tylko zakaz dokonywania wypłat z budżetu przekraczających kwotę wydatku, ale również zakaz angażowania środków budżetowych przez zaciąganie zobowiązań na poczet tych środków powyżej ustalonej ich wysokości. Oszczędne i celowe wydatkowanie środków budżetowych wiąże się z nakazem uwzględniania kryteriów ekonomicznych przy realizacji zadań finansowanych z budżetu, co ma skutkować osiągnięciem najlepszych efektów z poniesionych nakładów i w konsekwencji optymalizacją wydatków budżetowych. Wydatkowanie środków budżetowych zgodnie z ich przeznaczeniem i w zaplanowanej wysokości nie musi być równoznaczne z celowym i oszczędnym ich wykorzystaniem. Postępowanie zgodnie z zasadą gospodarności wymaga bowiem szerszej oceny przesłanek ekonomicznych podejmowanych decyzji, rzutu-jących na wydatki ponoszone z budżetu;

— zlecenie zadań finansowanych ze środków budżetu innym podmiotom powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych, a w odniesieniu do organizacji pozarządowych — z odpowiednim zastosowaniem art. 43 i art. 221 ustawy o finansach publicznych. Jednostki samorządu terytorialnego mają obowiązek wyboru najkorzystniejszej oferty wykonania ich zadań oraz stosowania jasnych i przejrzystych procedur i kryteriów wyboru sposobu realizacji tych zadań. Sposób postępowania jest różny w zależności od rodzaju podmiotu, któremu zadanie jest zlecane. Jeśli są to podmioty prowadzące działalność gospodarczą, zlecenie powinien otrzymać ten podmiot, który przedstawi najkorzystniejszą ofertę realizacji zadania w trybie ustawy Prawo zamówień publicznych. Jeśli zaś są to organizacje pozarządowe prowadzące działalność pożytku publicznego i nienastawione na zysk, zlecenie zadania powinien otrzymać podmiot, który złożył najkorzystniejszą ofertę zgodnie z zasadami uczciwej konkurencji, gwarantującą wykonanie zadania w sposób efektywny, oszczędny i terminowy (art. 47 u.f.p.);

— wydatki nieprzewidziane, których obowiązkowe płatności wynikają z tytułów wykonawczych, wyroków sądowych lub ugód, mogą być dokonywane bez względu na poziom środków finansowych zaplanowanych na ten cel. Zasada ta tworzy podstawę nie tylko przekroczenia limitu wydatków na określony cel, ale również dokonania wydatków na obowiązkowe płatności wynikające ze wskazanych tytułów w sytuacji niezaplanowania tego rodzaju wydatków w budżecie. Wydatki te są ponoszone w celu wykonania zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego, które stały się przedmiotem egzekucji albo też zostały potwierdzone wyrokiem sądowym bądź zawartą ugodą. Poniesienie tego rodzaju wydatków, jeśli nie zostały w ogóle zaplanowane w budżecie bądź też zostały zaplanowane

w niedostatecznej wysokości, powoduje konieczność dokonania w budżecie zmian sankcjonujących te wydatki. Odpowiednia zmiana planu wydatków budżetu powinna nastąpić w trybie przeniesień wydatków z innych podziałek klasyfikacji wydatków lub z rezerw budżetowych;

— wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego odbywa się za pośrednictwem rachunków bankowych. Obsługę bankową budżetu danej jednostki wykonuje bank wybrany na zasadach określonych w przepisach ustawy Prawo zamówień publicznych. Zasady wykonywania zaś obsługi bankowej określa umowa zawarta między zarządem jednostki samorządu terytorialnego a bankiem. Wszystkie dochody i wydatki budżetu są realizowane za pośrednictwem dwóch głównych typów rachunków — rachunku bieżącego budżetu oraz rachunków bieżących jednostek budżetowych. Wydatki jednostek wykonujących budżet mogą być dokonywane tylko do wysokości aktualnego stanu rachunku bieżącego tych jednostek. Bank nie zrealizuje wydatków ponad wielkość środków zgromadzonych na rachunku bankowym, zabezpieczając tym samym równowagę budżetową na etapie wykonywania budżetu. Dokonywanie operacji finansowych wyłącznie za pośrednictwem rachunków bankowych ma także istotne znaczenie dla określenia prawidłowego wyniku wykonania budżetu, który jest ustalany na podstawie kasowego wykonania dochodów i wydatków w roku budżetowym. Dla każdego rachunku bieżącego jednostki budżetowej prowadzi się szczegółową ewidencję dochodów i wydatków zgodnie z ich klasyfikacją budżetową, odrębnie dla dochodów i wydatków. Na podstawie tej ewidencji jest sporządzana sprawozdawczość budżetowa umożliwiająca analizę i kontrolę prawidłowości gospodarowania środkami budżetowymi<sup>9</sup>;

