

MICHALINA DUDA-HYZ¹

Kontrowersje wokół przepisów dotyczących zarządzania finansami instytucji gospodarki budżetowej

Streszczenie

Podstawowym celem badawczym niniejszego opracowania było zwrócenie uwagi na dwa zagadnienia dotyczące zarządzania finansami instytucji gospodarki budżetowej, które na tle obowiązującego brzmienia przepisów ustawy o finansach publicznych rodzą kontrowersje w praktyce gospodarczej. Pierwszym jest zdolność pozyskiwania przychodów z tytułu świadczenia usług tak na rzecz organu założycielskiego, jak podmiotów trzecich, drugim ograniczenie samodzielności finansowej jednostek gospodarki budżetowej w zakresie przeznaczenia wypracowanego przez te podmioty zysku.

Przeprowadzona analiza potwierdza tezę, iż treść obowiązujących regulacji ustawowych nie w pełni odpowiada wymogom praktyki gospodarczej, a w szczególności uwarunkowaniom ekonomicznym funkcjonowania rzeczonych jednostek. Wobec stosowanych zasad rozliczeń usług realizowanych na rzecz organów pełniących funkcje organów założycielskich część instytucji gospodarki budżetowej jest w stanie uzyskiwać przychody pozwalające na generowanie zysku wyłącznie dzięki prowadzeniu działalności dodatkowej, którą niejednokrotnie trudno zakwalifikować jako polegającą na wykonywaniu zadań publicznych. Praktyka czerpania przychodów z tego rodzaju działalności zdaje się mieć podstawy w treści obowiązujących przepisów, niemniej jednak zasady prowadzenia gospodarki finansowej w rzeczonym zakresie winny ulec doprecyzowaniu. Nie wszystkie instytucje gospodarki budżetowej przestrzegają również przepisów określających zasady ponoszenia kosztów oraz przeznaczania zysku, co znajduje wyraz w sprzecznych z przepisami ustawy postanowieniach statutów tych jednostek.

Słowa kluczowe: instytucje gospodarki budżetowej, zarządzanie finansami, zysk, zadania publiczne

¹ Dr Michalina Duda-Hyz – Katedra Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego; e-mail: dudami@kul.lublin.pl; ORCID: 0000-0001-7058-3481.

MICHALINA DUDA-HYZ

Controversy over regulations concerning the financial management of budgetary economy institutions

Abstract

The main research aim of this article was to draw attention to two issues related to the financial management of budgetary economy institutions which give rise to controversy in economic practice in the context of the current wording of the Public Finance Act. One issue is their capability to generate revenue for providing services to both the founding body and third parties. The other issue is the limitation of financial independence of budgetary economy institutions in the field of allocating the profit they generate.

The analysis in the article confirms the thesis that the existing statutory regulations do not fully address the requirements of economic practice and, in particular, economic conditions in which these units operate. Under the existing principles of settling services provided to their founding bodies, some budgetary economy institutions are able to earn enough revenue to generate profit only due to the fact that they conduct additional activity, which can often be hardly qualified as the performance of public tasks. Although the practice of earning revenue from this type of this activity seems to be justified by the current regulations, the principles of financial management in this field should be clarified. In addition, not all budgetary economy institutions observe the regulations specifying the principles of incurring costs and allocating profits, which is reflected in the provisions of the statutes of these units, contrary to the provision of the relevant Act.

Keywords: budgetary economy institutions, financial management, profit, public tasks

Uwagi wprowadzające

Zgodnie z treścią uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych jednym z podstawowych celów tego aktu było wzmocnienie oraz poprawa przejrzystości finansów publicznych, czemu miało służyć między innymi ograniczenie form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych². Zakładając likwidację zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych, stworzono podstawy prawne funkcjonowania nowej formy organizacyjno-prawnej, tj. instytucji gospodarki budżetowej, która z jednej strony miała wypełnić lukę po likwidowanych jednostkach³, a z drugiej przyczynić się do poprawy funkcjonalności całego systemu finansów publicznych. Obecnie funkcjonuje 15 instytucji gospodarki budżetowych, z których część powstała w wyniku przekształcenia gospodarstw pomocniczych, natomiast część została utworzona na bazie funkcjonujących dotychczas zakładów budżetowych⁴. Dualistyczny charakter instytucji gospodarki budżetowej, które z jednej strony winny funkcjonować jako podmioty wyodrębnione pod względem prawnym i organizacyjnym, samofinansujące się i efektywne pod względem ekonomicznym, a z drugiej realizować zdania publiczne, działając zgodnie z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, stanowi źródło licznych wątpliwości interpretacyjnych oraz problemów praktycznych. Przeprowadzona kontrola funkcjonowania tych jednostek wykazała również, że mimo nadania osobowości prawnej oraz organizacyjnego wyodrębnienia podmioty te nie przyczyniły się do poprawy efektywności i przejrzystości finansów publicznych⁵.

² Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181, Sejm VI kadencji, s. 2.

³ Zob. K. Sawicka, *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. II, E. Ruśkowski (red.), *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 63.

⁴ Zob. załącznik nr 12 do ustawy budżetowej na rok 2017 z dnia 16 grudnia 2016 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 108), dalej jako: ustawa budżetowa na rok 2017. Szerzej zob. E. Malinowska-Misiąg, *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2017, SIP Legalis; M. Duda, *Przekształcenie gospodarstw pomocniczych w instytucje gospodarki budżetowej. Wybrane zagadnienia*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, 73(1), s. 95–107.

⁵ Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej*, KBF-4101-05-00/2013, nr ewid. 24/2014/P/13/037/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/13/037/>, dostęp: 21.07.2017, s. 8.

