

Nowoczesne Systemy Zarządzania
Zeszyt 14 (2019), nr 1 (styczeń-marzec)
ISSN 1896-9380, s. 185-200

Modern Management Systems
Volume 14 (2019), No. 1 (January-March)
ISSN 1896-9380, pp. 185-200



Instytut Organizacji i Zarządzania
Wydział Cybernetyki
Wojskowa Akademia Techniczna
w Warszawie

Institute of Organization and Management
Faculty of Cybernetics
Military University of Technology

Prawne uwarunkowania zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego

Legal basis for finance management in territorial self-government units

Janusz Sarnowski

Wyższa Szkoła Biznesu i Zarządzania w Ciechanowie

Abstrakt. Celem artykułu jest analiza najważniejszych uwarunkowań prawnych w zakresie zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego. Zarządzanie finansami JST jest unormowane wieloma przepisami prawnymi. Nieprzestrzeganie ustalonych przez ustawodawcę norm prawnych w zakresie gospodarki finansowej skutkować może pociągnięciem do odpowiedzialności dyscyplinarnej lub karnej. Jak wynika z badań, do najczęściej stwierdzanych naruszeń obszarów norm prawnych należą inwentaryzacja i sprawozdawczość budżetowa, zamówienia publiczne, zaciąganie zobowiązań, kontrola zgodności operacji finansowych z planem finansowym. Przeprowadzona analiza potwierdziła opinie o dość liberalnym traktowaniu przez komisje orzekające sprawców naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W ponad połowie przypadków odstąpiono od wymierzania kary, a wśród wymierzonych kar dominuje sankcja o najniższym stopniu dolegliwości, jakim jest upomnienie. Mimo dość liberalnego traktowania sprawców naruszeń obowiązujących norm prawnych w zakresie gospodarki finansowej w ciągu ostatnich dziesięciu lat można zaobserwować tendencję spadkową wskaźnika liczby stwierdzonych naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Słowa kluczowe: zarządzanie finansami jednostek samorządu terytorialnego, dyscyplina finansów publicznych, kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, komisje orzekające.

Abstract. The objective of the paper is an examination of critical legal conditions related to finance management in territorial self-government units. Management of finance in territorial self-government units is regulated by numerous legal regulations. Failure to respect legal standards set up by the legislator with respect to finance management may cause disciplinary or penal prosecution. Studies show that the most frequently ascertained violations concerning legal aspects comprise: budgetary inventory and reporting; public procurement; commitment of expenditures; verification of the conformity of financial operations with the financial plan. The conducted study has confirmed the general opinion that Adjudication Committees treats perpetrators of breaches to public finance discipline in a rather liberal way. In more than a half of cases no penalties have been in fact exercised, and the most frequently imposed penalties constituted

a sanction with the lowest degree of severity, and namely a formal warning. Despite such a rather liberal treatment of perpetrators of breaches to the binding legal standards in finance management, the number of violations to the public finance discipline was found to be dropping in the past few decades.

Keywords: managing finance of territorial self-government units; public finance discipline, penalties for breach of public finance discipline, Adjudication Committee.

Wstęp

W procesie strategicznego zarządzania jednostką samorządu terytorialnego (JST) finanse odgrywają podstawową rolę. Każda podejmowana decyzja – niezależnie, czy dotyczy spraw jej bieżącego funkcjonowania, czy rozwoju – ma swój wymiar finansowy. Finanse jednostek samorządu terytorialnego, tj. gmin, powiatów i województw, są integralną częścią finansów publicznych i wiążą się z organizacją oraz strukturą podziału terytorialnego państwa, z zasadami podziału zadań publicznych pomiędzy poszczególne szczeble władzy i administracji publicznej, ze wspieraniem rozwoju lokalnego i regionalnego oraz z zakresem decentralizacji finansów publicznych.

Zarządzanie finansami w JST w odróżnieniu od zarządzania finansami w jednostkach komercyjnych ma swoją specyfikę. Wynika ona z faktu, iż celem działania JST jest zaspokojenie potrzeb publicznych, z wykorzystaniem finansowych środków publicznych. Do charakterystycznych cech gospodarki finansowej JST należą następujące:

- celem działania nie jest zysk, lecz realizacja potrzeb publicznych;
- środki finansowe, którymi zarządzają jednostki, pochodzą głównie z przymusowych i bezzwrotnych danin publicznych;
- za sprawą wydatkowania środków finansowych realizowane są podstawowe funkcje państwa;
- istnieją ściśle procedury prawne w zakresie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego oraz odpowiednie instytucje kontrolujące.

Ściśle uregulowanie przepisami gospodarki finansowej JST dotyczy m.in. obszarów:

- rodzaju zadań publicznych realizowanych przez te jednostki;
- sposobu i zasad gromadzenia oraz wydatkowania środków publicznych;
- obligatoryjnej sprawozdawczości budżetowej i finansowej;
- instytucji publicznych kontrolujących przestrzeganie przepisów w zakresie gospodarki finansowej jednostek. Za nieprzestrzeganie obowiązujących w tym względzie przepisów osobom odpowiedzialnym za zarządzanie finansami publicznymi grożą odpowiednie sankcje dyscyplinarne oraz karne.