— niezrealizowane kwoty wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego. Stosowanie tej reguły jest konsekwencją zasady roczności budżetu. Budżet jest bowiem rocznym planem finansowym uchwalanym na rok budżetowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Uchwała budżetowa jest zatem aktem o ustalonym z góry okresie obowiązywania. Z dniem 31 grudnia ustaje prawo do dokonywania wydatków budżetowych na dany rok kalendarzowy. Podobnie z dniem 31 grudnia ustaje prawo do zarachowania dochodów jednostki samorządu terytorialnego na poczet roku budżetowego, który się skończył, niezależnie od tego, czy tytuł prawny do jego poboru powstał w roku ubiegłym, czy jeszcze wcześniej. Budżety jednostek samorządu terytorialnego są budżetami przynależności kasowej: tracą one moc z chwilą zamknięcia kasy dnia 31 grudnia. Nie oznacza to jednak, że uchwała budżetowa, która przestała obowiązywać, nie wywołuje w dalszym ciągu skutków prawnych, na przykład w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych czy udzielenia absolutorium zarządowi jednostki samorządu teryto-

<sup>9</sup> Zob. G. Kulikowska, *Wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 r.*, red. W. Miemieć, B. Cybulski, Warszawa 2004, s. 165 nn.

rialnego. Zasada wygasania niezrealizowanych kwot wydatków z końcem roku budżetowego nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego. Wyjątek od tej zasady stanowi instytucja wydatków niewygasających. Za niewygasające mogą być uznane tylko wydatki związane z realizacją umów w sprawie zamówienia publicznego bądź zawartych w wyniku zakończonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w którym dokonano wyboru wykonawcy. Decyzja w tej kwestii należy do organu stanowiącego, który ustala, w drodze uchwały, wykaz wydatków oraz określa ostateczny termin dokonania każdego wydatku ujętego w wykazie w następnym roku budżetowym. Termin ten nie może być jednak dłuższy niż do dnia 30 czerwca roku następnego.

### 3. PODMIOTY WYKONUJĄCE BUDŻET

Uchwalony przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego budżet jest wykonywany, zgodnie z art. 247 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych, przez zarząd i pod jego nadzorem. Organ wykonawczy ponosi odpowiedzialność za prawidłowe wykonanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Organowi temu przysługuje, zgodnie z art. 70 ust. 2 ustawy o samorządzie województwa<sup>10</sup>, art. 60 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym<sup>11</sup> oraz art. 60 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym<sup>12</sup>, wyłączne prawo do:

- 1) zaciągania zobowiązań mających pokrycie w ustalonych w uchwale budżetowej kwotach wydatków w ramach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący;
- 2) emitowania papierów wartościowych w ramach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący;
- 3) dokonywania wydatków budżetowych;
- 4) zgłaszania propozycji zmian w budżecie;
- 5) dysponowania rezerwą budżetową;
- 6) blokowania środków budżetowych w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest dysponentem głównym (pierwszego stopnia) środków budżetowych. Realizuje on zadania w zakresie wykonywania budżetu przy pomocy urzędu oraz bezpośrednio podległych jednostek organizacyjnych. Jednostki te mogą być dysponentami drugiego lub trzeciego

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. (Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.) (dalej jako u.s.w.).

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. (Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.) (dalej jako u.s.p.).

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. (Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) (dalej jako u.s.g.).



stopnia. Dysponenci drugiego stopnia pełnią rolę ogniwa pośredniego, dokonującego dalszego podziału środków budżetowych, otrzymanych od dysponenta głównego, dla określonych jednostek budżetowych. Dysponentami zaś trzeciego stopnia są takie jednostki, które nie mają prawa do dalszego przekazywania środków otrzymanych od dysponentów wyższego stopnia. Otrzymane środki wydatkują bezpośrednio na zadania określone w ich planie finansowym, a środki niewykorzystane do końca roku odprowadzają na rachunek bieżący budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego, jako wykonawca budżetu, ma określone obowiązki i uprawnienia z tym związane. W pierwszej kolejności powinien proces ten zorganizować w sposób, który zabezpieczy pełną realizację dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu oraz zminimalizuje ryzyko wystąpienia zakłóceń w prowadzeniu gospodarki finansowej, związanych z uczestnictwem wielu podmiotów w wykonywaniu budżetu<sup>13</sup>. Zadania zarządu wynikające z tego obowiązku dotyczą w szczególności:

- opracowania planu wykonawczego budżetu, przekazania podległym jednostkom organizacyjnym informacji o ostatecznych kwotach ich dochodów i wydatków oraz wysokości dotacji i wpłat do budżetu (art. 249 ust. 1 pkt 1 u.f.p.);
- opracowania planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami (art. 249 ust. 1 pkt 2 u.f.p.);
- ewentualnie opracowywania harmonogramu realizacji budżetu i poinformowania o nim podległych i nadzorowanych jednostek (art. 249 ust. 6 u.f.p.).