Podstawowym celem badawczym niniejszego opracowania było zwrócenie uwagi na dwa zagadnienia dotyczące zarządzania finansami instytucji gospodarki budżetowej, które na tle obowiązującego brzmienia przepisów ustawy o finansach publicznych rodzą kontrowersje w praktyce gospodarczej. Pierwszym jest zdolność pozyskiwania przychodów z tytułu świadczenia usług tak na rzecz organu założycielskiego, jak podmiotów trzecich, drugim – ograniczenie samodzielności finansowej jednostek gospodarki budżetowej w zakresie przeznaczenia wypracowanego przez te podmioty zysku. W treści artykułu omówiono zagadnienia związane ze sposobem rozliczania zadań wykonywanych przez instytucje gospodarki budżetowej w ramach tzw. działalności podstawowej, a także regulacje dotyczące przeznaczenia zysku instytucji gospodarki budżetowej oraz pokrywania kosztów ich działalności.

Zadania publiczne instytucji gospodarki budżetowej i sposób ich rozliczania

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych instytucja gospodarki budżetowej jest jednostką sektora finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych, która po pierwsze odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania, po drugie pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów⁶. Wskazaną formę organizacyjno-prawną charakteryzują zatem dwie podstawowe cechy. Po pierwsze instytucje gospodarki budżetowej mogą być powoływane wyłącznie w celu realizacji zadań publicznych, przy czym w piśmiennictwie wyrażane jest stanowisko, że jednostek tych nie można tworzyć w celu wykonywania jakichkolwiek zadań publicznych, a jedynie takich, które mieszczą się w zakresie kompetencji podmiotu uprawnionego do tworzenia tej formy organizacyjno-prawnej⁷. Po drugie u podstaw tworzenia instytucji gospodarki budżetowej leży idea ich samofinansowania, w związku z czym powinny być one tworzone wówczas, kiedy rodzaj przypisywanych im zadań publicznych daje gwarancję pełnej realizacji tej idei⁸.

⁶ Art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 z późn. zm.), dalej jako: ustawa o finansach publicznych.

⁷ Zob. Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 89.

⁸ Zob. K. Sawicka, *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 70. Zob. także T. Famulska, *Organizacja sektora finansów publicznych*, [w:] B. Ciupek, T. Famulska, A. Walasik, *Sektor finansów publicznych*, Warszawa 2012, s. 23; M. Kaczocha, *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, „*Jus Novum*” 2012, 1, s. 176.

Ustawa o finansach publicznych nie zawiera definicji legalnej „zadania publicznego”, co zdaje się wynikać przede wszystkim z obiektywnych trudności w jej stworzeniu, a także z konsekwencji politycznych zdefiniowania tego pojęcia⁹. W doktrynie prawa administracyjnego zadania publiczne charakteryzuje się jako przejęte przez państwo zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb człowieka wynikających ze współżycia ludzi w społeczeństwie¹⁰. Akcentowany jest również fakt, że zadania te mają swoje umocowanie normatywne i służą realizacji interesu publicznego, a państwo lub samorząd terytorialny ponoszą odpowiedzialność za ich wykonanie¹¹. W świetle obowiązujących regulacji tworzenie instytucji gospodarki budżetowej niewątpliwie jest warunkowane realizacją przez ten podmiot zadań publicznych¹². Pojawia się jednak wątpliwość, czy wskazane jednostki mogą prowadzić obok działalności związanej z realizacją zadań, do wykonywania których zostały powołane, także inną działalność, która nie służy realizacji zadań publicznych i tym samym uzyskiwać z tego tytułu przychody. W literaturze przedmiotu wyrażane jest stanowisko, jakoby zarówno działalność podstawowa instytucji gospodarki budżetowej, jak i działalność określona w ustawie jako „działalność inna niż podstawowa” mogły być prowadzone wyłącznie w celu realizacji zadań publicznych¹³. Przyjęcie takiego założenia wiąże się jednak z istotnym ograniczeniem możliwości prowadzenia przez te jednostki działalności komercyjnej i w obecnym stanie faktycznym nie znajduje odzwierciedlenia w praktyce gospodarczej. Analiza treści statutów funkcjonujących instytucji gospodarki budżetowej prowadzi bowiem do wniosku, że w praktyce przedmiot działalności tych jednostek jest określany szeroko i w sferze „działalności innej niż podstawowa” niejednokrotnie obejmuje także zadania, którym trudno przypisać cechy zadań

⁹ Zob. R. Stasikowski, *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, „Samorząd Terytorialny” 2009, 7–8, s. 5.

¹⁰ S. Fundowicz, *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego*, [w:] J. Supernat (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wrocław 2009, s. 158; M. Strożek-Kucharska, *Definiowanie zadań publicznych – wprowadzenie do dyskusji*, [w:] P. Bieś-Srokosz (red.), *Zadania publiczne. Podmioty – uwarunkowania prawne – potrzeby społeczne*, Częstochowa 2016, s. 123.

¹¹ Szerzej na temat definiowania zadań publicznych zob. J. Blicharz, *Zakres znaczeniowy pojęcia „zadania publiczne”*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2005, 69, s. 59–67; R. Stasikowski, op. cit., s. 5–27; S. Czarnow, *Komunalna działalność gospodarcza a zadania publiczne samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, 10, s. 39; B. Zareba-Teterycz, *Problemy definicyjne: polityka publiczna a zadania publiczne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, 9, s. 12–14 oraz powoływana tam literatura.

¹² Zob. M. Tyniewiecki, *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą*, Gdańsk 2010, s. 114.