Celem artykułu jest analiza najważniejszych uwarunkowań prawnych w zakresie zarządzania finansami w JST. Szczegółowej analizie poddano także liczbę oraz rodzaj naruszeń dyscypliny finansów publicznych w ciągu ostatnich dziesięciu lat.

Podstawowymi źródłami informacji autora niniejszego artykułu były literatura przedmiotu, akty prawne, sprawozdania komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z lat 2008-2017.

Metoda badań to analiza dokumentów urzędowych – sprawozdań z działalności komisji orzekających; analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych; obserwacja uczestnicząca autora w trakcie rozpraw Głównej Komisji Orzekającej.

Sformułowano następujące pytania badawcze:

- Jaka jest specyfika zarządzania finansami publicznymi?
- Z czego wynika konieczność istnienia regulacji prawnych w zakresie gospodarowania finansowymi środkami publicznymi?
- Jak duży jest zakres uregulowań prawnych w tym zakresie?
- Jakie rodzaje naruszeń w kwestii dyscypliny finansów publicznych są penalizowane?
- Jakiego najczęściej rodzaju są popełniane naruszenia dyscypliny finansów publicznych?
- Czy orzeczenia komisji orzekających są restrykcyjne?
- Jaka jest skuteczność penalizacji naruszeń dyscypliny finansów publicznych?

W artykule postawiono hipotezę, że system penalizacji naruszeń dyscypliny finansów publicznych w Polsce nie jest restrykcyjny, jednakże jest względnie skuteczny, biorąc pod uwagę liczbę stwierdzonych naruszeń oraz ich rodzaje.

1. Istota i zakres zarządzania finansami publicznymi w JST

Finanse publiczne są środkami pieniężnymi gromadzonymi i wydatkowanymi na dobra i usługi o charakterze użyteczności publicznej. Tworzone są na podstawie władztwa finansowego podmiotu publicznego opierającego się na przymusowych daninach publicznych, do których zalicza się podatki, opłaty oraz obowiązkowe składki. Zespół aktów prawnych wyznacza procedury prawnoadministracyjne, które są istotą zarządzania finansami publicznymi.

Finanse publiczne w porównaniu z finansami prywatnymi posiadają pewną specyfikę, która w istotny sposób determinuje zarządzanie tymi finansami. Jak wynika z zestawienia zawartego w tabeli 2, finanse publiczne istotnie się różnią od finansów prywatnych, biorąc pod uwagę m.in. cel działania jednostek, sposób gromadzenia i wydatkowania środków, ich wielkość oraz rodzaj i zakres kontroli.

Podstawowym warunkiem prawidłowej realizacji zadań JST jest właściwe zarządzanie finansami, gdyż od jakości tego procesu zależy wynik gospodarowania posiadanymi zasobami w danych warunkach i otoczeniu ekonomicznym oraz poziom zaspokojenia potrzeb społeczności lokalnej.

Tabela 1. Finanse publiczne a finanse prywatne

Wyszczególnienie	Finanse publiczne	Finanse prywatne
Cel działania	Realizacja potrzeb publicznych	Zaspokojenie potrzeb indywidualnych
Zysk	Nie są nakierowane na zysk	Kryterium zysku musi funkcjonować
Sposób gromadzenia	Przymusowe i bezzwrotne daniny publiczne	Brak przymusu gromadzenia środków
Sposób wydatkowania	Za sprawą wydatkowania środków publicznych realizuje się podstawowe funkcje państwa	Racjonalne wydatkowanie środków finansowych na potrzeby indywidualne
Zakres	Wydatkowana jest znaczna część PKB	Skala wydatków prywatnego podmiotu jest bardzo niewielka
Kontrola	Ścisłe procedury prawne oraz instytucje publiczne kontrolujące gromadzenie i wydatkowanie	W zasadzie można mówić o pewnej dobrowolnej samokontroli właścicieli środków

Źródło: opracowanie własne

W literaturze przedmiotu występuje wiele prób określenia terminu „zarządzanie finansami JST”. Wielość podejść do kategorii zarządzania finansami JST wynika z wysokiej złożoności tego typu finansów oraz uwarunkowań ich realizacji (m.in. polityczne, prawne, społeczne, ekonomiczne, finansowe), które ograniczają kompetencje decyzyjne organów stanowiących do obowiązujących rozwiązań i możliwości prawnych, co odróżnia charakter zarządzania finansami samorządowymi (bardziej restrykcyjne) od zarządzania finansami przedsiębiorstw (bardziej liberalne) (Zioło, 2013, s. 362).

Zarządzanie finansami można zdefiniować jako proces decyzyjny podporządkowany realizacji celu głównego samorządu, opierającego się na wykorzystywaniu różnego rodzaju instrumentów, technik, kryteriów i reguł sterowania przebiegiem zjawisk związanych z gromadzeniem i wydatkowaniem zasobów pieniężnych pozostawionych do dyspozycji samorządu w sposób umożliwiający jak najbardziej racjonalne zagospodarowanie tych zasobów (Kozuch, 2008, s. 122). Przez pojęcie zarządzania finansami można także rozumieć część zarządzania ogólnego jednostką samorządu terytorialnego, obejmującą planowanie finansowe, realizację budżetu i kontrolę finansową (Zioło, 2013, s. 45).

