

## Ireneusz Rosiek



doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie zarządzanie. Specjalista w zakresie kontroli zarządczej, zarządzania publicznego i rachunkowości budżetowej. Ekspert Narodowego Centrum Badań i Rozwoju oceniający wnioski o dofinansowanie projektów ze środków UE. Pracował jako główny księgowy w jednostkach budżetowych oraz jako starszy specjalista w Ministerstwie Finansów, zajmując się kontrolą zarządczą, audytem i budżetem zadaniowym. Prowadzi szkolenia m.in. z zakresu stosowania klasyfikacji budżetowej, rachunkowości budżetowej, inwentaryzacji, kontroli zarządczej oraz polityki rachunkowości. Pisze teksty dla czytelników PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej, opierając je na przeglądzie interpretacji wydawanych przez Ministerstwo Finansów

# Klasyfikacja budżetowa w kontekście wyjaśnień Ministerstwa Finansów

## Wstęp

Klasyfikacja budżetowa jest narzędziem standaryzującym ujmowanie wydatków jednostek budżetowych w całym sektorze finansów publicznych. Niezależnie od tego, czy zarządza się organizacją publiczną czy prywatną, dla podejmowania trafnych decyzji zarządczych w każdej z nich szczególnie znaczenie mają dane finansowe. E-book ten koncentruje się na wydatkach. Omawia ich prezentację w tzw. **układzie tradycyjnym** (klasyfikacji budżetowej).

Stworzona centralnie struktura klasyfikacji budżetowej powinna odpowiadać potrzebom informacyjnym przede wszystkim na poziomie centralnym. Jest to rozwiązanie uniwersalne dla całego sektora finansów publicznych. Tym samym może nie do końca odpowiadać potrzebom zarządczym poszczególnych kierowników jednostek.

W publikacji zaprezentowano **zbiór wybranych problemów** w zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej. Całość opracowana jest **na podstawie pism Ministerstwa Finansów. Z opracowania można dowiedzieć się m.in., jak klasyfikować:**

- wydatki na ekspertyzy,
- przegląd łączony z konserwacją,
- remonty, naprawy i konserwacje,
- zakup usług wykonania pieczętek oraz usług wykonania i dostawy pieczętek,
- wynagrodzenie członków gminnych komisji rozwiązywania problemów alkoholowych,
- wydatki na szkolenia administracji publicznej,

- wydatki dotyczące postępowania administracyjnego (w tym opłaty komornicze) i postępowania sądowego oraz usług prawnych,
- wydatki na nabycie środków trwałych po zmianie limitu z 3500 zł na 10 000 zł (uporządkowano kwestie klasyfikowania wydatków na środki trwałe).

W praktyce problemów występuje o wiele więcej. Dowodem tego są ciągle wydawane przez Ministerstwo Finansów i inne instytucje nowe interpretacje. Niemniej jednak na podstawie opisanych przykładów można sformułować jeden podstawowy wniosek – **przy stosowaniu podziałek klasyfikacji budżetowej nie należy kierować się wyłącznie treścią ekonomiczną operacji gospodarczej**. Można stwierdzić nawet, że treść ekonomiczna oraz celowość wydatków na ogół nie mają decydującego znaczenia przy klasyfikowaniu wydatków do paragrafów. Nawet gdy wśród tych podziałek istnieją takie, które powinny grupować wydatki według celu, to w konsekwencji okazuje się, że **celowość wydatku musi ustąpić formie jego poniesienia**. W odniesieniu do decydowania o tym, czy dany wydatek jest wydatkiem bieżącym czy majątkowym, swoboda ta po stronie jednostek jest istotnie ograniczona.