¹³ Zob. A. Mierzwa, *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, SIP Legalis.

publicznych i które z pewnością nie mieszczą się w zakresie kompetencji podmiotu uprawnionego do tworzenia tej formy organizacyjno-prawnej¹⁴. Organy wykonujące funkcje organów założycielskich dopuszczają możliwość realizowania przez instytucje gospodarki budżetowej zadań nienoszących znamion zadań publicznych, przy czym są to niejednokrotnie zadania polegające na świadczeniu usług pokrewnych do działalności podstawowej lub mieszczących się w zakresie działalności podstawowej, a ich realizacja odbywa się z wykorzystaniem zasobów ludzkich oraz składników majątkowych służących realizacji zadań publicznych¹⁵. W treści statutów przewidujących możliwość prowadzenia tego rodzaju działalności formułowane są także postanowienia, w myśl których prowadzenie dodatkowej działalności nie może stanowić przeszkody w realizacji zadań o charakterze publicznym na rzecz organu założycielskiego, a w niektórych przypadkach prowadzenie tego rodzaju działalności wymaga uzyskania zgody kierownika macierzystej jednostki¹⁶. W kontekście wskazanych wyżej kontrowersji dotyczących realizacji

¹⁴ Trudno uznać, że w odniesieniu do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zadaniem wynikającym z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, służącym interesowi publicznemu i związanym ze sprawowaniem władzy publicznej jest sprzedaż detaliczna paliw silnikowych na stacjach paliw, roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych i niemieskalnych, czy działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki, zaś do zadań Kancelarii Prezydenta RP należy dokonywanie przeglądów technicznych pojazdów w zakresie przewidzianym dla Podstawowej Stacji Kontroli Pojazdów. Zob. § 8 Statutu Instytucji Gospodarki Budżetowej Centrum Obsługi Administracji Rządowej stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 20 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie zmiany nazwy instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych na Centrum Obsługi Administracji Rządowej oraz nadania statutu, <http://bip.centrum.gov.pl/cuw/status-i-podstawa-prawn/1129,Status-i-podstawa-prawna.html>, dostęp: 21.07.2017, dalej jako statut COARZ; § 5 ust. 3 Statutu Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej stanowiący załącznik do zarządzenia Nr 18 Szefa Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 października 2010 r., tekst ujednolicony z uwzględnieniem późniejszych zmian, dalej jako: statut COKPRP.

¹⁵ W myśl § 3 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 49/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” (Dz. Urz. MON Nr 17, poz. 225 z późn. zm.) Zakład może prowadzić działalność dodatkową (inną niż podstawowa), polegającą na odpłatnym świadczeniu usług pokrewnych do działalności podstawowej w ramach posiadanych możliwości wykonawczych bez uszczerbku dla podstawowej działalności. Z kolei statut COKPRP stanowi, iż Centrum może świadczyć usługi na rzecz podmiotów innych niż Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie działalności podstawowej, z wyłączeniem działalności gospodarczej w zakresie transportu.

¹⁶ Zgodnie z § 5 ust. 4 statutu COKPRP działalność dodatkowa Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP może być prowadzona po uzyskaniu zgody Szefa Kancelarii i tylko wtedy, gdy nie koliduje z wykonywaniem działalności podstawowej. Z kolei § 8 statutu COARZ stanowi, iż prowadzenie działalności dodatkowej innej niż wskazana w treści statutu co do zasady wymaga uprzedniej zgody osoby nadzorującej.

przez instytucje gospodarki budżetowej zadań nienoszących znamion zadań publicznych warto również zaznaczyć, że prowadzenie działalności dodatkowej o charakterze komercyjnym nie było dotychczas kwestionowane przez Najwyższą Izbę Kontroli.

Ustawa o finansach publicznych stanowi jednoznacznie, że zadania realizowane przez instytucje gospodarki budżetowej muszą mieć charakter odpłatny. W sytuacji gdy instytucja gospodarki budżetowej dokonuje sprzedaży towarów lub świadczy usługi na rzecz jednostki pełniącej funkcje organu założycielskiego, koszty z tytułu wskazanych transakcji powinna oczywiście ponosić ta jednostka. Kalkulacja kosztów zadań publicznych realizowanych na rzecz organu założycielskiego winna być dokonywana również w systemie pozaewidencyjnym i opierać się na kosztach faktycznie poniesionych, przypisanych do poszczególnych usług świadczonych na rzecz różnych odbiorców. Należy także podkreślić, że w przeciwieństwie do gospodarstw pomocniczych instytucje gospodarki budżetowej nie są zobowiązane do sprzedaży usług na rzecz macierzystej jednostki według kosztów własnych. Taki sposób rozliczeń niewątpliwie nie jest pożądany z punktu widzenia rachunku ekonomicznego samych instytucji. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli nie stymuluje również oszczędności w kosztach realizacji zadań organu założycielskiego obciążających budżet państwa¹⁷. Niemniej jednak wypada zauważyć, że w praktyce gospodarczej rozwiązania przyjęte w tym zakresie są zróżnicowane, co zdaje się być uwarunkowane przede wszystkim rodzajem wykonywanych zadań publicznych.

Zgodnie z treścią statutów instytucje gospodarki budżetowej, które realizują zadania publiczne polegające na prowadzeniu oddziaływań penitencjarnych oraz resocjalizacyjnych wobec osób skazanych na karę pozbawienia wolności przez organizowanie pracy sprzyjającej zdobywaniu kwalifikacji zawodowych, prowadzą działalność gospodarczą na zasadach racjonalnej gospodarki, samofinansowania i rachunku ekonomicznego¹⁸. Takie samo założenie przyjęto w odniesieniu do działalności prowadzonej przez Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji

¹⁷ Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 8.

¹⁸ Zob. np.: § 16 ust. 2 statutu Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA (Dz. Urz. MS. Nr 13, poz. 156 z późn. zm.); § 16 ust. 2 statutu Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA (Dz. Urz. MS. Nr 13, poz. 157 z późn. zm.), dalej jako statut IGB POMERANIA; § 16 ust. 2 statutu Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA (Dz. Urz. MS. Nr 13, poz. 159 z późn. zm.).