Niektórzy autorzy zwracają uwagę, że zarządzanie finansami JST jest „systemem działań regulujących gospodarowanie zasobami finansowymi w celu realizacji polityki finansowej JST, koordynacji realizacji tej polityki, analizy i kontroli wykorzystania zasobów finansowych JST, a także efektów podjętych działań” (Jastrzębska, 2012, s. 241).

Zarządzanie finansami gminy można zdefiniować także jako złożony proces polegający na podejmowaniu przez jej organy stanowiące i wykonawcze wielu różnych decyzji i działań wzajemnie ze sobą powiązanych, służących maksymalizacji ekonomicznych i społecznych efektów, zgodnie z przyjętymi bieżącymi i strategicznymi celami (Rudzka-Lorentz, Sierak, 2003, s. 123).

Wydaje się, iż zarządzanie finansami publicznymi przez JST można określić też jako kilka czynności zarządczych związanych z wykorzystaniem finansowych środków publicznych w celu realizacji zadań publicznych w skali lokalnej (gminy, powiaty) lub regionalnej (województwa).

Istotą zarządzania finansami jest stwarzanie warunków funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego za sprawą kreowania różnorodnych źródeł zasilania środkami pieniężnymi, ich podziału oraz alokacji w te obszary działalności, które nastawione są na realizację celów organizacji. Biorąc to wszystko pod uwagę, można stwierdzić, że zarządzanie finansami lokalnymi oznacza kompleksowe zarządzanie zasobami finansowymi mające na celu realizację założonej polityki finansowej gminy, koordynację jej realizacji, monitorowanie i weryfikowanie wykorzystania zasobów finansowych, a także efektów podjętych działań (Wyrębek, s. 143).

Celem gospodarowania finansami publicznymi jest dążenie do zaspokojenia potrzeb społeczeństwa w zakresie usług publicznych, co odróżnia je od finansów prywatnych, których zamiarem jest zaspokojenie potrzeb indywidualnych jednostki. Zarządzanie środkami publicznymi nie jest oparte na kryterium zysku, jak to się dzieje w przypadku sektora prywatnego, co powoduje, że dokonanie oceny w zakresie gospodarowania tymi środkami jest dość trudne i wymaga stosowania wielu specyficznych mierników.

Głównym celem zarządzania finansami JST jest realizacja zadań publicznych oraz zapewnienie podstaw stabilnego i zrównoważonego rozwoju tym jednostkom. Jednakże gospodarowanie publicznymi zasobami pieniężnymi przez JST ze względu na stale rosnące potrzeby społeczne oraz ograniczoność posiadanych zasobów powinno być racjonalne, gdyż w ocenie gospodarowania zasobami pieniężnymi nie tylko istotne jest, czy zaplanowane zadanie zostało wykonane, ale także jakie poniesiono koszty na jego realizację i jakie uzyskano efekty.

2. Prawne ramy zarządzania finansami JST

Gospodarka finansowa JST jest uwarunkowana licznymi przepisami prawnymi. Dysponenci środków publicznych nie mają takiej dowolności i swobody decyzji w zakresie gospodarowania środkami publicznymi, tak jak to jest w przypadku zarządzających finansami prywatnymi. Powodów jest kilka.

Przed wszystkim finanse publiczne pełnią służebną rolę wobec zadań publicznych. Za sprawą sposobów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych

oraz uregulowania poziomu i źródeł zaciągania zobowiązań realizowane są zadania publiczne. Zawarte w przepisach reguły tworzą ramy prawne, niezbędne w procesie gromadzenia środków publicznych, a także ich wydatkowania, aby móc osiągnąć planowane cele publiczne.

Funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych nie opiera się na osiągnięciu zysku z prowadzonej działalności, nie podlegają one zatem mechanizmowi rynkowemu i wynikającej z tego ocenie efektywności. Uzasadnia to konieczność zastosowania innych gwarancji respektowania przez te jednostki reguł gospodarności, celowości i oszczędności w gospodarowaniu środkami publicznymi (Lipiec-Warzecha, 2012, s. 24). Innymi słowy, skoro zachowania dysponentów finansowych środków publicznych nie są weryfikowane przez rynek i nie istnieją inne instrumenty socjotechniczne, które skutecznie zapobiegają nadużyciom, powinny istnieć mechanizmy zapewniające kontrole tego gospodarowania, a co za tym idzie – eliminację tych niepożądanych zachowań (Salachna, 2005, s. 417).

Wiele jest aktów prawnych regulujących gospodarkę finansową JST. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć m.in.:

- Konstytucję RP;
- ustawę o finansach publicznych;
- ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego;
- ustawę o regionalnych izbach obrachunkowych;
- ustawę o gospodarce komunalnej;
- ustawę o opłacie skarbowej;
- ustawę o podatkach i opłatach skarbowych;
- ustawę o podatku leśnym;
- ustawę o podatku rolnym;
- ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych;
- ustawę o podatku od spadków i darowizn;
- ustawę – Ordynacja podatkowa;
- ustawę o rachunkowości;
- rozporządzenia ministra finansów i rozwoju, m.in.:
 - akty prawa miejscowego regulujące samorządową gospodarkę finansową (budżetową), np. uchwały budżetu rad gminy, powiatów, sejmików województwa,
 - inne (np. ustawa – Prawo zamówień publicznych, ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym).

