

Elżbieta Feret

---

Uniwersytet Rzeszowski, Wydział Prawa i Administracji

## **Wpływ zmian przepisów Ustawy o finansach publicznych i ich wpływ na sytuację pracowników byłych jednostek sektora finansów publicznych**

Effect of changes of provisions of the public finance law  
and their influence on the situation of employees of  
former individuals of the sector of the public finance

## Streszczenie

Potrzeby ludzkie związane są przede wszystkim z zagwarantowanymi przez Konstytucję każdego państwa prawami do wolności, zachowania zdrowia, wypoczynku, korzystania z kultury, ale przede wszystkim z pracą. Dzięki niej bowiem każdy człowiek nie tylko uzyskuje konieczne środki do życia, lecz także ma poczucie własnej wartości i potrzeby istnienia, funkcjonowania w społeczeństwie, integrowania się z nim, wreszcie tworzenia pewnej całości. Stąd tak istotne jest zapewnienie bezpieczeństwa wszystkim obywatelom w dostępie do pracy, a przede wszystkim ustanowienie pewnej gwarancji nietykalności ich miejsc pracy. W pierwszej kolejności gwarancje te winny dotyczyć pracowników sektora finansów publicznych, którzy realizują zadania publiczne.

Obowiązujące od 1 stycznia 2010 r. przepisy Ustawy o finansach publicznych naruszyły jednak te gwarancje, wprowadzając nowe, likwidując, ograniczając lub dopuszczając do przekształcenia już istniejące formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych, co w konsekwencji doprowadziło w pewnym stopniu do niepewności w kwestii zaspokojenia ludzkich potrzeb.

W celu przybliżenia tej problematyki opracowanie znajdzie swoje odzwierciedlenie w obowiązujących regulacjach prawnych, a także orzecznictwie sądowym oraz literaturze przedmiotu. Nie będzie ono pozbawione przemyśleń autorki. Powinno stanowić podstawę do prowadzenia dalszych rozważań na ten temat, zarówno pozytywnych – zgodnych z subiektywnymi wnioskami, jak negatywnych – krytycznych uwag na ten temat.

## Abstract:

Human needs are connected above all with liberties of the subject guaranteed by the Constitution of every state, of preservation of health, rest, using from the culture but above all with work. Thanks to her because every man is obtaining not only a necessary livelihood, but also a self-esteem and needs of existing, but also functioning in the society, integrating with it, finally creating the certain integrity have. From here so tremendously it is essential safety assurance for all citizens in the access to work

but above all establishing the sure guarantee of the inviolability of their places of employment. First these guarantees should concern employees of the sector of the public finance which are performing public tasks.

From 1 January 2010 public finance laws violated the provisions however enforcing these warranties new, eliminating, limiting or allowing for transforming already organizational-legal existing forms of the sector of the public finance what in consequence took people to the certain degree of uncertainty of satisfying the needs.

In the destination of moving these issues closer, the study will find its reflection in regulations being in force, as well as the judicature and the literature on the subject. It won't be deprived of own reflections of the Author. It should constitute the base for keeping further dissertations to this subject both positive – in accordance with subjective conclusions, like negative – with criticisms to this subject.

**Słowa kluczowe:** *sektor finansów publicznych, formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych, jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy, agencja wykonawcza, instytucja gospodarki budżetowej.*

**Keywords:** *sector of the public finance, organizational-legal forms of the sector of the public finance, budgetary authority, self-government budget unit, executive agency, institution of the budget economy.*

Zgodnie z przyjętym tematem przedmiotem rozważań zawartych w niniejszym opracowaniu będzie określenie zmian wymuszonych nowymi unormowaniami wynikającymi z obowiązującej Ustawy o finansach publicznych, a dotyczącymi bezpośrednio osób pracujących w sektorze finansów publicznych. Przyjęty temat jak najbardziej wpisuje się w problematykę konferencji poświęconej potrzebom (w domyśle ludzkim) jako współczesnemu determinantowi treści praw człowieka.

Potrzeby ludzkie są związane przede wszystkim z zagwarantowanymi przez Konstytucję każdego państwa prawami do wolności, zachowania zdrowia, wypoczynku, korzystania z kultury, ale przede wszystkim z pracą. Dzięki niej bowiem każdy człowiek nie tylko uzyskuje konieczne środki do życia, lecz także ma poczucie własnej wartości i potrzeby istnienia oraz funkcjonowania w społeczeństwie, integrowania się z nim, wreszcie

tworzenia pewnej całości. Stąd tak istotne jest zapewnienie bezpieczeństwa wszystkim obywatelom w dostępie do pracy, a przede wszystkim ustanowienie pewnej gwarancji nietykalności ich miejsc pracy.

W pierwszej kolejności gwarancje te winny dotyczyć pracowników sektora finansów publicznych, którzy realizują zadania publiczne. Obowiązujące od 1 stycznia 2010 r. przepisy Ustawy o finansach publicznych naruszyły jednak te gwarancje, wprowadzając nowe, likwidując, ograniczając lub dopuszczając do przekształcenia już istniejące formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych, co w konsekwencji doprowadziło w pewnym stopniu do niepewności w kwestii zaspokojenia ludzkich potrzeb.