Gospodarki Budżetowej¹⁹, przy czym należy podkreślić, że w przypadku żadnej z powyżej wymienionych jednostek nie wyodrębniono działalności dodatkowej. Odmienne rozwiązania stosują instytucje gospodarki budżetowej prowadzące zarówno działalność podstawową, jak i działalność dodatkową. I tak w przypadku Centrum Obsługi Administracji Rządowej działalność na rzecz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów jest prowadzona według cen ustalanych w drodze umowy zawartej na dany rok budżetowy²⁰. W drodze umownej są również ustalane ceny usług Centrum Badań i Edukacji Statystycznej wykonywanych na rzecz służb statystyki publicznej, podczas gdy w odniesieniu do działalności innej niż podstawowa obowiązuje cennik ustalony przez dyrektora Centrum²¹. Umowny sposób określenia kosztów prowadzenia działalności na rzecz jednostki macierzystej przewiduje również statut Centrum Usług Logistycznych, w stosunku do którego funkcje organu założycielskiego wykonuje Komendant Główny Policji. W tym wypadku sprzedaż usług na rzecz Policji jest rozliczana po kosztach własnych tej jednostki, powiększanych o narzut minimalnego zysku określonego w odrębnym trybie, tj. w drodze porozumienia zawartego między Komendantem Głównym Policji i dyrektorem Centrum²². Analizując sposób określania kosztów prowadzenia działalności na rzecz organów pełniących funkcje organów założycielskich instytucji gospodarki budżetowej, warto również zwrócić uwagę, że w niektórych sytuacjach decyzje dotyczące powyższych kwestii są podejmowane jednostronnie przez organ założycielski. Statut Centralnego Ośrodka Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej stanowi *explicite*, że działalność podstawowa jest wykonywana po kosztach własnych. Zasady rozliczania kosztów działalności podstawowej oraz ustalania wynagrodzenia przysługującego instytucji gospodarki budżetowej z tego tytułu określa główny geodeta kraju w drodze zarządzenia. Jedynie w przypadku rozliczania

¹⁹ Zob. np.: § 17 ust. 2 statutu Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 7/16/IGB Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 15 lipca 2016 r. w sprawie zmiany Statutu Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej, <http://www.czdsigb.gov.pl/attachments/article/119/Zarz%C4%85dzenie%20nr%207.16.IGB%20z%20dn.%2015.07.2016r.%20informuj%C4%85ce%20o%20zmianie%20Statutu%20CZDSIGB.pdf>, dostęp: 20.07.2017, dalej jako: statut CZS.

²⁰ § 7 statutu COARZ.

²¹ § 4 ust. 4 i 5 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytutu gospodarki budżetowej pod nazwą Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS (Dz. Urz. GUS 2011 Nr 10, poz. 43 z późn. zm.), dalej jako: statut CBIES.

²² § 7 statutu Centrum Usług Logistycznych stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych (Dz. Urz. KGP Nr 12, poz. 71 z późn. zm.), dalej jako: statut CUL.

kosztów działalności podstawowej wykonywanej w ramach przedsięwzięć finansowanych z udziałem środków europejskich zasady te są każdorazowo określone w umowie zawieranej między głównym geodetą kraju a Centralnym Ośrodkiem Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej²³. Z kolei w przypadku zadań realizowanych przez Centralny Ośrodek Informatyki na rzecz ministra właściwego do spraw informatyzacji stawki marży, którą instytucja gospodarki budżetowej ma prawo naliczać z tytułu odpłatnej realizacji usług, ustala ten minister²⁴. Zamykając uwagi na temat świadczeń instytucji gospodarki budżetowej na rzecz organu założycielskiego oraz wzajemnych rozliczeń z tego tytułu, warto jeszcze dodać, że kwestie te nie zawsze podlegają unormowaniu w treści statutów. W takiej sytuacji decydujące znaczenie odgrywają umowy zawierane pomiędzy danymi jednostkami sektora finansów publicznych, z których część również zakłada, że odpłatność za świadczone usługi będzie ustalana na poziomie faktycznie poniesionych kosztów²⁵.

Przeznaczenie zysku instytucji gospodarki budżetowej

Przechodząc do regulacji odnoszących się bezpośrednio do zysku instytucji gospodarki budżetowej, należy zauważyć, że jednostki te nie rozliczają się z budżetem metodą netto, w związku z czym nie ciąży na nich obowiązek odprowadzania nadwyżki środków finansowych, a wypracowany zysk co do zasady pozostaje w pełnej wysokości do ich dyspozycji w roku następnym²⁶. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2015 r. przepisy normujące zasady funkcjonowania

²³ § 3 ust. 2 i 3 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 25 Głównego Geodety Kraju z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej w brzmieniu nadanym zarządzeniem Nr 14 Głównego Geodety Kraju z dnia 9 czerwca 2016 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej, <http://www.codgik.gov.pl/index.php/o-codgik/informacje-ogolne.html>, dostęp: 22.07.2017, dalej jako: statut CODGiK.

²⁴ § 8a statutu Centralnego Ośrodka Informatyki stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 6 Ministra Cyfryzacji z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki” (Dz. Urz. MC, poz. 7 z późn. zm.), dalej jako: statut COI.

²⁵ W praktyce gospodarczej umowy te niejednokrotnie określa się mianem „porozumień”, przy czym należy podkreślić, że nie są to porozumienia administracyjne *sensu stricto*, czyli porozumienia zawierane między organami administracji publicznej. Szerzej na temat porozumienia jako formy działania administracji publicznej zob. J. Korczak, *O nieporozumieniach wokół porozumień w administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2009, 6, s. 20–38.