Ze względu na ograniczoną niniejszego opracowania poniżej scharakteryzowano najważniejsze, podstawowe, zdaniem autora, akty prawne.

W Konstytucji RP zawarte są uregulowania dotyczące ustroju samorządu terytorialnego i podstaw prowadzenia samorządowej gospodarki finansowej. Ustawa zasadnicza zawiera określenie zasad i kryteriów rozdziału kompetencji między

administrację rządową i samorządową oraz ustroju wewnętrznego samorządu terytorialnego, a także zakresu nadzoru nad samorządem terytorialnym. Konstytucja RP reguluje również zagadnienia źródeł dochodów JST, lokalnego władztwa podatkowego i gwarancji dla poziomu dochodów otrzymywanych przez JST z budżetu państwa.

Jednostki samorządu terytorialnego prowadzą gospodarkę finansową, której zasady i reguły określają przepisy **ustawy o finansach publicznych** oraz akty wykonawcze do tej ustawy. Unormowania te są również aktualne dla samorządowych jednostek organizacyjnych, przede wszystkim objętych budżetem jednostek budżetowych, a także samorządowych zakładów budżetowych. Część przepisów ma znaczenie także dla samorządowych osób prawnych (instytucje kultury, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej). Ustawa o finansach publicznych zawiera m.in.:

- określenie pojęcia sektora samorządowego finansów publicznych;
- objęcie sektora samorządowego zasadami jawności i przejrzystości finansów publicznych;
- określenie zakresu uchwały budżetowej;
- zasady uchwalania i wykonywania uchwały budżetowej;
- objęcie samorządowego długu publicznego regulacjami ustawowymi odnoszącymi się do państwowego długu publicznego i samorządowego długu publicznego;
- określenie ogólnych zasad zaciągania zobowiązań przez jednostki samorządu terytorialnego;
- wprowadzenie możliwości istnienia w jednostkach samorządu terytorialnego funduszy celowych;
- wprowadzenie wieloletniej prognozy finansowej;
- klasyfikacja zadań jednostek samorządu terytorialnego i związanych z nimi wydatków budżetu;
- odstąpienie od zasady równowagi budżetu JST i wprowadzanie możliwości uchwalania budżetu z nadwyżką lub deficytem;
- możliwość udzielania z budżetu JST dotacji podmiotom nienależącym do sfery finansów publicznych;
- wprowadzenie wymogu opracowywania informacji o stanie mienia komunalnego;
- możliwość wykorzystania w następnym roku budżetowym kwot wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego.

Budżet samorządowy jest specyficznym aktem normatywnym wiążącym podmioty działające wewnątrz administracji samorządowej. Przyjmowany jest w typowej formie – uchwały organu stanowiącego JST. Jest to najważniejszy plan finansowy, na którym opiera się gospodarka JST, gdyż wyznacza kierunki i granice działalności finansowej danej jednostki. Jego adresatami są organy wykonawcze, jednostki im podległe. Czynności polegające na wykonywaniu budżetu muszą

mieścić się w ogólnych normach zawartych w uchwale – jeśli tak nie jest, oznacza to delikt finansowy i sankcje.

Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych. Izby te są państwowymi jednostkami budżetowymi, które sprawują całokształt funkcji nadzorczo-kontrolnych związanych z gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego, realizacją zobowiązań podatkowych, zamówieniami publicznymi w zakresie działalności nadzorczej izby, kierując się kryterium legalności, a w zakresie zadań administracji rządowej wykonywanych przez JST, dodatkowo kierując się kryterium celowości, rzetelności i gospodarności. Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych obejmuje gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli, związków gmin i powiatów, stowarzyszeń JST, samorządowych jednostek organizacyjnych (w tym posiadających osobowość prawną) oraz innych podmiotów w zakresie wykorzystania przez nie dotacji uzyskanych z budżetów JST. Izby pełnią także funkcje opiniodawcze (wydawanie opinii m.in. o projekcie budżetu, jego wykonaniu, możliwości sfinansowania deficytu budżetowego), funkcje instruktażowo-szkoleniowe (np. w zakresie stosowania przepisów prawa finansowego i administracyjnego).

Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jest to pierwsza kompleksowa regulacja problematyki odpowiedzialności za nieprawidłowości w gospodarowaniu środkami publicznymi. Do dnia 30 czerwca 2005 r. było wiele aktów prawnych regulujących tę problematykę, m.in. ustawa o finansach publicznych, kodeks wykroczeń, liczne rozporządzenia ministra finansów czy Rady Ministrów. Rozproszenie przepisów było jedną z przyczyn wystąpienia trudności zarówno w interpretacji przepisów, jak i w prawidłowym prowadzeniu postępowania (zob. więcej na ten temat – Robaczyński, Gryśka, 2006). Ustawa zawiera m.in. zagadnienia, takie jak zakres i zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, rodzaje przewidzianych kar w tym zakresie, organy właściwe w sprawach o naruszanie dyscypliny finansów publicznych czy postępowanie w sprawach o naruszanie dyscypliny finansów publicznych.