W celu przybliżenia tej problematyki opracowanie znajdzie odzwierciedlenie w obowiązujących regulacjach prawnych, a także orzecznictwie sądowym oraz literaturze przedmiotu. Nie będzie ono pozbawione przemyśleń autorki. Powinno stanowić podstawę do prowadzenia dalszych rozważań na ten temat zarówno pozytywnych – zgodnych z subiektywnymi wnioskami, jak i negatywnych – krytycznych uwag na ten temat.

## Formy działania jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych

W celu realizacji zadań publicznych zarówno państwowych, jak i samorządowych ustawodawca zarówno w regulacjach poprzednich ustaw o finansach publicznych<sup>1</sup>, jak i poprzednich z zakresu prawa budżetowego<sup>2</sup> przewidywał pewne formy zatrudniania pracowników, w postaci których miały być wykonywane te zadania.

Przepisy obowiązującej Ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> zerwały zarówno z dychotomicznym, jak i trójpodziałem sektora

---

1 Mowa o Ustawie z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, tekst jedn. DzU z 2003 r. nr 15, poz. 148 ze zm. oraz z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.

2 Mowa o ustawach: z 1 lipca 1958 r. o prawie budżetowym, DzU nr 45, poz. 221 ze zm.; z 27 listopada 1970 r. Prawo budżetowe, DzU nr 29, poz. 244; z 3 grudnia 1984 r. *Prawo budżetowe*, DzU nr 56, poz. 284; z 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe, DzU nr 4, poz. 18 ze zm.

3 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 1870 ze zm.

finansów publicznych, które funkcjonowały pod rządami poprzednich ustaw<sup>4</sup>, wprowadzając art. 9. jednolitą definicję finansów publicznych.

4 Wprowadzały go odpowiednio poprzednio obowiązujące regulacje prawne. Normodawca w art. 5. pierwszej ww. Ustawy z 1998 r. o finansach publicznych wskazał, że do sektora finansów publicznych zalicza się: organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne, państwowe osoby prawne oraz państwowe jednostki organizacyjne nieobjęte Krajowym Rejestrem Sądowym, których działalność jest finansowana ze środków publicznych w całości lub części, z wyjątkiem przedsiębiorstw państwowych, banków państwowych, spółek prawa handlowego. Mocą art. 4. wyróżnił przy tym dwie grupy podmiotów. W pierwszej kolejności, co oczywiste, jednostki sektora finansów publicznych; w drugiej zaś inne podmioty, dysponujące środkami publicznymi lub je wykorzystujące. Wymienione jednostki sektora finansów publicznych ustawodawca podzielił, na dwa sektory: rządowy i samorządowy; uznając za zbędne doprecyzowanie pojęcia sektora rządowego ze względu na ww. definicję sektora finansów publicznych, która przybliżała ten sektor, a definiując jedynie sektor samorządowy obejmujący jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz podległe tym organom jednostki organizacyjne. Analogicznie w stosunku do przedstawionych regulacji ustawy z 1998 roku kolejna wyżej powołana ustawa z 2005 r. o finansach publicznych regulowała się określeniem sektora finansów publicznych. Zgodnie jednak z treścią art. 4. powołanej ustawy sektor ten tworzyły: organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały; gminy, powiaty i samorząd województwa, zwane dalej „jednostkami samorządu terytorialnego” oraz ich związki; jednostki budżetowe; zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych; państwowe i samorządowe fundusze celowe; państwowe szkoły wyższe; jednostki badawczo-rozwojowe; samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej; państwowe i samorządowe instytucje kultury; Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze; Narodowy Fundusz Zdrowia; Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne; inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego. Tak rozumiany sektor finansów publicznych został podzielony na trzy podsektory: rządowy, samorządowy i ubezpieczeń społecznych. Sektor rządowy obejmował: organy władzy publicznej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały, organy administracji rządowej; Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne; jednostki budżetowe; zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych; państwowe fundusze celowe; państwowe szkoły wyższe; jednostki badawczo-rozwojowe; samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej; państwowe instytucje kultury; Narodowy Fundusz Zdrowia; inne państwowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw, dla których organem założycielskim lub nadzorującym był organ administracji rządowej i inne jednostki zaliczane do podsektora rządowego. Z kolei podsektor samorządowy został zdefiniowany jako ten obejmujący jednostki samorządu terytorialnego, ich organy oraz związki; jednostki budżetowe; zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych; samorządowe fundusze celowe; samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej; samorządowe instytucje kultury, dla których organem założycielskim lub nadzorującym była jednostka samorządu terytorialnego; podczas gdy podsektor ubezpieczeń społecznych, za art. 4. ust.2 pkt 3 ustawy, tworzył Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze.

Zgodnie z przyjętymi unormowaniami tworzą go obecnie: 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały; 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki; 2a) związki metropolitalne<sup>5</sup>; 3) jednostki budżetowe; 4) samorządowe zakłady budżetowe; 5) agencje wykonawcze; 6) instytucje gospodarki budżetowej; 7) państwowe fundusze celowe; 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze utworzone mocą regulacji wynikających z Ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego tworzone przez przepisy Ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników<sup>6</sup>; 9) Narodowy Fundusz Zdrowia utworzony mocą Ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>7</sup>; 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, których funkcjonowanie przewiduje Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>8</sup>; 11) uczelnie publiczne tworzone na podstawie regulacji ustawy z 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>9</sup>; 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne działające na podstawie regulacji wynikających z Ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk<sup>10</sup>; 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury, działające na podstawie Ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>11</sup>; 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

---

5 Wprowadzone mocą Ustawy z 9 października 2015 r. o związkach metropolitalnych, DzU poz. 1890, obecnie zastąpiona Ustawą z 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim, DzU poz. 730. Por. szerzej na ten temat m.in.: M. Lackowska, *Dlaczego w Polsce potrzebna jest ustawa metropolitalna? Ograniczenia dobrowolnej współpracy samorządów w obszarach metropolitalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 3, s. 5. i n.