Z reguły Ministerstwo Finansów kończy redagowane przez siebie interpretacje sentencją, że:

**MF** (...) *niezależnie od wyjaśnień i stanowiska prezentowanego w interpretacji ostateczną decyzję o sposobie zaklasyfikowania określonego zdarzenia podejmuje, zgodnie z dyspozycją art. 53 ustawy o finansach publicznych, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełnią wiedzy o jego stanie faktycznym i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego świadczenia.*

Nie oznacza to, że jednostki budżetowe mają dowolność w sposobie ujmowania wydatków do podziałek klasyfikacji budżetowej. Sposób ten musi być zgodny przynajmniej z przepisami, a najlepiej także z oczekiwaniami autora przepisów o klasyfikacji budżetowej. Cytowana sentencja podkreśla jednak, że Ministerstwo Finansów udziela wyjaśnień, ale ich udzielanie nie skutkuje przeniesieniem odpowiedzialności za rzetelność prowadzenia rachunkowości i wiarygodność sprawozdań. Odpowiedzialność ta nadal spoczywa teoretycznie na kierowniku jednostki. W praktyce odpowiedzialność spoczywa na głównym księgowym, któremu kierownik jednostki tę odpowiedzialność powierza na podstawie art. 54 ustawy o finansach publicznych.

## 1. Wydatki bieżące – klasyfikacja budżetowa

W odniesieniu do wydatków podstawowy podział klasyfikacji budżetowej dotyczy tego, czy są one wydatkami bieżącymi czy majątkowymi. Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (dalej: rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej) dzieli te wydatki. Wskazuje konkretne paragrafy. Logiczną zasadą jest także reguła, że **wydatkami bieżącymi** są wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi. W praktyce jednostki mają najwięcej problemów w klasyfikowaniu wydatków bieżących z zastosowaniem właściwego paragrafu wydatków w przypadku zakupu towaru czy usługi. Pytaniem jest, **czy wydatki na usługi, których rezultatem jest powstanie rzeczy materialnej, powinny być klasyfikowane jako usługa czy jako zakup wyposażenia?** Jest to problem, który sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, na ile przy stosowaniu klasyfikacji budżetowej należy kierować się treścią ekonomiczną i celowością wydatku.

### 1.1. Celowość wydatku a stosowanie paragrafów klasyfikacji budżetowej

Celowość wydatków na ogół nie ma istotnego znaczenia przy klasyfikowaniu wydatków bieżących do paragrafów. Nawet gdy wśród tych podziałek istnieją takie, które powinny grupować wydatki według celu, to w konsekwencji okazuje się, że celowość wydatku musi ustąpić formie jego poniesienia.

#### 1.1.1. Zasady generalne ustawy o rachunkowości

Podstawowe zasady ewidencyjne, mające w zamiarze zapewnić rzetelność (czyli najlepsze odzwierciedlenie w księgach i sprawozdaniach stanu faktycznego – sytuacji majątkowej i finansowej jednostki), są sformułowane w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor). Jedną z tych zasad jest **zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą**. Zasada ta brzmi:

**§** zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną (art. 4 ust. 2 uor).

Reguła wyższości treści ekonomicznej nad formą często jest utożsamiana z celowością operacji gospodarczej. Co więcej, jest także zasadą stosowaną w praktyce przy klasyfikowaniu wydatków do paragrafów. Tymczasem nie jest to postępowanie prawidłowe. **Nie można przyjąć, że wydatki klasyfikuje się do paragrafów według ich celu.**

Klasyfikacja budżetowa jest narzędziem ewidencyjnym określonym w formie aktu wykonawczego do ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp). A w samej tej ustawie w art. 39 wprost zapisano, że działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej mają określać rodzaj działalności, natomiast paragrafy – rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku. Zatem należy jasno wskazać, że **paragraf nie służy prezentowaniu celu wydatku**. Jeżeli w klasyfikacji budżetowej mielibyśmy doszukiwać się celowości, to jest ona prezentowana na poziomie działu oraz rozdziału. Przy czym wśród rozdziałów klasyfikacji funkcjonują takie, które reprezentują cel w postaci realizacji zadania publicznego (np. rozdział 85228 obejmuje dane dotyczące zadania z zakresu usług opiekuńczych), a niektóre z rozdziałów agregują dochody i wydatki związane z prowadzeniem rodzaju urzędu (np. rozdział 85219, który dotyczy prowadzenia ośrodków pomocy społecznych). W tym drugim przypadku trudno zatem mówić o celu w pełnym tego słowa