²⁶ Zob. K. Sawicka, *Komentarz do art. 24 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 73.

instytucji gospodarki budżetowej nie zawierały regulacji normujących zasady przeznaczania wygenerowanego zysku. Ustawa stanowiła jedynie, że zysk pozostający w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej zwiększał fundusz tej jednostki, jak również zobowiązywała ministra lub szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów występujących z wnioskiem o zgodę na utworzenie instytucji gospodarki budżetowej do określenia w treści tego wniosku m.in. przeznaczenia zysku. Z treści materiałów legislacyjnych towarzyszących uchwaleniu ustawy o finansach publicznych nie wynika, jakie motywy legły u podłoża braku regulacji dotyczących zarówno przeznaczenia zysku, jak i pokrycia straty instytucji gospodarki budżetowej. Niemniej jednak wydaje się, że decydujące znaczenie miało w tym zakresie założenie, że jednostki te będą działać na zasadach zbliżonych do podmiotów komercyjnych, w związku z czym winny dysponować większym zakresem swobody w sferze prowadzenia gospodarki finansowej niż zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Warto również zwrócić uwagę, że choć w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych określenie przeznaczenia zysku instytucji gospodarki budżetowej nie stanowi obligatoryjnego elementu statutu tej jednostki, w praktyce gospodarczej organy założycielskie normują powyższą kwestię, pozostawiając większy lub mniejszy zakres swobody dyrektorom tych jednostek.

Analiza postanowień statutów, jakie obowiązywały w latach 2010–2015 w zakresie dysponowania zyskiem instytucji gospodarki budżetowej, prowadzi do następujących konkluzji. Po pierwsze zgodnie z treścią ustawy o finansach publicznych przyjmowano, że zysk instytucji gospodarki budżetowej przeznacza się na zwiększenie funduszu tej jednostki, przy czym część zysku mogła być przeznaczana także na inne cele, w tym na fundusze zapasowe służące pokryciu ewentualnych strat danej jednostki. Po drugie mimo tego, że na instytucjach gospodarki budżetowej nie ciąży obowiązek odprowadzania nadwyżki środków finansowych na rachunek budżetu państwa lub na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych, w treści niektórych statutów określono procentowo część zysku przeznaczonego na dochody budżetu państwa, jak również przewidziano obowiązek odprowadzania części zysku na rzecz państwowego funduszu celowego²⁷. Po trzecie kwestia przeznaczania zysku instytucji gospodarki budżetowej nie zawsze podlegała regulacji na płaszczyźnie przepisów statutu, w niektórych sytuacjach kompetencje w tym zakresie przyznawano także dyrektorom tych jednostek, zastrzegając jednocześnie, że decyzje dotyczące powyższych kwestii wymagają aprobaty organu pełniącego funkcję organu założycielskiego. Po czwarte poza

²⁷ Na dochody budżetu państwa przeznaczano zyski Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS, Profilaktycznego Domu Zdrowia w Juracie oraz Centrum Usług Wspólnych. Z kolei zysk bilansowy Centrum Usług Wspólnych przeznaczano na zasilenie Funduszu Wsparcia Policji.

realizacją zadań publicznych instytucji gospodarki budżetowej jako cel, na który może być przeznaczona część zysku tej jednostki, najczęściej wskazywano utworzenie funduszu nagród dla pracowników, nawiązując w tym zakresie do przepisów określających zasady premiowania pracowników w jednostkach macierzystych²⁸. Po piąte, określając przeznaczenie zysku instytucji gospodarki budżetowej, sformułowano zarówno zamknięte, jak i otwarte katalogi celów, jak również wskazywano zadania, na jakie zysk ten jest przeznaczany w pierwszej kolejności²⁹.

W drodze nowelizacji z czerwca 2015 r. do ustawy o finansach publicznych wprowadzono przepis stanowiący, że instytucja gospodarki budżetowej tworzy fundusz zapasowy z zysku netto z przeznaczeniem na: (1) finansowanie inwestycji, (2) pokrycie straty netto³⁰. Tym samym jednoznacznie określono przeznaczenie zysku tej jednostki, stanowiąc, że jest on przekazywany na rzecz wyodrębnionego funduszu, tj. funduszu zapasowego, który w przeciwieństwie do funduszu instytucji gospodarki budżetowej nie jest wyłącznie zapisem księgowym odzwierciedlającym wartość majątku tej jednostki³¹, ale instytucją służącą realizacji ściśle określonych celów, tj. finansowaniu inwestycji oraz pokrywaniu strat. Bezpośredni asumpt do wprowadzenia rzeczonych zmian dały wyniki wspomnianej już kontroli funkcjonowania instytucji gospodarki budżetowej, z których wynikało, że wobec braku przepisów określających źródła finansowania strat instytucji gospodarki budżetowej pokrywano je sięgając nie tylko do zysków z lat ubiegłych, ale w przypadku braku tych ostatnich również do funduszu, w który instytucje gospodarki budżetowej zostały wyposażone przez organ założycielski, co prowadziło do zmniejszania wartości majątku tych jednostek³².

W konsekwencji uchwalenia znowelizowanego przepisu pojawiła się wątpliwość dotycząca tego, czy wskazany w ustawie fundusz zapasowy musi być tworzony z całego zysku wypracowanego przez instytucje gospodarki budżetowej, czy też jego część może być przeznaczana na inne cele. Wykładnia językowa powołanego przepisu nie daje podstaw do jednoznacznego stwierdzenia, że fundusz zapasowy

²⁸ W myśl art. 24 ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1511 z późn. zm.) w urzędach państwowych tworzy się zakładowy fundusz nagród wynoszący 8,5% funduszu płac.