6 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 277. ze zm.

7 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 1793. ze zm.

8 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 1638. ze zm.

9 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 1842. ze zm.

10 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 572. ze zm.

11 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 1020. ze zm.

Wyliczone organy i jednostki należą do szczególnej grupy podmiotów – tych realizujących zadania publiczne, co należy wywodzić z pkt 14. powołanego wyżej art. 9. Ustawy o finansach publicznych. Z jego treści wynika bowiem możliwość działania w ramach sektora finansów publicznych także innych państwowych lub samorządowych osób prawnych, które mogą być tworzone na podstawie odrębnych ustaw, ale co warte podkreślenia, w celu wykonywania zadań publicznych, nazwanych przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej<sup>12</sup> (dalej nazywanej także Konstytucją RP) też celami publicznymi<sup>13</sup>.

Podmioty stanowiące sektor finansów publicznych, w tym pracownicy w nich zatrudnieni, powinni mieć zapewniony stały dostęp do środków finansowych, umożliwiający realizację zadań publicznych. Permanentny dopływ środków pieniężnych koniecznych do ich realizacji ma zapewnić corocznie uchwalany budżet państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Te roczne, państwowe plany finansowe pozwalają gromadzić (na zasadach określonych przepisami odpowiednio Ustawy o finansach publicznych), za art. 111., podatkowe i niepodatkowe dochody pochodzące m.in. z: podatków i opłat, ceł; wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednoosobowych spółek Skarbu Państwa; wpłat z tytułu dywidendy; wpłat z zysku Narodowego Banku Polskiego; wpłat nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych. Podobnie jak w przypadku budżetów samorządowych, które na mocy Konstytucji RP i Ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>14</sup> przewidują pozyskiwanie obligatoryjnych środków finansowych w ramach dochodów własnych, subwencji ogólnych i dotacji celowych oraz fakultatywnych pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi; z budżetu Unii Europejskiej; innych środków określonych w odrębnych przepisach.

Finansowanie działalności omawianych podmiotów sektora finansów publicznych w celu realizacji zadań publicznych odbywa się, co do zasady, przy wykorzystaniu środków pochodzących w całości z budżetu państwa

12 Ustawa z 2 kwietnia 1997 r., Dz U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

13 Zgodnie z treścią art. 216. ust.1 Konstytucji RP „Środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie”.

14 Tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 198. ze zm.

lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego w postaci finansowania (budżetowania) – brutto, nazywanego także bezpośrednim. Jednakże z uwagi na niewystarczającą ilość środków finansowych ustawodawca, wzorem poprzednio obowiązujących ustaw, także z zakresu prawa, dopuścił możliwość realizowania zadań publicznych jedynie poprzez dofinansowywanie działalności podmiotów sektora finansów publicznych, w ramach metody budżetowania netto, nazywanej także pośrednią.

W zależności od tego, która z metod, brutto czy netto, jest wykorzystywana do finansowania/dofinansowywania działalności jednostki sektora finansów publicznych, przybierają jedną z następujących form organizacyjno-prawnych: jednostki budżetowej (państwowej lub samorządowej); samorządowego zakładu budżetowego; agencji wykonawczej; instytucji gospodarki budżetowej; państwowego funduszu celowego; państwowej lub samorządowej osoby prawnej.

## **Metoda budżetowania brutto i netto a działalność pracowników zatrudnionych w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych**

Za najbardziej komfortowe z punktu widzenia pracowników sektora finansów publicznych należy uznać świadczenie pracy w ramach państwowych lub samorządowych jednostek budżetowych. Na gruncie poprzednich i obowiązujących unormowań za zasadniczą należy uznać metodę budżetowania brutto, która pozwala finansować działalność organów władzy publicznej, w tym organów administracji rządowej, organów kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądów i trybunałów, a także jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków. Na gruncie obowiązujących przepisów prawa funkcjonowanie gminnych jednostek budżetowych zostało przesądzone tymi regulacjami Ustawy o samorządzie gminnym, które przewidują, że „w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, ...”<sup>15</sup>. Wśród tych jednostek organizacyjnych należy przede

---

15 Za art. 9. ust.1 Ustawy z 8 marca 1990 r., tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 446. ze zm.



wszystkim wskazać, za ustawodawcą działanie urzędu gminy, za pośrednictwem którego działa, wójt (burmistrz, prezydent miasta)<sup>16</sup>. Inne jednostki organizacyjne mogą przyjmować zróżnicowane nazwy w zależności od realizowanych przez nie zadań. Takimi jednostkami organizacyjnymi są m.in. straże gminne. Ich działanie jest bowiem związane ze środkami finansowymi zawartymi w budżecie podstawowej jednostki samorządu terytorialnego<sup>17</sup>. Działają one jako jedna z jednostek organizacyjnych gminy<sup>18</sup>, co potwierdza także treść art. 9. ust.1 Ustawy o samorządzie gminnym, przewidującej możliwość tworzenia przez gminy jednostek organizacyjnych. Przy tym, co warte zaznaczenia, jedynie Ustawa o samorządzie powiatowym przewiduje ich działanie, nazywając je wprost powiatowymi jednostkami budżetowymi<sup>19</sup>.