Do obowiązków zarządu związanych z wykonywaniem budżetu należy także wskazanie członków zarządu uprawnionych do dokonywania czynności prawnych polegających na zaciąganiu kredytów i pożyczek, udzielaniu pożyczek, poręczeń i gwarancji oraz emisji papierów wartościowych (art. 262 ust. 1 u.f.p.) czy zawarciu z bankiem wybranym na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych umowy określającej zasady wykonywania obsługi kasowej budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Uprawnienia zarządu związane z wykonywaniem budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikają nie tylko z przepisów ustawy o finansach publicznych, lecz także z upoważnień organu stanowiącego. Do tej pierwszej grupy należą między innymi uprawnienia dotyczące występowania z inicjatywą w sprawie zmian w uchwale budżetowej, która jest wyłączną kompetencją zarządu (art. 233 pkt 3 u.f.p.), dokonywania zmian w planie dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego w zakresie określonym w art. 257 ustawy o finansach publicznych, blokowania planowanych wydatków budżetowych (art. 260 u.f.p.)

<sup>13</sup> Por. W. Witalec, *Zasady gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w świetle ustawodawstwa reformującego administrację publiczną*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 1, s. 39.

czy dysponowania rezerwami budżetowymi (art. 222 ust. 4 u.f.p.). Drugą grupę stanowią uprawnienia, w które organ wykonawczy może zostać wyposażony na podstawie upoważnienia organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Organ stanowiący może upoważnić zarząd do dokonywania zmian w planie wydatków innych niż te, do których jest upoważniony z mocy prawa, z wyłączeniem jednak przeniesień wydatków między działami (art. 258 ust. 1 pkt 1 u.f.p.) oraz przekazania niektórych uprawnień do dokonywania przeniesień planowanych wydatków innym jednostkom organizacyjnym jednostki samorządu terytorialnego (art. 258 ust. 1 pkt 2 u.f.p.), zaciągania kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych w granicach limitów określonych w uchwale budżetowej (art. 212 ust. 2 pkt 1 u.f.p.) czy lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach niż bank prowadzący obsługę kasową budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub w formie depozytu u ministra finansów (art. 264 ust. 3 u.f.p.).

Przyjęcie uchwały budżetowej wymaga podjęcia wielu czynności niezbędnych do określenia podstaw wykonywania budżetu przez poszczególnych dysponentów środków budżetowych. Obowiązki z tym związane ciążyą na zarządzie jednostki samorządu terytorialnego i kierownikach jednostek organizacyjnych. Dotyczą one głównie dostosowania projektów planów finansowych jednostek organizacyjnych do uchwały budżetowej oraz opracowania planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Natomiast opracowanie harmonogramu realizacji budżetu ma charakter fakultatywny i w każdym przypadku o potrzebie jego sporządzenia będzie decydował zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego opracowuje plan wykonawczy budżetu w podziale na działy, rozdziały i paragrafy dochodów i wydatków; dochody i wydatki zaplanowane w budżecie przypisuje wszystkim podległym jednostkom organizacyjnym, przy których udziale są realizowane zadania jednostki samorządu terytorialnego. W terminie dwudziestu jeden dni od dnia podjęcia uchwały budżetowej zarząd przekazuje poszczególnym jednostkom budżetowym informacje o ostatecznych kwotach ich dochodów i wydatków. Informacje te stają się podstawą do opracowania planów finansowych tych jednostek przez ich kierowników. Całość dochodów i wydatków jednostek budżetowych stanowi element składowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego, gdyż są one finansowane z budżetu w sposób brutto. W przypadku samorządowych zakładów budżetowych informacje te dotyczą jedynie zaplanowanej dla nich w budżecie ostatecznej wielkości dotacji i wpłat do budżetu. Zakłady budżetowe są bowiem finansowane z osiągniętych przychodów z prowadzonej przez nie działalności, a łączą się z budżetem wynikowo, w sposób netto, dotacją z budżetu lub wpłatą do budżetu.

Istotną rolę w wykonywaniu budżetu spełnia urząd każdej jednostki samorządu terytorialnego. Zajmuje on szczególne miejsce pośród innych jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego. Służy bowiem zarządowi jednostki

samorządu terytorialnego do wykonywania jego zadań oraz tych zadań samorządu terytorialnego, które nie zostały przypisane do innych jednostek budżetowych. Urząd prowadzi gospodarkę finansową na zasadach właściwych jednostkom budżetowym z pewną jednak specyfiką. Specyfika ta przejawia się w tym, że w planie finansowym urzędu ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym także wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Wydatki zaplanowane w budżecie muszą być przypisane do poszczególnych jednostek budżetowych w powiązaniu z zadaniami, które jednostki te realizują. Z kolei plan wydatków urzędu jednostki samorządu terytorialnego stanowi różnicę między kwotą wydatków zaplanowanych w budżecie na dany rok a sumą wydatków przypisanych do pozostałych jednostek budżetowych. Poza tym pewnego rodzaju wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być ujęte tylko w planie finansowym urzędu. Dotyczy to dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym dla samorządowych zakładów budżetowych i innych jednostek samorządu terytorialnego, wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na zwiększenie części subwencji ogólnej, a także płatności oraz składek wpłacanych na rzecz instytucji krajowych i zagranicznych.