znaczeniu. Paragrafy, zgodnie z ustawową zasadą, powinny prezentować rodzaj, nie zaś cel. W praktyce także **stosowanie poszczególnych paragrafów nie jest jednolite**. Inaczej ujmując, każdy z paragrafów ma swoją specyfikę i zasady, na podstawie których należy go stosować. Nie ma jednej uniwersalnej zasady dobierania paragrafów, którą można zastosować w każdym przypadku. Mamy paragrafy, jak chociażby 417 „Wynagrodzenia bezosobowe”, w których zasadniczo najważniejsze jest to, że dany wydatek jest poniesiony w formie wynagrodzenia z tytułu umowy cywilnoprawnej. **Przedmiot samej umowy czy cel poniesionego wydatku na ogół nie mają żadnego znaczenia**. Z akcentem na „na ogół”, ponieważ wśród paragrafów klasyfikacji budżetowej **istnieją także takie podziały, dla których celowość jest dominująca**. Przy czym znowu nie chodzi tu o celowość w pełnym tego słowa znaczeniu. Dobrze byłoby tę celowość odróżnić od celu prezentowanego przez działy i rozdziały. Celowość prezentowana w niektórych paragrafach jest tzw. celem szczegółowym, czyli mieszczącym się w obrębie i realizującym jakiś bardziej ogólny cel. Przykładem takich paragrafów są paragrafy wydatków majątkowych. Na przykład paragraf 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych” w jednostkach budżetowych obejmuje wszystkie wydatki bez względu na ich rodzaj, a dotyczące realizowanej inwestycji. Innymi przykładami, gdzie stosuje się paragrafy według klucza „celu szczegółowego”, są paragrafy szkoleniowe: 455 „Szkolenia członków korpusu służby cywilnej” i 470 „Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej” oraz paragraf pomocy dydaktycznych 424 „Zakup środków dydaktycznych i książek”.

### UWAGA!

Nie ma jednej uniwersalnej zasady dobierania paragrafów, którą można zastosować w każdym przypadku.

Jedna operacja gospodarcza może spełniać kryteria zaklasyfikowania jej w dwóch równorzędnych paragrafach.

Konsekwencją tego stanu rzeczy jest oczywiście sytuacja, gdy jedna operacja gospodarcza może spełniać kryteria zaklasyfikowania jej w dwóch równorzędnych paragrafach. W tych przypadkach cenna jest **znajomość stanowisk organów nadzorujących**, takich jak: regionalne izby obrachunkowe, dysponenci wyższego stopnia, lub stanowisko autora przepisów, czyli Ministerstwa Finansów.

Interpretacje Ministerstwa Finansów standardowo pouczają, że:

**MF** *Celem klasyfikacji budżetowej jest umożliwienie zaewidencjonowania określonych zdarzeń, rozstrzygniętych co do zasady przepisami prawa materialnego. Zatem podstawą zaklasyfikowania konkretnego dochodu/wydatku do odpowiedniego paragrafu klasyfikacji budżetowej powinno być ustalenie charakteru/rodzaju tego dochodu/wydatku oraz jego podstawy prawnej.*

Nie chodzi tu wprost o to, że każdy z wydatków objętych danym paragrafem jest ściśle powiązany z konkretnym przypisem prawa. Chodzi o to, że jeżeli objaśnienia do konkretnego paragrafu używają pojęć zdefiniowanych w innych przepisach (przepisach prawa materialnego), to w rozporządzeniu w sprawie klasyfikacji budżetowej pojęcia te występują w tym samym znaczeniu. Inaczej ujmując, Ministerstwo Finansów chce w ten sposób zapewnić spójność definicyjną w systemie prawa, co oczywiście może być nieco kłopotliwe, ponieważ **w poszczególnych ustawach takim samym pojęciom czasami nadaje się różne znaczenia**.