Działanie w formie jednostki budżetowej oznacza, że jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych nie posiada osobowości prawnej, zaś swoje wydatki pokrywa bezpośrednio z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a pobrane dochody odprowadza odpowiednio na rachunek budżetu państwa lub budżetu jednostki

16 Za art. 33. ust. 1 Ustawy o samorządzie gminnym.

17 Zgodnie z art. 5. Ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o strażach gminnych, tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 706. Jak oceniają autorzy literatury przedmiotu przepis ten ma charakter formalno-informacyjny, wprowadzając go bowiem, ustawodawca zobowiązał rady gmin do pokrywania kosztów związanych z funkcjonowaniem straży gminnej (miejskiej), eliminując możliwość finansowania tej jednostki z innych źródeł. Szerzej zob. W. Kotowski, *Komentarz do art. 5 ustawy o strażach gminnych, Straże gminne. Komentarz*, Wyd. 2., Wolters Kluwer, Warszawa 2014.

18 Za art. 6. ust.1 ww. ustawy.

19 Zob. treść art. 33. ust. 3 Ustawy z 5 czerwca 1998 r., tekst jedn. DzU z 2016, poz. 814. ze zm. Przyjmują one postać starostwa powiatowego oraz jednostek organizacyjnych powiatu, w tym powiatowego urzędu pracy. Ponadto na mocy art. 33a tej ustawy „Kierownicy powiatowych służb, inspekcji i straży wykonują określone w ustawach zadania i kompetencje przy pomocy jednostek organizacyjnych – komend i inspektoratów”. Jednak w stosunku do tych jednostek ustawodawca nie pozostawia wątpliwości, przyjmując, że z wyjątkiem jednostek organizacyjnych Policji są powiatowymi jednostkami budżetowymi. W przypadku jednostek organizacyjnych województwa art. 8. ust.1 Ustawy o samorządzie województwa przesądził o tym, że „W celu wykonywania zadań województwo tworzy wojewódzkie samorządowe jednostki organizacyjne”. Za art. 3. w zw. z art. 45. tej ustawy „Administracja samorządowa w województwie jest zespolona w jednym urzędzie i pod jednym zwierzchnikiem”, na mocy regulacji Ustawy z 5 czerwca 1998 r., tekst jedn. DzU z 2016 r., poz. 486.

samorządu terytorialnego<sup>20</sup>. Działa zatem, w imieniu i na rzecz odpowiednio Skarbu Państwa lub jednostki samorządowej, które ponoszą odpowiedzialność za realizację państwowych lub samorządowych zadań publicznych<sup>21</sup>. W wyniku takiej działalności pracownicy tzw. budżetówki mają, dzięki uchwalonemu budżetowi państwa czy jednostki samorządu terytorialnego stały dostęp do informacji odnośnie do środków finansowych, które pozyskają z tytułu wykonywanej pracy<sup>22</sup>.

Nową formę działania gminy na podstawie metody budżetowania brutto stanowią jednostki obsługujące. Takie jednostki mogą tworzyć również powiat oraz samorząd województwa w celu zapewnienia wspólnej obsługi, w szczególności administracyjnej, finansowej i organizacyjnej: jednostkom organizacyjnym jednostek samorządu terytorialnego zaliczanym do sektora finansów publicznych, samorządowym instytucjom kultury, innym zaliczanym do sektora finansów publicznych samorządowym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego – zwanych „jednostkami obsługiwanymi”.

Wspólną obsługę mogą prowadzić zatem urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski, inna jednostka organizacyjna gminy, powiatu i samorządu województwa, jednostka organizacyjna związków gmin i powiatów, zwane jednostkami obsługującymi. Organ stanowiący

---

20 Oznacza to, że dochody i wydatki tej jednostki mieszczą się w całości w budżecie (por. wyrok WSA z 13 listopada 1997 r., sygn. akt I SA/Po 889/97, „Wspólnota” 1998, nr 23, s. 26.

21 E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Lexis-Nexis, Warszawa 2004, s. 109; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 44–45.

22 Ponadto warto wspomnieć, że w przypadku jednostek oświatowych ustawodawca przewidział dodatkowy sposób finansowania w ramach państwowych oraz samorządowych jednostek budżetowych, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej lub organy stanowiące, prowadzące działalność określoną w ustawie z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (DzU z 2017 r., poz. 59.), choć nie mają one znaczenia dla prowadzonych rozważań, gdyż środki finansowe gromadzone na tych rachunkach nie mogą być wydatkowane na finansowanie wynagrodzeń osobowych Szerzej zob. treść art. 11. ust. 4 oraz art. 223. ust.1 pkt 3 Ustawy o finansach publicznych.

w odniesieniu do jednostek obsługiwanych określa uchwały, w szczególności: jednostki obsługujące; jednostki obsługiwane; zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi<sup>23</sup>, przy czym zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych do dysponowania środkami publicznymi oraz zaciągania zobowiązań, a także sporządzania i zatwierdzania planu finansowego oraz przeniesień wydatków w tym planie.