²⁹ Otwarty katalog funduszy, na które mógł być przeznaczany zysk, przewidywał m.in. statut CO KPRP, natomiast cele, na które przeznacza się zysk w pierwszej kolejności, określał statut Centralnego Ośrodka Sportu.

³⁰ Art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1189).

³¹ Na temat charakteru funduszu instytucji gospodarki budżetowej zob. szerzej C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 138.

³² Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 13.

może być tworzony jedynie z części zysku netto. Takiej konkluzji przeczy również analiza materiałów legislacyjnych towarzyszących pracom nad rzezonym projektem, z których wynika, że intencją projektodawcy było z jednej strony stworzenie mechanizmu pokrywania strat instytucji gospodarki budżetowej, a z drugiej umożliwienie tym jednostkom przeznaczenia części zysku na ich potrzeby inwestycyjne, w tym na rozszerzenie działalności³³. Należy zatem przyjąć, że w świetle obowiązujących przepisów zysk netto instytucji gospodarki budżetowej może być przeznaczony wyłącznie na fundusz zapasowy, z którego w zależności od sytuacji finansowej jednostki można pokrywać straty lub/i finansować inwestycje.

W związku z nowelizacją ustawy o finansach publicznych przeważająca część organów pełniących funkcje organu założycielskiego wprowadziła zmiany do treści statutów instytucji gospodarki budżetowej. Modyfikacje te polegają na wskazaniu, że jednym z obligatoryjnych funduszy danej jednostki jest fundusz zapasowy tworzony z zysku netto, który jest przeznaczony na finansowanie inwestycji oraz na pokrycie straty netto. Większość statutów instytucji gospodarki budżetowej zawiera również postanowienia, w myśl których w zakresie wyznaczonym normami zawartymi w treści przepisów ustawy oraz statutów o podziale zysku przesądza kierownik jednostki macierzystej³⁴. Oznacza to, że fundusz zapasowy może być przeznaczony wyłącznie na wskazane powyżej cele, jednak szczegółowy sposób jego wykorzystania określa organ założycielski. Warto również zwrócić uwagę, że propozycje podziału zysku najczęściej formułują dyrektorzy instytucji gospodarki budżetowej, przy czym w niektórych sytuacjach kompetencja ta jest wprost określona w statucie³⁵, zaś w innych wywodzona z treści przepisu ustawy o finansach publicznych określającego zadania dyrektora instytucji gospodarki budżetowej, do których należą m.in. przygotowanie projektu rocznego planu finansowego oraz rocznego sprawozdania finansowego danej jednostki. Pomimo tego, że przepis ustawy określający przeznaczenie zysku netto instytucji gospodarki budżetowej wszedł w życie 1 stycznia 2016 r., nie wszystkie organy pełniące funkcje organów założycielskich dostosowały w tym zakresie treść obowiązujących statutów. I tak zgodnie z brzmieniem statutu Centralnego Ośrodka Sportu zysk znajdujący się w dyspozycji tej instytucji przeznaczają się na budowę, przebudowę, montaż, remont i utrzymanie obiektów sportowych, a także na świadczenie usług w zakresie polskich związków sportowych i innych podmiotów działających w zakresie kul-

³³ Zob. pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 12 lutego 2015 r., znak: BP8.1.2015.KML.

³⁴ § 9 statutu COI; § 21 ust. 3 statutu COARZ.

³⁵ § 15 ust. 5 statutu IGB POMERANIA; § 16 ust. 5 statutu CZS; § 7 ust. 4 statutu CODGiK.

tury fizycznej przy wykonywaniu obiektów sportowych³⁶. Z kolei w przypadku instytucji gospodarki budżetowej, jaką jest Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie, statut stanowi, że po zakończeniu roku obrotowego instytucja gospodarki budżetowej zobowiązana jest wpłacać na rachunek dochodów budżetu państwa 40% wypracowanego zysku³⁷. W kontekście przepisów ustawy o finansach publicznych określających przeznaczenie zysku netto instytucji gospodarki budżetowej zdziwienie może również budzić treść statutu Centrum Obsługi Administracji Rządowej, który został nadany już po wejściu w życie regulacji ustawowych. Stanowi on bowiem, że 40% zysku netto tej instytucji przeznaczają się na dochody budżetu państwa, natomiast 60% odnosi się na fundusz zapasowy instytucji gospodarki budżetowej z przeznaczeniem na: (1) finansowanie lub dofinansowanie środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz remontów instytucji gospodarki budżetowej, (2) finansowanie lub dofinansowanie środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz remontów związanych z nieruchomościami użyczonymi lub powierzonymi w zarząd i administrowanie instytucji gospodarki budżetowej, (3) finansowanie lub dofinansowanie innych środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz remontów związanych z wykonywanymi zadaniami publicznymi, (4) finansowanie lub dofinansowanie wykonywania innych zadań statutowych instytucji gospodarki budżetowej i rozwoju jej działalności, (5) pokrycie straty netto. W treści statutu Centrum Obsługi Administracji Rządowej zawarto także postanowienie, w myśl którego organ założycielski może podjąć decyzję o zmianie sposobu podziału zysku odnoszonego na fundusz zapasowy³⁸.

Analizując przepisy dotyczące przeznaczenia zysku instytucji gospodarki budżetowej, warto również zwrócić uwagę, że wbrew postulatowi Najwyższej Izby Kontroli z powyższymi regulacjami nie korespondują unormowania w zakresie ponoszenia kosztów tych jednostek. W myśl obowiązujących przepisów koszty instytucji gospodarki budżetowej mogą być ponoszone tylko w ramach uzyskanych przychodów, z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów pozostających w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej³⁹. Określając zasady ponoszenia kosztów tych jednostek, odwołano się zatem

³⁶ § 19 Statutu Centralnego Ośrodka Sportu stanowiącego załącznik do zarządzenia Nr 1 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 8 stycznia 2014 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu” (Dz. Urz. MSiT 2014, poz. 1).