3. Odpowiedzialność za naruszanie dyscypliny finansów publicznych

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest szczególnym rodzajem odpowiedzialności prawnej, który został kompleksowo uregulowany w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej jako u.d.f.p.). Pojęcie „dyscyplina finansów publicznych” nie zostało zdefiniowane w ustawie, należy więc w przypadku ustalania znaczenia tego zwrotu odnieść się do całokształtu regulacji ustawy oraz przepisów szczególnych (Ogonowska, 2015, s. 165). Dyscyplina finansów publicznych to określony, pożądany stan, którego zapewnienie wiąże się z przestrzeganiem zespołu ustalonych

przez ustawodawcę norm prawnych dotyczących szeroko rozumianej gospodarki finansowej, których naruszenie skutkować może pociągnięciem do odpowiedzialności. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest odpowiedzialnością o szczególnym charakterze. Zgodnie z orzecznictwem sądownoadministracyjnym postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma charakter szczególnego postępowania administracyjnego, a rozstrzygnięcia zapadające w tym postępowaniu mają charakter szczególnych decyzji administracyjnych (www.mf.gov.pl).

Jeżeli chodzi o zakres podmiotowy odpowiedzialności, osoby zajmujące się gospodarką finansową jednostek sektora finansów publicznych muszą cechować się wszechstronną wiedzą i ostrożnością zarówno w podejmowaniu decyzji, jak i w korzystaniu z pomocy podległych im pracowników. Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają:

- osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo jednostki niezaliczanej do sektora finansów publicznych otrzymującej środki publiczne lub zarządzającego mieniem tych jednostek;
- kierownicy jednostek sektora finansów publicznych;
- pracownicy jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej lub czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych;
- osoby gospodarujące środkami publicznymi przekazanymi jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych.

Osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo jednostki niezaliczanej do sektora finansów publicznych otrzymującej środki publiczne lub zarządzającego mieniem tych jednostek, uczestniczące w podejmowaniu uchwały zawierającej polecenie lub upoważnienie do popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych, w przypadku niezgłoszenia sprzeciwu do tej uchwały odpowiadają na zasadach określonych w art. 19 ust. 3 u.d.f.p. (jak sprawca polecający).

Osoba, która naruszyła dyscyplinę finansów publicznych wskutek wykonania polecenia przełożonego albo kierownika jednostki, albo dysponenta środków publicznych, organu nadzorującego lub organu założycielskiego, nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli przed wykonaniem polecenia zgłosiła pisemnie zastrzeżenie i, pomimo tego zastrzeżenia, otrzymała pisemne potwierdzenie wykonania polecenia albo polecenie nie zostało odwołane albo zmienione. W tym przypadku odpowiedzialność ponosi osoba, która podpisała się pod pisemnym poleceniem wykonania polecenia, a w przypadku braku takiego dokumentu – osoba, która wydała polecenie.

Katalog czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zamknięty – został określony w art. 5-18 u.d.f.p. Stwierdzenie popełnienia poszczególnych czynów wiązać się może jednak z naruszeniem bardzo wielu norm prawa materialnego. Dlatego takie samo naruszenie, wskazane w u.d.f.p., popełnione może być przez różne zachowania, niezgodne z zakazami albo nakazami, wynikającymi z różnych przepisów dotyczących gospodarki finansowej. Katalog czynów zabronionych w obszarach gospodarki finansowej zawiera:

- ustalanie, pobieranie, umarzanie należności;
- dokonywanie wpłat do budżetu;
- przekazywanie, udzielanie, rozliczanie dotacji;
- dokonywanie zmian w budżecie jednostki;
- dokonanie wydatków;
- zaciąganie zobowiązań w związku z realizacją polityki prozdrowotnej;
- realizacja programów z udziałem środków unijnych;
- opłacanie obowiązkowych składek na fundusze celowe;
- zaciągnięcie, zmiana, wykonywanie zobowiązań;
- realizacja zamówień publicznych;
- kontrola zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym;
- realizacja obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

Zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyszczególnione są w rozdziale 2 w dziale II u.d.f.p. Są to m.in.:

- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.
- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia.
- Nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.
- Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od odpowiedzialności określonej innymi przepisami prawa.
- Ukaranie osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ogranicza praw Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych do dochodzenia odszkodowania za poniesioną szkodę.