W tym zakresie od 1 stycznia 2016 r. jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, mogą tworzyć centra usług wspólnych (CUW). Wcześniej podobne centra – nazywane Zespołami Ekonomiczno-Administracyjnymi Szkół (ZEAS) – samorządy mogły prowadzić jedynie w celu wspólnej obsługi jednostek edukacyjnych, placówek wsparcia dziennego i oświatowo-wychowawczych. Co istotne, ZEAS przestaną funkcjonować po 31 grudnia 2016 r. – po tej dacie konieczne jest zatem ich przekształcenie w CUW.

W tym miejscu warto wspomnieć o jeszcze jednej możliwości podejmowania działań przez gminę na podstawie metody budżetowania brutto. Za art. 5b ust. 1 Ustawy o samorządzie gminnym gmina podejmuje działania na rzecz wspierania i upowszechniania idei samorządowej wśród mieszkańców gminy, zwłaszcza wśród młodzieży. Stąd też rada gminy na wniosek zainteresowanych środowisk może wyrazić zgodę na utworzenie młodzieżowej rady gminy mającej charakter konsultacyjny. Przy tym powołując tego typu młodzieżową radę gminy, nadaje jej statut określający tryb wyboru jej członków i zasady działania.

Ponadto gmina ma ustawowy obowiązek sprzyjać solidarności międzypokoleniowej oraz tworzyć warunki do pobudzania aktywności obywatelskiej osób starszych w społeczności lokalnej. Rada gminy, z własnej inicjatywy lub na wniosek zainteresowanych środowisk, może utworzyć gminną radę seniorów. Gminna rada seniorów ma charakter konsultacyjny, doradczy i inicjatywny. Gminna rada seniorów składa się z przedstawicieli osób starszych oraz przedstawicieli podmiotów działających na rzecz osób starszych, w szczególności przedstawicieli organizacji pozarządowych oraz podmiotów prowadzących uniwersytety trzeciego wieku. Rada

---

23 Odpowiednio za art. 10a–10d Ustawy o samorządzie gminnym, art. 6a–6d Ustawy o samorządzie powiatowym, art. 8c–8f Ustawy o samorządzie województwa.

gminy, powołując gminną radę seniorów, nadaje jej statut określający tryb wyboru jej członków i zasady działania, dążąc do wykorzystania potencjału działających organizacji osób starszych oraz podmiotów działających na rzecz osób starszych, a także zapewnienia sprawnego sposobu wyboru członków gminnej rady seniorów. Rada gminy może w statucie jednostki pomocniczej upoważnić ją do utworzenia rady seniorów jednostki pomocniczej<sup>24</sup>.

Alternatywną formą organizacyjno-prawną, pod postacią której podmioty mogą być zatrudnianie w ramach sektora finansów publicznych, są, zgodnie z art. 14–17 Ustawy o finansach publicznych, samorządowe zakłady budżetowe. Należą one do tych form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych, których związek finansowy z budżetem jest odmienny<sup>25</sup> w stosunku do samorządowych jednostek budżetowych. W miejsce bezpośredniego powiązania wydatków budżetowych z realizacją określonych zadań publicznych następuje przesunięcie zadań i środków na rzecz samorządowych zakładów budżetowych, co w literaturze przedmiotu określa się mianem debudżetyzacji<sup>26</sup>.

Forma samorządowego zakładu budżetowego, choć funkcjonuje na podwalinach ustrojowo-organizacyjnych wprowadzonych poprzednimi unormowaniami budżetowymi, w nowym kształcie działa od 1 stycznia 2011 r. na podstawie art. 97a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych<sup>27</sup>. Nowymi regulacjami przewidziane zostały przede wszystkim dwie kluczowe zmiany w stosunku do poprzednich zasad funkcjonowania tych form organizacyjno-prawnych. Pierwszą należy wiązać z możliwością jej wykorzystywania do realizacji zadań publicznych wyłącznie przez jednostki samorządu terytorialnego<sup>28</sup>, drugą – z ograniczonym zakresem przedmiotowym wykorzystywania tej formy.

---

24 Za art. 5c Ustawy o samorządzie gminnym.

25 Mowa o gospodarce pozabudżetowej (parabudżetowej, okołobudżetowej). Tak P. Panfil, *Prawo budżetowe* [w:] *Podstawy finansów i prawa finansowego*, red. A. Drwiłło, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 337.

26 J. Stankiewicz, *Debudżetyzacja finansów państwa*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2007, s. 26.

27 DzU nr 157, poz. 1241.

28 R. Drozdowski, M. Józwiak, U. Wiktorowska, P. Walczak, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Poradnik dla samorządów*, Wydawnictwo Municipium, Warszawa 2009, s. 46.

Jako uzasadnienie wprowadzonych zmian wskazywano na to, że w 2007 r. funkcjonowało 67 państwowych zakładów budżetowych oraz ok. 2 tys. samorządowych zakładów budżetowych, przy czym zatrudniały one 85 tys. osób w państwowych i ok. 82 tys. w samorządowych zakładach budżetowych<sup>29</sup>. Wskazanie tych wartości miało przekonać o efektywniejszym działaniu na szczeblu samorządowym niż państwowym.

Zgodnie z art. 16. ust.1 Ustawy o finansach publicznych organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ma prawo podjąć decyzję w sprawie utworzenia samorządowego zakładu budżetowego tylko wówczas, gdy chodzi o realizację jednego z dziesięciu ustawowo określonych zadań związanych, w szczególności z: prowadzeniem gospodarki mieszkaniowej, zaopatrzeniem w wodę, utrzymaniem czystości, zaopatrzeniem w energię elektryczną, lokalnym transportem (pełny katalog zadań zawiera art. 14. ww. ustawy). Zadania te należy traktować, według autorów literatury przedmiotu, jako ściśle określone zadania własne jednostek samorządu terytorialnego<sup>30</sup>.