³⁷ § 4 ust. 3 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie” stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r. (Dz. Urz. MZ 2011 Nr 1, poz. 7).

³⁸ § 21 statutu COARZ.

³⁹ Art. 24 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

do kategorii środków pieniężnych z poprzednich okresów, a nie zysku netto. W tym aspekcie należy również zaznaczyć, że zgodnie z pierwotnym brzmieniem powołanego przepisu instytucje gospodarki budżetowej mogły ponosić koszty tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących uzyskane przychody oraz środki z poprzedniego okresu⁴⁰. Ze względu na to, że pojęcie „środków z poprzedniego okresu” nie zostało zdefiniowane na potrzeby rzeczonyj regulacji, a jednocześnie nie jest to termin o utrwalonym znaczeniu na gruncie przepisów prawa bilansowego, instytucje gospodarki budżetowej dokonywały różnych interpretacji, traktując powyższą kategorię jako stan środków pieniężnych na dzień 1 stycznia roku obrotowego oraz należności pomniejszonych o zobowiązania, jako stan środków obrotowych na dzień 31 grudnia poprzedniego roku, czy też jako środki obrotowe netto, tj. środki obrotowe minus zobowiązania⁴¹. Obowiązujący przepis posługuje się określeniem „środki pieniężne z poprzedniego okresu”, co również może budzić wątpliwości interpretacyjne w praktyce gospodarczej. Ustawa nie zawiera bowiem definicji legalnej tego terminu, poprzestając na stwierdzeniu, że chodzi tu o środki pieniężne pozostające w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej. Z pewnością środków pieniężnych z poprzedniego okresu nie można utożsamiać z zyskiem instytucji gospodarki budżetowej, ustawodawca świadomie zrezygnował bowiem z doprecyzowania tej regulacji poprzez odwołanie się do kategorii zysku czy wyniku finansowego⁴². Środki pieniężne z poprzedniego okresu nie mogą być również utożsamiane ze środkami obrotowymi, gdyż pojęcie środków obrotowych odnosi się do aktywów obrotowych w rozumieniu ustawy o rachunkowości, w ramach których jedną z kategorii tworzą środki pieniężne i inne aktywa pieniężne⁴³. Przyjmując założenie, że przy pokrywaniu kosztów instytucji gospodarki budżetowej można uwzględnić środki pieniężne z poprzednich okresów pozostające w dyspozycji tej jednostki, tj. środki pieniężne w kasie i na rachunkach oraz inne środki pieniężne, należy z kolei zauważyć, że w ustawie nie wskazano wprost dnia, na który ustala się ich stan. Niemniej jednak wydaje się, że skoro obligatoryjnym elementem planu finansowego instytucji gospodarki budżetowej jest

⁴⁰ Art. 24 ust. 3 ustawy o finansach publicznych w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych.

⁴¹ Zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli...*, s. 44.

⁴² Propozycję zastąpienia pierwotnej regulacji odwołaniem do kategorii „zysku wypracowanego w latach ubiegłych i pozostawionego w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej” zgłosiła Najwyższa Izba Kontroli, ostatecznie nie przyjęto jednak tego rozwiązania. Zob. Sprawozdanie stenograficzne z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 469 w dniu 27 maja 2015 r., Biuletyn nr 4635/VII.

⁴³ Art. 3 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1047 z późn. zm.).

stan środków pieniężnych na początek i koniec roku, jako dzień ten należy przyjąć 1 stycznia roku obrotowego. Zamykając uwagi na temat ponoszenia kosztów przez instytucje gospodarki budżetowej, warto jeszcze zwrócić uwagę, że w 2017 r. ujemny wynik finansowy został zaplanowany w odniesieniu do dwóch jednostek, tj. Centrum Usług Wspólnych, które od 1 stycznia 2017 r. nosi nazwę Centrum Obsługi Administracji Rządowej, oraz Centralnego Ośrodka Sportu⁴⁴. W przypadku Centrum Obsługi Administracji Rządowej uzyskane przychody oraz stan środków pieniężnych na początek roku stanowią wystarczające źródła pokrycia kosztów jednostki. Nakaz ponoszenia kosztów tylko w ramach uzyskanych przychodów z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów nie jest natomiast respektowany przez Centralny Ośrodek Sportu, przy czym należy zaznaczyć, że ujemny wynik finansowy tej jednostki wynika przede wszystkim z wysokich kosztów amortyzacji.

Uwagi końcowe

Analiza treści statutów instytucji gospodarki budżetowej w kontekście przepisów ustawy o finansach publicznych normujących: zakres prowadzonej przez te jednostki działalności, sposób rozliczania zadań publicznych realizowanych na rzecz organów pełniących funkcje organów założycielskich, a także zasady ponoszenia kosztów funkcjonowania tych jednostek oraz przeznaczania zysku prowadzi do następujących konkluzji. Po pierwsze część instytucji gospodarki budżetowej uzyskuje przychody z działalności dodatkowej, którą trudno zakwalifikować jako realizację zadań publicznych. Taka sytuacja może rodzić wątpliwości w zakresie zgodności treści statutów z literalnym brzmieniem przepisów ustawy, wydaje się jednak w pełni uzasadniona w aspekcie ekonomicznym. Należy bowiem zauważyć, że w wielu sytuacjach jedynie dzięki tego rodzaju działalności instytucje gospodarki budżetowej są w stanie uzyskiwać przychody pozwalające na generowanie zysku. W związku z powyższym *de lege ferenda* należałoby postulować nowelizację przepisów ustawy o finansach publicznych w kierunku jednoznacznego unormowania zasad prowadzenia przez instytucje gospodarki budżetowej działalności dodatkowej. W tym zakresie zasadne wydaje się wprowadzenie zastrzeżenia, iż działalność ta nie powinna stanowić przeszkody w realizacji zadań publicznych.