W ocenie stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych uwzględnia się wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia, biorąc pod uwagę w szczególności:

- wysokość uszczuplonych środków publicznych;
- kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych;

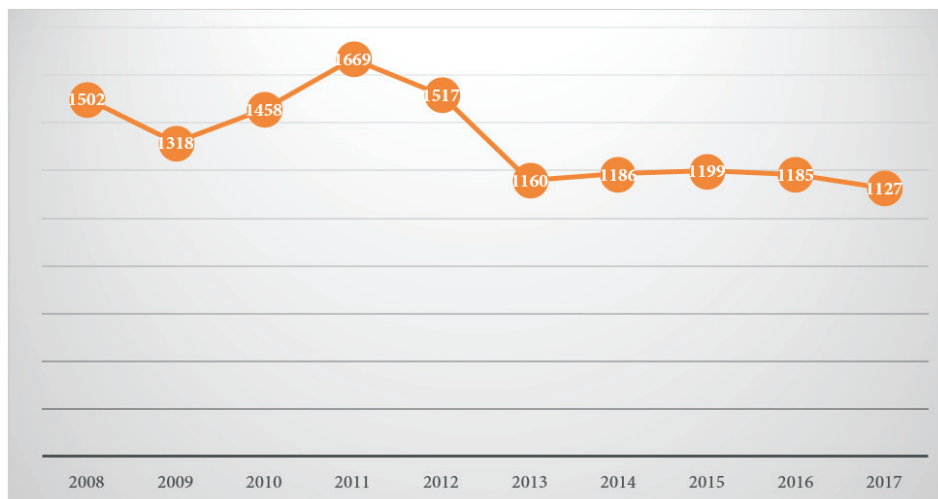
- kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem;
- wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem;
- kwotę odsetek, kar i opłat zapłaconych wskutek zwłoki w opłaceniu należności.

Odpowiedzialność ponosi się zarówno za umyślne, jak i nieumyślne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Karami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych są upomnienie, nagana, kara pieniężna, zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi.

Organami orzekającymi w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych pierwszej instancji są komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych:

- wspólna komisja orzekająca;
- resortowe komisje orzekające przy ministrach kierujących działem lub działami administracji rządowej;
- komisja orzekająca przy szefie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów;
- regionalne komisje orzekające przy regionalnych izbach obrachunkowych.

Organem orzekającym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych drugiej instancji jest Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych.



Rys. 1. Sprawy rozstrzygnięte przez komisje orzekające

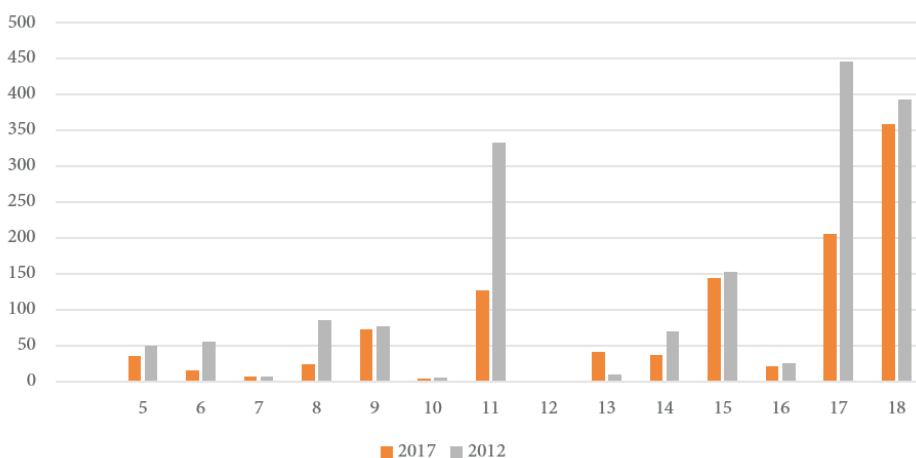
Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań GKO z lat 2008-2017

W ciągu ostatnich dziesięciu lat komisje orzekające rozpatrywały w ciągu roku średnio 1302 sprawy. W latach 2008-2017 liczba rozpatrywanych przez komisje orzekające spraw zmniejszyła się o 25%. Nastąpiło to, jak należy sądzić, wskutek większej znajomości przepisów prawa finansowego obowiązujących dysponentów środków finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych, a także mniejszej restrykcyjności komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W większości przypadków (tj. w 2017 r. w 92%, a w 2008 r. w 81% rozpatrywanych spraw) postępowanie zakończyło się wydaniem orzeczenia. W pozostałych sprawach komisje orzekające umorzyły postępowanie, głównie ze względu na znikomy stopień szkodliwości danego czynu dla finansów publicznych. W większości orzeczeń (w 2008 r. – 75% ogółu, a w 2017 r. – 72,6%) komisje uznały obwinionych odpowiedzialnymi za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W roku 2012 i w roku 2017 osobom odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przypisano najliczniej popełnienie naruszeń dotyczących (Sprawozdania z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z 2012 r. i 2017 r.):

- zaniechania przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji oraz nieprawidłowości w zakresie sprawozdawczości z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowywania (odpowiednio 23% i 32,9% wszystkich naruszeń);
- zamówień publicznych (odpowiednio 26,1% i 18,9% wszystkich czynów);



Objaśnienia: zmiana u.d.f.p. dokonana w roku 2011 utrudniła rozszerzenie okresu porównawczego do roku 2008 w tym zakresie.

Uwaga! Oś y – liczba naruszeń; oś x – rodzaj naruszeń według u.d.f.p.