W terminie dwudziestu jeden dni od dnia podjęcia uchwały budżetowej zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest także zobligowany do opracowania planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Plan ten obejmuje dotacje przyznane w roku budżetowym i wydatki na poszczególne zadania oraz związane z realizacją tych zadań kwoty dochodów podlegające przekazaniu do budżetu państwa. Zadania te są wykonywane przez różne jednostki budżetowe na podstawie planów finansowych zadań zleconych sporządzanych przez te jednostki. Opracowany przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego plan finansowy jest podstawą informacji przekazywanych tym jednostkom o ostatecznych kwotach dotacji i wydatków oraz o wielkości dochodów, które powinny być odprowadzone do budżetu państwa.

W założeniu harmonogram realizacji budżetu ma sprzyjać prawidłowemu i sprawnemu wykonywaniu budżetu oraz racjonalnemu wykorzystywaniu środków publicznych<sup>14</sup>. Podstawowym celem opracowywanego harmonogramu jest zestawienie w określonych odcinkach czasowych (na przykład miesięcznych, kwartalnych czy półrocznych) przewidywanych dochodów, które powinny wpłynąć na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wydatkami, które w tym okresie powinny być poniesione. Zestawienie to odzwierciedla stan równowagi budżetowej, jak również pozwala na realne określenie wysokości kredytów lub pożyczek, które zarząd powinien zaciągnąć na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetowego, bądź też na podjęcie decyzji

<sup>14</sup> Zob. A. Kostecki, *op. cit.*, s. 492 nn.

o przesunięciu pewnych wydatków w czasie w celu zachowania równowagi budżetowej bez konieczności sięgnięcia do finansowania zwrotnego, które generuje dodatkowe koszty. Przez tworzenie harmonogramu można wpływać w pewnych granicach na tempo realizacji wydatków budżetowych, dostosowując je do rozmiarów uzyskiwanych dochodów. Zgodnie z art. 249 ust. 6 ustawy o finansach publicznych do uznania zarządu jednostki samorządu terytorialnego pozostawiono decyzję o ewentualnym sporządzeniu harmonogramu. Zarząd, opracowując harmonogram realizacji budżetu, wyznacza okresy, jakie w ramach roku budżetowego mają być objęte harmonogramem, i przypisuje do nich dochody i wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Po sporządzeniu harmonogramu informuje o nim podległe i nadzorowane jednostki.

W procesie wykonywania budżetu ważną rolę pełni też główny księgowy budżetu (skarbnik), a jego podstawowym zadaniem jest dbałość o prawidłowe gospodarowanie środkami budżetowymi. Skarbnik ma wiele obowiązków o charakterze analityczno-kontrolnym i informacyjno-sprawozdawczym<sup>15</sup>. Jednym z podstawowych jest obowiązek dokonywania kontrasygnaty dokumentu ujmującego czynność prawną, która może spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych angażujących środki budżetowe. Odpowiednie regulacje ustaw o ustroju samorządu terytorialnego wymagają do skuteczności czynności prawnej, z której wynika zobowiązanie pieniężne, kontrasygnaty skarbnika lub osoby przez niego upoważnionej (art. 46 ust. 3 i 4 u.s.g., art. 48 ust. 3 i 4 u.s.p., art. 57 ust. 3 i 4 u.s.w.). Podpis skarbnika na odpowiednim dokumencie jest formą kontroli wstępnej samego dokumentu oraz zgodności operacji gospodarczej lub finansowej potwierdzonej tym dokumentem z planem finansowym jednostki. Odmowa podpisania przez głównego księgowego budżetu dokumentu poddanego przez niego kontroli wstępnej powoduje, że ujęta w nim czynność prawna jest dotknięta sankcją bezskuteczności zawieszonoj<sup>16</sup>. Czynność taka nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych, a staje się w pełni skuteczna dopiero z chwilą jej potwierdzenia. Natomiast jeżeli skarbnik definitywnie odmówi kontrasygnaty, to bezskuteczność zawieszona czynności prawnej przekształca się w bezskuteczność trwałą<sup>17</sup>. Na podstawie takiej bezskutecznej czynności prawnej żadna ze stron nie może zgłaszać żądań, nie może jej też wypowiedzieć bądź od niej odstąpić. Odmienne została określona sankcja braku kontrasygnaty skarbnika w stosunku do czynności prawnych polegających na zaciąganiu kredytów i pożyczek, udzielaniu pożyczek, poręczeń i gwarancji oraz emisji papierów wartościowych. W przypadku braku takiej kontrasygnaty czynności te są dotknięte sankcją nieważności i — w przeciwieństwie do czynności dotkniętych sankcją bezskuteczności — nie mogą być konwalidowane (ich „ważność” nie może być

<sup>15</sup> Zob. E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek...*, s. 186.