Samorządowy zakład budżetowy niewyposażony w osobowość prawną, ale działający jako wyodrębniony rachunek bankowy<sup>31</sup> odpłatnie wykonuje ustawowo określone zadania własne, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych<sup>32</sup>. Takie działanie sprzyja podejmowaniu przez jednostki samorządu terytorialnego decyzji o realizacji zadań w formie samorządowych zakładów budżetowych zwłaszcza w tych dziedzinach, w których przychody z prowadzonej działalności pokrywają w dużym stopniu koszty tej działalności. Równocześnie nie mogą być one maksymalizowane, lecz uzupełniane dotacjami z budżetu samorządowego, ze względów społecznej przydatności, tak jak ma to miejsce np. w przypadku lokalnego transportu zbiorowego<sup>33</sup>.

29 Z uzasadnienia do Ustawy o finansach publicznych, [http://www.nettax.pl/serwis/nowosci/Projekty/080929\\_01uz.pdf](http://www.nettax.pl/serwis/nowosci/Projekty/080929_01uz.pdf)

30 P. Panfil, *op. cit.*, s. 338.

31 Na co wskazuje § 35 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, tekst jedn. Dz. U. z 2015r., poz. 1542.

32 C. Grzybowski, *Jednostki sektora finansów publicznych*, „Rzeczpospolita” 1999, Nr 18, s. 19.

33 Wyrok NSA z 22 grudnia 2010 r., sygn. akt II GSK 1091/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B3D8901FB> z głosem P. Zaborniaka, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 4, s. 83–87.

## Metoda budżetowania netto a realizacja potrzeb w zakresie zatrudnienia

Obok wskazanych wyżej form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych należy wymienić także te wyposażone w osobowość prawną, których cechą charakterystyczną jest, jak w przypadku samorządowych zakładów budżetowych, odpłatne wykonywanie zadań i pokrywanie kosztów swojej działalności uzyskanymi przychodami z możliwością pozyskania środków finansowych z budżetu państwa w ramach dofinansowania oraz koniecznością wpłaty do niego ewentualnie „wypracowanej nadwyżki”.

Z definicji sektora finansów publicznych wynika, że mowa tu o podmiotach sektora finansów publicznych działających na podstawie art. 18–22 Ustawy o finansach publicznych, w formie agencji wykonawczej, takich jak m.in.: Agencja Nieruchomości Rolnych (dalej nazywana ANR); Agencja Rynku Rolnego (dalej nazywana ARR); Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (dalej nazywana ARiMR); Agencja Mienia Wojskowego (dalej nazywana AMW). Agencja wykonawcza, w odróżnieniu od samorządowego zakładu budżetowego, to państwowa osoba prawna tworzona na podstawie odrębnych ustaw w celu realizacji zadań państwa. Ich liczba corocznie określana jest w ustawie budżetowej<sup>34</sup>.

Zasady działania agencji wykonawczej określają ustawa powołująca ją do życia oraz statut. Agencja wykonawcza prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie tworzącej i w Ustawie o finansach publicznych. Podstawą prowadzenia przez nią gospodarki finansowej jest roczny plan finansowy, obejmujący: 1) przychody z prowadzonej działalności; 2) dotacje z budżetu państwa; 3) zestawienie kosztów, 4) wynik finansowy; 5) środki na wydatki majątkowe; 6) środki przyznane innym podmiotom; 7) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku, 8) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku. Podstawą prowadzonej przez nią gospodarki jest roczny plan finansowy, obejmujący: 1) przychody z prowadzonej działalności; 2) dotacje z budżetu państwa; 3) zestawienie kosztów; 4) środki na wydatki majątkowe; 5) wynik finansowy; 6) stan należności

<sup>34</sup> Na podstawie art. 30 ustawy budżetowej z 16 grudnia 2016 r. (DzU z 2017 r., poz. 108.) działu 10 Agencji.

i zobowiązań na początek i koniec roku; 7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku<sup>35</sup>.

Nowym tworem łączącym działania, czyli pracowników Agencji Nieruchomości Rolnych oraz Agencji Rynku Rolnego,<sup>36</sup> będzie Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa. Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa przejmie zadania do tej pory realizowane przez ANR i ARR, z wyłączeniem zadań płatniczych, które otrzyma ARiMR, stając się jedyną rolniczą agencją płatniczą. W założeniu Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa będzie: powiernikiem Skarbu Państwa względem Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa w miejsce ANR i będzie realizował zadania dotyczące tego zasobu na dotychczasowych zasadach określonych w przepisach o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa, realizował zadania dotyczące kształtowania ustroju rolnego, realizował część zadań ARR oraz nowe zadania powierzone ustawą, prowadzić politykę rolną, w szczególności politykę rozwoju na obszarach wiejskich z elementami programowania i zadaniami wynikającymi z paktu dla obszarów wiejskich, koordynował zadania w zakresie marketingu rolniczego, budowy systemu wsparcia dla odnawialnych źródeł energii (OZE), integrowania i wzmocnienia systemu nadzoru właścicielskiego nad spółkami o szczególnym znaczeniu dla gospodarki Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa będzie państwową osobą prawną i będzie mieć status agencji wykonawczej. *„Do 1 września br. musimy uporządkować najważniejsze sprawy. Pierwszą z nich jest zasób ludzki. Dzisiaj w dwóch agencjach: Agencji Rynku Rolnego i Agencji Nieruchomości Rolnej pracuje 3 tys. ludzi. W Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, która będzie pełniła tylko funkcję płatniczą, będzie 11 302*