Rys. 2. Liczba i rodzaj naruszeń dyscypliny finansów publicznych w 2017 r. i 2012 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań GKO z lat 2012-2017

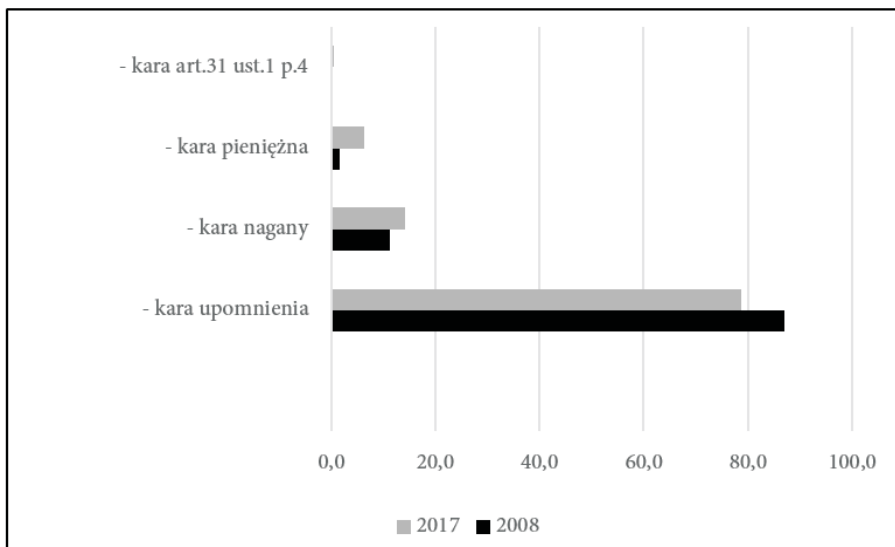
- zaciągania zobowiązań bez upoważnienia albo z przekroczeniem upoważnienia do zaciągania zobowiązań oraz z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań (odpowiednio 9% i 13,2% wszystkich czynów),
- niedokonania lub nienależytego dokonania kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie planu finansowego lub zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki (odpowiednio 19,5% i 11,6% wszystkich czynów);
- wydatkowania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację, nierozliczenia w terminie otrzymanej dotacji, niedokonania w terminie zwrotu dotacji w należytej wysokości (odpowiednio 4,5% i 6,6% wszystkich czynów).

Nikomiu nie przypisano odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związane z przeznaczeniem środków z rezerwy na inny cel (art. 12 u.d.f.p.) oraz z przyznawaniem i przekazywaniem środków unijnych lub zagranicznych (art. 13 pkt 1-5 i 9 u.d.f.p.).

Zgodnie z art. 36 u.d.f.p. w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, odstąpić od wymierzenia kary (Robaczyński, Gryśka, 2006, s. 232; Kościńska-Paszkowska, Bolek, 2013, s. 235). Analiza danych opublikowanych w sprawozdaniach z działalności GKO oraz zbiorczych sprawozdaniach z działalności komisji orzekających w pierwszej instancji wskazuje na dość liberalne podejście do karania za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czego dowodem jest większa liczba orzeczeń o odstąpieniu od wymierzenia kary aniżeli orzeczeń nakładających te kary. Jak wynika z badań, w latach 2008-2017 liczba spraw, które kończą się odstąpieniem od wymierzenia kary, przekracza liczbę orzeczonych w danym roku kar (średnio 55,6% ogółu osób uznanych za winnych naruszenia dyscypliny finansów publicznych). Tymczasem instytucja odstąpienia od wymierzenia kary ma charakter fakultatywnego środka nadzwyczajnego, dotyczącego przypadków zasługujących na szczególne uwzględnienie (Bożek, 2015, s. 71). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przed zastosowaniem instytucji odstąpienia od wymierzenia kary zawsze należy rozważyć, czy spełni ona wobec sprawcy cele prewencji indywidualnej (Robaczyński, Gryśka, 2006, s. 232).

Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowią sankcję za popełnienie czynu, którego skutki naruszają ład w finansach publicznych. Powinny one spełniać funkcję represyjną i prewencyjną (prewencja ogólna i indywidualna). Przeprowadzone badania w zakresie rodzaju najczęściej wymierzanych kar za naruszenie dyscypliny finansów publicznych również potwierdzają tezę o liberalnej

polityce organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdyż zdecydowanie dominują kary o niskim stopniu dolegliwości dla sprawcy – upomnienie i nagana (zob. rys. 3).



Rys. 3. Rodzaj wymierzonej kary obwinionym (w % ukaranych)

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań GKO z lat 2008-2017

Podsumowanie

Zarządzanie finansami w jednostkach samorządu terytorialnego można określić jako parę czynności zarządczych, związanych z gromadzeniem i wykorzystaniem finansowych środków publicznych w celu realizacji zadań publicznych w skali lokalnej (gminy, powiaty) lub regionalnej (województwa).

Wśród charakterystycznych cech gospodarki finansowej JST można wymienić:

- celem działania nie jest zysk, lecz realizacja potrzeb publicznych;
- środki finansowe, którymi jednostki zarządzają pochodzą głównie z przymusowych i bezzwrotnych danin publicznych;
- za sprawą wydatkowania środków finansowych realizowane są podstawowe funkcje państwa;
- istnieją ściśle procedury prawne w zakresie gospodarki finansowej tych jednostek oraz odpowiednie instytucje kontrolujące.