<sup>16</sup> Por. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1998, s. 331 nn.

<sup>17</sup> Zob. wyrok SN z dnia 17 lipca 2009 r., IV CSK 117/09, LEX nr 523584.

przywrócona). Czynność prawna nieważna jest traktowana w obrocie prawnym jako w ogóle niedokonana.

#### 4. ZMIANY W TOKU WYKONYWANIA BUDŻETU

Zmiany budżetu w trakcie roku budżetowego mogą być dokonywane wyłącznie z inicjatywy zarządu jednostki samorządu terytorialnego. O konieczności podejmowania takich działań decyduje wiele zróżnicowanych przesłanek, takich jak zmiana wysokości dochodów przekazywanych z budżetu państwa, zmiany natury organizacyjnej, błędne ustalenie zadań budżetowych czy też konieczność korekty tych zadań pod wpływem zmieniających się w czasie warunków ich realizacji. Zmiany budżetu wymaga także możliwość wykorzystania w roku budżetowym dochodów zrealizowanych w kwocie wyższej niż pierwotnie zaplanowana. Potrzeba zmiany budżetu może też zaistnieć w przypadku znacznie niższego poziomu realizacji dochodów budżetowych w stosunku do dochodów zaplanowanych. W takiej sytuacji dla zachowania równowagi budżetowej należy obniżyć odpowiednio dochody i wydatki budżetu albo też obniżając dochody, zwiększyć deficyt budżetowy, wskazując źródła jego pokrycia. Powodem korekty budżetu może być ponadto konieczność sfinansowania nowych zadań, która pojawiła się w trakcie roku budżetowego, a uchwalona w budżecie rezerwa ogólna jest niewystarczająca, aby zadania te zrealizować, lub też została już rozdysponowana.

Zmiany budżetu jednostki samorządu terytorialnego w procesie jego wykonywania mogą przybierać dwojaką postać — mogą być to zmiany budżetu i zmiany w budżecie. Zmiany budżetu dotyczą zmian wysokości zarówno dochodów, jak i wydatków budżetowych w ich globalnym ujęciu w stosunku do wielkości pierwotnie uchwalonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w uchwale budżetowej oraz powiązanych z tymi wielkościami zmian wyniku budżetu, jego przychodów i rozchodów, a także kwoty długu. W przypadku zaś zmian w budżecie globalna kwota uchwalonych pierwotnie dochodów i wydatków budżetowych nie ulega zmianie. Przez zmiany w budżecie koryguje się wcześniej ustalone limity na poszczególne rodzaje wydatków. Zmiany te znajdują wyraz w takich instytucjach, jak: przenoszenie wydatków budżetowych, zwiększenie wydatków na poszczególne zadania w granicach ustalonych w budżecie rezerw oraz blokowanie wydatków budżetowych.

Zmiany budżetu, co do zasady, należą do właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, co wynika z wyłącznej kompetencji tego organu do uchwalenia budżetu. Ustawa przewiduje też szczególne sytuacje, kiedy zmian budżetu dokonuje zarząd, działając na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Regulacje tego rodzaju zawiera art. 257 ustawy o finansach publicznych, z którego wynikają kompetencje zarządu do zmian planu dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, związanych ze zmianą kwot

lub uzyskaniem dotacji, albo też ze zwrotem dotacji wcześniej otrzymanych, oraz do zmian planu dochodów, wynikających ze zmian kwot subwencji w wyniku podziału rezerw subwencji ogólnej. Podobnie kompetencje do dokonywania zmian w budżecie zostały rozdzielone między organy jednostki samorządu terytorialnego. W zakresie przenoszenia wydatków między działami klasyfikacji budżetowej właściwy jest organ stanowiący, a w zakresie dokonywania innych zmian – także zarząd jednostki samorządu terytorialnego działający albo na podstawie upoważnienia ustawowego, albo na podstawie upoważnienia udzielonego przez organ stanowiący w uchwale budżetowej.

Przenoszenie wydatków budżetowych między działami klasyfikacji budżetowej jest najpowszechniej dokonywaną w trakcie roku budżetowego zmianą w budżecie. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego z mocy ustawy (art. 257 pkt 3 u.f.p.) uzyskał prawo do wprowadzania zmian w planie wydatków w ramach działu, ale tylko w zakresie wydatków bieżących, z wyjątkiem zmian planu wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Zgodnie z art. 258 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych kompetencje zarządu jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania zmian w planie wydatków budżetu mogą zostać rozszerzone na podstawie odpowiednich upoważnień udzielonych przez organ stanowiący. Przedmiotem tych upoważnień mogą być inne zmiany niż określone ustawowo w art. 257 ustawy o finansach publicznych, z wyłączeniem przeniesień wydatków między działami. A zatem zarząd może zostać upoważniony do dokonywania zmian w ramach działu dotyczących zarówno planu wydatków na wynagrodzenia, jak i planu wydatków majątkowych.