35 Połączenie dwóch rolniczych agencji Krzysztof Jurgiel zapowiadał od początku, kiedy został ministrem rolnictwa. Wcześniej twór, który ma zastąpić Agencję Rynku Rolnego oraz Agencję Nieruchomości Rolnych, miał nosić nazwę Agencji Rozwoju Obszarów Wiejskich. Projekt prezentowany dziś na Radzie Ministrów zmienia wcześniejszy pomysł na Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa.

36 Zdaniem ministerstwa obecna struktura instytucjonalnego wsparcia rolnictwa i obszarów wiejskich, oparta w szczególności na działalności ARiMR, ARR i ANR, „nie zapewnia efektywnej realizacji koncepcji wielofunkcyjnego rozwoju obszarów wiejskich w Polsce”. <https://www.agrofakt.pl/krajowy-osrodek-wsparcia-rolnictwa-od-wrzesnia/> Dostęp 3 listopada 2017 r.

*pracowników. Ta instytucja dostanie od ARR 322 etaty, za którymi pójdą ludzie, którzy przejdą do ARiMR i dalej będą wykonywać zadania związane z płatnościami*<sup>37</sup>. Ustawa ma wejść w życie 1 lipca 2017 r., z wyjątkiem części przepisów, które mają obowiązywać z dniem następującym po dacie ogłoszenia w Dzienniku Ustaw, podaje Kancelaria Premiera<sup>38</sup>.

W celu zdefiniowania i wyjaśnienia kolejnej istniejącej obecnie formy organizacyjno-prawnej – instytucji gospodarki budżetowej, warto nawiązać do istniejących poprzednio gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych. Gospodarstwo pomocnicze było to wyodrębnione z jednostki budżetowej, pod względem organizacyjnym i finansowym, część jej działalności podstawowej lub działalność uboczna. Tworzone było przez kierowników jednostek budżetowych po otrzymaniu zgody od organu, który utworzył daną jednostkę budżetową. Prowadziło działalność na podstawie rocznego planu finansowego obejmującego: przychody własne, dotacje z budżetu jednostki budżetowej, wydatki będące kosztami, rozliczenie z budżetem (stan należności i zobowiązań na początek i na koniec okresu rozliczeniowego). Koszty działalności pokrywało z uzyskanych przychodów własnych (założenie). W 2007 r. funkcjonowało 407 gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych oraz 637 gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych. Zatrudniały one łącznie ok. 17,5 tys. osób (ok. 11,5 tys. w jednostkach państwowych i ok. 6 tys. w jednostkach samorządowych)<sup>39</sup>. Gospodarstwa pomocnicze zostały zlikwidowane do 31 grudnia 2010.

Należy przyjąć, biorąc pod uwagę sposób powoływania, że w ich miejsce zostały powołane instytucje gospodarki budżetowej. Instytucja gospodarki budżetowej działa na podstawie statutu nadanego przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego, zaś organizację wewnętrzną instytucji gospodarki budżetowej określa regulamin organizacyjny

37 **Zapowiada minister Zbigniew Babalski**, <https://www.agrofakt.pl/krajowy-osrodek-wsparcia-rolnictwa-od-wrzesnia/> Dostęp 3 listopada 2017 r.

38 Obowiązują już przepisy Ustawy z 10 lutego 2017 r. Przepisy wprowadzające Ustawę o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, DzU poz. 624.; Prezydent podpisał Ustawę z 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, DzU poz. 623.

39 Z uzasadnienia do Ustawy o finansach publicznych, [http://www.nettax.pl/serwis/nowo-sci/Projekty/080929\\_01uz.pdf](http://www.nettax.pl/serwis/nowo-sci/Projekty/080929_01uz.pdf) Dostęp 3 listopada 2017 r.



nadawany przez dyrektora instytucji gospodarki budżetowej, powoływane go i odwoływane przez organ pełniący funkcje organu założycielskiego.

Ustawodawca dopuszcza bowiem trzy rodzaje tworzenia ww. instytucji. Pierwszy powołujący ją wolą organu założycielskiego, co ma miejsce przykładowo w przypadku powołania Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP<sup>40</sup>. Drugi dotyczy likwidacji państwowego zakładu budżetowego i utworzenia instytucji gospodarki budżetowej, jak w przypadku Centralnego Ośrodka Sportu (COS), który stał się instytucją gospodarki budżetowej na podstawie zarządzenia Ministra Sportu i Turystyki z 2010 r.<sup>41</sup>. Powstał na bazie zlikwidowanego w tym samym roku, istniejącego od 1969 r. państwowego zakładu budżetowego o tej samej nazwie. COS realizuje zadania publiczne z zakresu kultury fizycznej, tworząc warunki organizacyjne, ekonomiczne i techniczne do szkolenia sportowego prowadzonego przez polskie związki.