Gospodarka finansowa JST jest uwarunkowana licznymi przepisami prawnymi. Dysponenci środków publicznych nie mają więc takiej dowolności i swobody decyzji w zakresie gospodarowania środkami publicznymi tak jak w przypadku zarządzających finansami prywatnymi. Nieprzestrzeganie zespołu ustalonych przez ustawodawcę norm prawnych, dotyczących ogólnie rozumianej gospodarki finansowej, to naruszanie dyscypliny finansów publicznych. Może to skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności dyscyplinarnej czy karnej.

Jak wynika z badań, do najczęstszych stwierdzonych naruszeń obszarów norm prawnych gospodarki finansowej JST należą: inwentaryzacja i sprawozdawczość budżetowa, zamówienia publiczne, zaciąganie zobowiązań, kontrola zgodności operacji finansowych z planem finansowym. Przeprowadzona analiza potwierdziła opinie o dość liberalnym traktowaniu przez komisje orzekające sprawców naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W ponad połowie przypadków odstąpiono od wymierzania kary, a wśród wymierzonych kar dominuje sankcja o najniższym stopniu dolegliwości, jakim jest upomnienie.

Mimo dość liberalnego traktowania sprawców naruszeń obowiązujących norm prawnych w zakresie gospodarki finansowej przez komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w ciągu ostatnich dziesięciu lat można zaobserwować tendencję spadkową liczby stwierdzonych naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

BIBLIOGRAFIA

- [1] BABCZUK A., TALIK A., ROBACZYŃSKI W. (red.), 2015, *Dyscyplina finansów publicznych. Podstawy i zakres odpowiedzialności*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- [2] BOROWSKA K., KOŚCIŃSKA-PASZKOWSKA A., 2009, *Niektóre bariery w dochodzeniu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Uwagi de lege ferenda i de lege lata*, „Finanse Komunalne”, nr 1-2.
- [3] BOROWSKA K., KOŚCIŃSKA-PASZKOWSKA A., BOLEK T., 2012, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- [4] BOŻEK W., 2015, *Odstąpienie od wymierzenia kary oraz efektywność kar w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu”, nr 2(3).
- [5] JASTRZĘBSKA M., 2012, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- [6] KOSIKOWSKI C., 2006, *Odpowiedzialność za naruszenie reżimu prawnego finansów publicznych*, „Państwo i Prawo”, nr 12.
- [7] KOŚCIŃSKA-PASZKOWSKA A., BOLEK T., 2013, *Katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych jako odzwierciedlenie podstawowych zasad zarządzania finansami publicznymi*, [w:] M. Smaga, M. Winiarz (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Wydawnictwo Publicus, Kraków.
- [8] KOŻUCH A., 2008, *Zmiany w zarządzaniu finansami lokalnymi*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 65.

- [9] LIPIEC-WARZECHA L., 2012, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- [10] OCHMAŃSKA L., JARZĄBEK T., 2011, *Praktyczny podręcznik rachunkowości i zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego: wzory obowiązujących dokumentów*, Grupa Ergo, Wrocław.
- [11] Ogonowska A., 2015, *Wina w postępowaniu w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych a wina w postępowaniu karnym*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM”, nr 5.
- [12] ROBACZYŃSKI T., GRYSKA P., 2006, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- [13] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie działania organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz organów właściwych do wypełniania funkcji oskarżyciela (t.j. DzU 2019 poz. 189).
- [14] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie rejestru prowadzonego przez Główną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (t.j. DzU 2013 poz. 933).
- [15] RUDZKA-LORENTZ Cz., SIERAK J., 2003, *Zarządzanie finansami w gminach*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- [16] SALACHNA J., 2005, *Zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych a legalne pojęcie środków publicznych – wybrane aspekty*, „Finanse Komunalne”, nr 6.
- [17] SMAGA M., WINIARZ M. (red.), 2013, *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego*, Wydawnictwo Publicus, Kraków.
- [18] Sprawozdania z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych oraz zbiorcze sprawozdania z działalności komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych pierwszej instancji z lat 2008-2017.
- [19] SZELEŃSKI P., 2017, *Naruszenia dyscypliny finansów publicznych na przykładzie wybranych orzeczeń GKO*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- [20] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. DzU 2019 poz. 1440).
- [21] WYRĘBEK H., 2010, *Zarządzanie finansami jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie gminy*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie. Finanse i Marketing”, nr 4 (53).
- [22] ZIOŁO M., 2013, *Instrumenty zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego i ich ocena. Wyniki badania ankietowego gmin*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 108.

NETOGRAFIA

- [1] *Biuletyn orzecznictwa* (dostęp: 10.11.2018), <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/dyscyplina-finansow-publicznych/biuletyn-orzecznictwa>.
- [2] *Podstawowe zagadnienia* (dostęp: 03.11.2018), <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/dyscyplina-finansow-publicznych/podstawowe-zagadnienia>.