Przenoszenie wydatków między działami pozostaje w wyłącznej kompetencji organu stanowiącego. Organ stanowiący, udzielając zarządowi jednostki samorządu terytorialnego upoważnienia, musi wskazać, jakiego rodzaju zmian w planie wydatków to upoważnienie dotyczy, i ewentualnie może określić warunki ich dokonywania. Zarząd może zostać upoważniony do dokonywania zmian w budżecie polegających na przenoszeniu wydatków między rozdziałami i paragrafami w obrębie tego samego działu klasyfikacji budżetowej, zarówno w planie wydatków bieżących na uposażenia i wynagrodzenia, jak i w planie wydatków majątkowych oraz między planem wydatków bieżących a planem wydatków majątkowych.

Zmiany w formie przeniesień planowanych wydatków budżetowych naruszają pierwotną strukturę wydatków określoną w uchwale budżetowej i dlatego dokonywanie tego rodzaju zmian może podlegać pewnym ograniczeniom. Mogą to być ograniczenia dotyczące podmiotu uprawnionego do przenoszenia wydatków, przedmiotu i wysokości kwot przeniesień oraz czasu ich dokonywania. Ograniczenia o charakterze przedmiotowym wyłączają wskazane rodzaje wydatków z możliwości zmiany ich kwot w drodze przeniesień. Ograniczenia te mogą dotyczyć na przykład wydatków majątkowych przeznaczonych na programy finansowane z udziałem środków unijnych. Z kolei ograniczenia rozmiarów przeniesień polegają na tym, że zwiększenie lub zmniejszenie wydatków tą drogą nie może

przekroczyć określonego odsetka ich pierwotnej kwoty. Wreszcie, ograniczenia odnośnie do czasu dokonywania przeniesień dopuszczają takie działania tylko w danym okresie roku budżetowego, wprowadzając z reguły zakaz ich podejmowania na początku i na końcu roku budżetowego. Dokonywanie zmian w planie określonych wydatków organ stanowiący może uzależnić od opinii właściwej komisji rady (sejmiku), może też wprowadzić obowiązek informowania komisji do spraw budżetu o dokonanych zmianach.

Organ stanowiący może także upoważnić zarząd do przekazania niektórych uprawnień do dokonywania przeniesień planowanych wydatków kierownikom jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. Udzielając zarządowi takiego upoważnienia, organ stanowiący jest zobligowany wskazać w uchwale budżetowej, jakiego rodzaju uprawnienia do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych mogą być przekazane kierownikom jednostek budżetowych, określając rodzaje wydatków i poziom klasyfikacji budżetowej, na jakim zmiany te będą mogły być dokonywane. Ostatecznie o zakresie przekazanych uprawnień zadecyduje zarząd, działając w granicach udzielonego mu upoważnienia. Organ ten, jako sprawujący nadzór nad realizacją budżetu i jednocześnie odpowiedzialny za jego wykonanie, musi mieć realny wpływ na przebieg tego procesu. Kierownicy jednostek budżetowych dokonujący w ramach przyznanych im uprawnień przeniesień planowanych wydatków mają obowiązek wprowadzić odpowiednie zmiany w planach finansowych, które stanowią podstawę gospodarki finansowej tych jednostek, i poinformować zarząd o dokonanych przeniesieniach. Przekazywane informacje pozwalają zarządowi kontrolować zmiany w budżecie i związane z tym działania kierowników jednostek.

Zmiany w budżecie jednostki samorządu terytorialnego związane są również z rozdysponowaniem w trakcie roku budżetowego określonych w uchwale budżetowej rezerw. W budżecie jednostki samorządu terytorialnego tworzy się rezerwę ogólną, która ma charakter obligatoryjny, oraz fakultatywne rezerwy celowe, chyba że obowiązek utworzenia rezerwy celowej wynika z odrębnych przepisów (art. 222 u.f.p.). Rezerwy zabezpieczają środki finansowe na wypadek konieczności poniesienia wydatków, które w budżecie nie zostały w ogóle zaplanowane lub zostały zaplanowane w kwocie niewystarczającej do pełnego zrealizowania określonego zadania (rezerwa ogólna), albo wydatków, których ogólne przeznaczenie jest znane, ale ich szczegółowy podział będzie mógł być dokonany dopiero w trakcie roku budżetowego (rezerwy celowe). Jednostka samorządu terytorialnego decyduje o wysokości rezerwy ogólnej, która nie może być niższa niż 0,1% i nie wyższa niż 1% wydatków budżetu. Taki sposób określenia limitów (minimalnego i maksymalnego) kwoty rezerwy ogólnej pozwala w wyznaczonych granicach dostosować jej wysokość do potrzeb danej jednostki. Rezerwy celowe zaś można tworzyć na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie może być dokonany w okresie opracowywania budżetu, oraz na wydatki związane z realizacją programów finansowanych z udziałem

środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz bezzwrotnej pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu. Rezerwą celową, której obowiązek utworzenia wynika z odrębnej ustawy, jest obecnie rezerwa na zarządzanie kryzysowe. Przepis art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym<sup>18</sup> stanowi, że w budżecie jednostki samorządu terytorialnego tworzy się rezerwę celową na realizację zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego w wysokości nie mniejszej niż 0,5% wydatków budżetu danej jednostki pomniejszonych o wydatki inwestycyjne, wydatki na wynagrodzenia i pochodne oraz wydatki na obsługę długu. A zatem, co należy podkreślić, podstawa naliczania rezerwy kryzysowej została ukształtowana w sposób szczególny, przez jej zrelacjonowanie tylko do części wydatków budżetu. Maksymalna kwota rezerw celowych, z wyłączeniem rezerwy na wydatki związane z realizacją programów finansowanych z udziałem środków unijnych, nie może przekroczyć 5% wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Określone ustawowo limity rezerw odnosi się do planowanych wydatków budżetu w kwocie ogółem, a więc włączając w to także kwoty planowanych rezerw.

Szczególny tryb tworzenia rezerwy celowej został uregulowany w art. 260 ust. 3 i 4 ustawy o finansach publicznych. Przepis ten przewiduje możliwość przeniesienia do rezerwy celowej wydatków zablokowanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego oraz określa zasady dysponowania środkami takiej rezerwy. Rezerwa ta może być nie tylko tworzona w trakcie roku budżetowego, ale jej kwota może być także powiększana na etapie wykonywania budżetu, gdy zarząd będzie podejmował kolejne decyzje o blokowaniu wydatków.

Rezerwami utworzonymi w budżecie dysponuje organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, dokonując ich podziału przez odpowiednie zmiany w budżecie, polegające na przeniesieniu środków finansowych z rezerw na zwiększenie planu wydatków w określonych działach klasyfikacji budżetowej bądź na stworzenie planu wydatków wcześniej w budżecie nieprzewidzianych, a następnie wykonaniu tak zaplanowanych wydatków. Wydatki przenoszone z rezerwy ogólnej nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Rezerwy celowe mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, w jakim zostały utworzone, oraz wykorzystane zgodnie z klasyfikacją budżetową wydatków. Zarząd może jednak, po uzyskaniu pozytywnej opinii komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej (art. 259 u.f.p.).

Zmiana w budżecie jednostki samorządu terytorialnego może nastąpić też przez zablokowanie planowanych wydatków budżetowych w przypadkach określonych w art. 260 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, dotyczących naruszenia

<sup>18</sup> Dz.U. Nr 89, poz. 590 z późn. zm.



zasady gospodarności i prawnie określonych reguł wydatkowania środków publicznych. Decyzja o blokowaniu może być bowiem podjęta w razie stwierdzenia:

- 1) niegospodarności w określonych jednostkach;
- 2) opóźnień w realizacji zadań;
- 3) nadmiaru posiadanych środków;
- 4) naruszenia zasad gospodarki finansowej obowiązujących w toku wykonywania budżetu.

Blokowanie oznacza okresowy lub obowiązujący do końca roku zakaz dysponowania przez jednostkę wykonującą budżet (jednostkę budżetową) częścią lub całością wydatków danego rodzaju zaplanowanych dla niej w budżecie. Decyzja o blokowaniu może dotyczyć ostatecznego cofnięcia (do końca roku) uprawnień do wykorzystania określonych środków budżetowych w całości lub w części. W pierwszym przypadku zablokowanie wydatków budżetowych powoduje taki sam skutek jak instytucja wygaśnięcia wydatków z upływem roku budżetowego. W drugim zaś przypadku następuje ograniczenie zakresu uprawnień do wykorzystania środków budżetowych (zmniejszenie wydatków). Blokowanie może polegać także na jedynie przejściowym pozbawieniu dysponenta wydatków budżetowych uprawnień do rozporządzania środkami budżetowymi, oznaczającym w praktyce zawieszenie tych uprawnień na pewien czas, po którego upływie uprawnienia te odzyskują swoją moc. Instytucja blokowania planowanych wydatków budżetowych powinna sprzyjać racjonalnemu wykorzystaniu środków publicznych.

Decyzje o blokowaniu wydatków podejmuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego, który ma jednocześnie obowiązek poinformowania o tym organu stanowiącego. Nałożenie takiego obowiązku umożliwi bieżącą kontrolę przez radę (sejmik) decyzji zarządu podjętych w tym zakresie. Blokowanie planowanych wydatków budżetowych jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Jego działanie powinno być oparte na ocenie gospodarki finansowej i realizacji zadań przez jednostkę budżetową, której wydatki zostają zablokowane, ponieważ podjęta decyzja musi mieć merytoryczne uzasadnienie.