Z kolei trzeci sposób należy wiązać z przekształceniem nieistniejących już gospodarstw pomocniczych, z tym że nawet kilka gospodarstw pomocniczych mogło się stać jedną instytucją budżetową<sup>42</sup>. W ten sposób powołano zarządzeniami Ministra Sprawiedliwości do życia m.in.: następujące instytucje gospodarki budżetowej: **Zachodnią Instytucję Gospodarki Budżetowej „Piaś”** w Wołowie, przy Zakładach Karnych w Wołowie, Kłodzku, Rawiczu i Areszcie Śledczym w Poznaniu. Planowane przychody to 39,5 mln zł. Na wynagrodzenia zaplanowano 10,74 mln zł przy 416 zatrudnionych (średniorocznie w przeliczeniu na pełne etaty); **Podlaską**

40 Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP realizuje zadania publiczne na rzecz Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej i Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie obsługi gospodarczej, techniczno-remontowej, usług wydawniczych i poligraficznych oraz obsługi recepcyjnej, transportowej, hotelarskiej, gastronomicznej, rekreacyjnej, gospodarki materiałowej i zaopatrzenia. Przychody i koszty Centrum w 2012 r. zaplanowano na 36,4 mln zł. Na wynagrodzenia: 19,8 mln zł. Przy średniej liczbie zatrudnionych: 280 osób.

41 Zarządzenie nr 32 Ministra Sportu i Turystyki z 13 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu”, zmienione zarządzeniem nr 22 Ministra Sportu i Turystyki z 17 października 2011 r., zmienione zarządzeniem nr 1 Ministra Sportu i Turystyki z 8 stycznia 2014 r. zmieniające zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu”.

42 *Kilka gospodarstw pomocniczych będzie mogło być jedną instytucją budżetową*, „Gazeta Prawna” 16 listopada 2009.

**Instytucję Gospodarki Budżetowej „Bielik”** w Czerwonym Borze utworzoną zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 2010 r. poprzez przekształcenie gospodarstw pomocniczych przy Zakładach Karnych w Czerwonym Borze, Białymstoku, Kamińsku oraz Areszcie Śledczym w Olsztynie. Planowane przychody to 31,22 mln zł. Na wynagrodzenia zaplanowano 9,8 mln zł przy 438 zatrudnionych; **Bałtycką Instytucję Gospodarki Budżetowej „Baltica”** w Gdańsku utworzoną zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 2010 r. poprzez przekształcenie gospodarstw pomocniczych przy Zakładach Karnych w Potulicach i Włocławku oraz Aresztach Śledczych w Gdańsku i Bydgoszczy. Planowane przychody to 50 mln zł. Na wynagrodzenia zaplanowano 5,8 mln zł przy 277 zatrudnionych; **Pomorską Instytucję Gospodarki Budżetowej „Pomerania”** w Czarnem utworzoną zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 2010 r. poprzez przekształcenie gospodarstw pomocniczych przy Zakładach Karnych w Czarnem i Goleniowie oraz Areszcie Śledczym w Koszalinie. Planowane przychody to 39,1 mln zł. Na wynagrodzenia zaplanowano 7,95 mln zł przy 288 zatrudnionych<sup>43</sup>.

## Podsumowanie

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, w których ze względu na ograniczenia techniczne pominięto możliwość zatrudniania się osób też w we wskazanych przez ustawodawcę innych państwowych i samorządowych osobach prawnych, a także państwowe fundusze celowe, gdyż te działają obecnie jako wyodrębnione rachunki bankowe, jako wnioski *de lege lata* należy przyjąć, że obowiązujące przepisy prawa nie tworzą specjalnej ochrony dla osób pracujących w jednostkach sektora finansów publicznych. Taką sytuację należy uznać za negatywną, bowiem osoby te mają prawo liczyć na szczególną ochronę z uwagi na wykonywaną przez nich pracę polegającą na realizacji zadań publicznych.

Zatrudnienie w jednostkach sektora finansów publicznych, całkowicie albo w znacznej mierze uzależnionych od środków budżetowych, powinno

---

43 Ich nazwy i liczbę określa wyżej powołana ustawa budżetowa na rok 2017.

tworzyć podstawę do stabilnego wykonywania przez nich powierzonych zadań. Tymczasem ciągłe zmiany form organizacyjno-prawnych wpływają niekorzystnie na ciągłość zatrudnienia pracujących tam osób. Stąd jako wniosek *de lege ferenda*, oczywiście należy postulować usystematyzowanie i ustabilizowanie działania tych form bez ich likwidacji, przekształcania czy ograniczania możliwości działania.

## Bibliografia

- Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Lexis-Nexis, Warszawa 2004, s. 109;
- Drozdowski R., Józwiak M., Wiktorowska U., Walczak P., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Poradnik dla samorządów*, Wydawnictwo Municipium, Warszawa 2009.
- Głosa P. Zaborniaka, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 4.
- Grzybowski C., *Jednostki sektora finansów publicznych*, „Rzeczpospolita” 1999, Nr 18, s. 19.
- Kotowski W., *Komentarz do art. 5 ustawy o strażach gminnych, Straże gminne. Komentarz*, Wyd. 2, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Lackowska M., *Dlaczego w Polsce potrzebna jest ustawa metropolitalna? Ograniczenia dobrowolnej współpracy samorządów w obszarach metropolitalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 3.
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Panfil P., *Prawo budżetowe [w:] Podstawy finansów i prawa finansowego*, red. A. Drwiłło, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Stankiewicz J., *Debudżetyzacja finansów państwa*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2007.