Po drugie mimo tego, że w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych instytucje gospodarki budżetowej nie są zobowiązane do świadczenia usług na rzecz macierzystych jednostek według kosztów własnych, w istocie takie rozwiązania

⁴⁴ Zob. załącznik nr 12 do ustawy budżetowej na rok 2017.

są stosowane, przy czym ma to miejsce przede wszystkim w tych instytucjach, które obok zadań publicznych prowadzą także działalność komercyjną. Organy pełniące funkcje organów założycielskich mają decydujący wpływ na kształtowanie cen usług świadczonych na ich rzecz przez instytucje gospodarki budżetowej, co w sposób istotny ogranicza możliwości generowania zysków przez te jednostki, a tym samym przemawia za wyraźnym dopuszczeniem możliwości prowadzenia przez instytucje gospodarki budżetowej działalności dodatkowej o charakterze komercyjnym.

Po trzecie, o ile z aprobatą należy odnieść się do samego faktu uregulowania w ustawie o finansach publicznych zasad pokrywania strat oraz przeznaczenia zysku instytucji gospodarki budżetowej, o tyle przepis zobowiązujący do przekazywania całej wartości zysku netto na fundusz zapasowy z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji oraz pokrycie straty netto zdaje się stanowić zbyt rygorystyczne ograniczenie samodzielności finansowej jednostek, które w założeniu miały być przecież nie tylko podmiotami wyodrębnionymi pod względem prawnym, ale również prowadzącymi działalność na zasadach zbliżonych do przedsiębiorców działających w sferze prawa prywatnego. Ze względu na to, że instytucje gospodarki budżetowej stanowią formę organizacyjno-prawną jednostek sektora finansów publicznych oraz prowadzą działalność w oparciu o składniki majątku, w jaki zostały wyposażone przez Skarb Państwa, nie budzi wątpliwości fakt, że przepisy określające zasady przeznaczania zysku oraz pokrywania strat tych jednostek powinny zapobiegać zmniejszaniu wartości ich majątku. Jednocześnie jednak uzasadnione wydaje się pozostawienie części zysku, np. określonego procentowo, do dyspozycji dyrektorów instytucji gospodarki budżetowej, co pozwoliłoby m.in. na bardziej efektywne kształtowanie polityki wynagrodzeń. Oczywiście w przypadku występowania strat w latach ubiegłych zysk netto winien być w pierwszej kolejności przeznaczony na ich pokrycie. W tym aspekcie należy również podkreślić, że cel, jakiemu miało służyć wprowadzenie regulacji dotyczących przeznaczania zysku instytucji gospodarki budżetowej, nie został w pełni osiągnięty, w obowiązującym stanie prawnym można bowiem wskazać jednostki działające w oparciu o statuty, których treść pozostaje w sprzeczności z przepisami ustawy. Nie wszystkie instytucje gospodarki budżetowej przestrzegają także regulacji, w myśl której koszty tych jednostek mogą być ponoszone tylko w ramach uzyskanych przychodów, z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów pozostających w ich dyspozycji. Wskazane nieprawidłowości potwierdzają zatem tezę, iż u podłoża wątpliwości interpretacyjnych oraz trudności aplikacyjnych dotyczących przepisów określających zasady gospodarki finansowej instytucji gospodarki budżetowej leży niewystarczająco precyzyjnie określony, dualistyczny charakter tych jednostek.

Bibliografia

- Blicharz J., *Zakres znaczeniowy pojęcia „zadania publiczne”*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2005, 69.
- Duda M., *Przekształcenie gospodarstw pomocniczych w instytucje gospodarki budżetowej. Wybrane zagadnienia*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, 73(1).
- Famulska T., *Organizacja sektora finansów publicznych*, [w:] B. Ciupek, T. Famulska, A. Walaśnik, *Sektor finansów publicznych*, Warszawa 2012.
- Fundowicz S., *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego*, [w:] J. Supernat (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wrocław 2009.
- Kaczocha M., *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, „Ius Novum” 2012, 1.
- Korczak J., *O nieporozumieniach wokół porozumień w administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2009, 6.
- Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Malinowska-Misiąg E., *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, SIP Legalis.
- Mierzwa A., *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, SIP Legalis.
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Warszawa 2010.
- Sawicka K., *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. II, E. Ruśkowski (red.), *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
- Sawicka K., *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Sawicka K., *Komentarz do art. 24 ustawy o finansach publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Stasikowski R., *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, „Samorząd Terytorialny” 2009, 7–8.
- Strożek-Kucharska M., *Definiowanie zadań publicznych – wprowadzenie do dyskusji*, [w:] P. Bieś-Srokosz (red.), *Zadania publiczne. Podmioty – uwarunkowania prawne – potrzeby społeczne*, Częstochowa 2016.
- Tyniewiecki M., *Komentarz do art. 23 ustawy o finansach publicznych*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą*, Gdańsk 2010.

Inne materiały

Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej*, KBF-4101-05-00/2013, nr ewid. 24/2014/P/13/037/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/13/037/> (dostęp: 21.07.2017).

Pismo Hanny Majszczyk Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 12 lutego 2015 r., znak: BP8.022.1.2015.KML, skierowane do komisji senackich, Archiwum Senatu RP.

Sprawozdanie stenograficzne z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych nr 469 w dniu 27 maja 2015 r., Biuletyn nr 4635/VII.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181, Sejm VI kadencji.