Wykorzystanie zablokowanej kwoty wydatków przez zarząd będzie możliwe tylko wtedy, kiedy wystąpi on z inicjatywą utworzenia z tych środków nowej rezerwy celowej na finansowanie zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego i uzyska pozytywną opinię komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Utworzenie rezerwy nastąpi w drodze przeniesienia do niej przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego zablokowanych wydatków budżetowych, czyli przez dokonanie zmian w budżecie. Natomiast jeżeli zarząd z taką inicjatywą nie wystąpi albo też nie uzyska aprobującej opinii w sprawie utworzenia rezerwy celowej, kwota zablokowanych wydatków nie będzie mogła być wykorzystana w danym roku budżetowym, ale będzie miała wpływ na ostateczny wynik wykonania budżetu w tym roku.

## PODSUMOWANIE

Odpowiedzialność za wykonanie budżetu oraz nadzór nad gromadzeniem i wydatkowaniem środków budżetowych obciąża organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. W procesie wykonywania budżetu istotna rola przypada także skarbnikowi oraz dysponentom środków budżetowych, którzy są upoważnieni do rozporządzania środkami zaplanowanymi w budżecie na określone wydatki.

Procedura wykonywania budżetu, uregulowana częściowo w ustawach o ustroju samorządu terytorialnego oraz w ustawie o finansach publicznych, jest podporządkowana zasadom racjonalnej i efektywnej gospodarki budżetowej. W procesie wykonywania budżetu należy przestrzegać określonych zasad gospodarowania środkami budżetowymi, dotyczących między innymi dokonywania wydatków w granicach kwot wynikających z uchwały budżetowej, pełnej i terminowej realizacji budżetu oraz efektywnej realizacji zadań za pomocą środków budżetowych. Jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wyboru najkorzystniejszej oferty realizacji jej zadań oraz stosowania związanych z tym wyborem jasnych i przejrzystych procedur i kryteriów. Dotyczy to zwłaszcza udzielania zamówień publicznych oraz zlecenia realizacji zadań innym podmiotom. Wydatki powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, tak aby uzyskać jak najlepsze efekty z danych nakładów. Szczególny reżim dotyczy dokonywania wydatków z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w formie dotacji. Związany jest on nie tylko ze stosowaniem odpowiednich procedur, ale przede wszystkim z obowiązkiem rozliczenia wykorzystania dotacji przez jej beneficjenta i zwrotu w sytuacji, kiedy środki otrzymane w tej formie zostały pobrane nienależnie bądź w nadmiernej wysokości lub też wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem.

Bardziej racjonalnemu i efektywnemu wykonywaniu budżetu służą również te instytucje, które umożliwiają dostosowanie wydatków do tempa i wielkości pozyskiwanych dochodów, czyniąc tym samym gospodarkę budżetową bardziej elastyczną. Na etapie wstępnym rolę taką odgrywa opracowany przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego harmonogram realizacji budżetu. Zestawienie objętych harmonogramem dochodów i wydatków odzwierciedla stan równowagi budżetowej, jak również pozwala na realne określenie wysokości kredytów lub pożyczek, które zarząd powinien ewentualnie zaciągnąć na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetowego, bądź też na podjęcie decyzji o przesunięciu niektórych wydatków w czasie. Przez opracowanie harmonogramu można wpływać w pewnych granicach na tempo realizacji wydatków budżetowych, dostosowując je do rozmiarów uzyskiwanych dochodów. Zdecydowanie uelastycznia gospodarkę budżetową możliwość dokonywania zmian w budżecie przez organ wykonujący budżet. Kompetencje zarządu jednostki samorządu terytorialnego w tym zakresie zostały dość szeroko określone w ustawie o finansach publicznych, a dodatkowo mogą być jeszcze poszerzone w drodze upoważnienia

organu stanowiącego. Pozwala to dostosować rozmiary wydatków do tempa realizacji zadań oraz zmieniających się w trakcie roku warunków wykonywania budżetu. Temu celowi służy też pozostawienie do dyspozycji organu wykonującego budżet rezerw budżetowych oraz przyznanie kompetencji do blokowania wydatków budżetowych.

Uregulowane w ustawie o finansach publicznych omówione grupy czynności instrumentalnych dotyczące wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego są funkcjonalnie powiązane, zazębiając się wzajemnie, a nawet niekiedy nakładając się na siebie. Ich funkcją jest stwarzanie warunków niezbędnych do prawidłowego przebiegu procesu wykonywania budżetu, głównie zaś ram działalności jednostek budżetowych realizujących dochody i wydatki budżetowe. Wszystkie czynności instrumentalne opierają się na tej samej podstawie prawnej, którą stanowią przepisy prawa budżetowego o charakterze proceduralnym. Przepisy te w swym całokształcie określają postępowanie budżetowe w zakresie wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.