

*Mateusz Winiarz*

Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie

# **Ochrona prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi w samorządzie na przykładzie działalności Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie**

## **1. Wprowadzenie**

Gospodarowanie środkami jednostki sektora finansów publicznych stanowi element składający się na funkcjonowanie całego sektora, stąd zapewnienie prawidłowości prowadzenia tej gospodarki nabiera tak istotnego znaczenia. „Ustawa o finansach publicznych charakteryzuje się zaostrzeniem rygorów gospodarki budżetowej, polegającym na nałożeniu większej dyscypliny budżetowej na dysponentów środków”<sup>1</sup>, czego skutkiem jest nakładanie sankcji na osoby, które dopuszczają się naruszenia tych rygorów.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy do najistotniejszych instrumentów egzekwowania tego, aby osoby zaangażowane w prowadzenie gospodarki finansowej jednostek gromadzących i wydatkujących środki publiczne wykonywały czynności i podejmowały decyzje wyłącznie zgodne z obowiązującymi zasadami, tj. przepisami właściwych aktów prawnych.

---

<sup>1</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002, s. 328.

Do charakterystycznych cech tego rodzaju odpowiedzialności należy w szczególności wskazanie w ustawie tych zasad gospodarowania środkami publicznymi, które są na tyle istotne, że ich naruszenie zagrożone jest konkretną sankcją. Ich ustanowienie znacząco wpływa na zachowanie ładu w finansach publicznych i daje dodatkowe gwarancje prawidłowego prowadzenia gospodarki finansowej zarówno w odniesieniu do poszczególnych jednostek organizacyjnych sektora publicznego, jak i w ujęciu całościowym – budżetu jednostki samorządu terytorialnego czy budżetu państwa<sup>2</sup>.

Rola komisji orzekających w zapewnieniu ładu finansów publicznych jest bardzo istotna. Orzekając bowiem o odpowiedzialności osób obwinionych, nie tylko wypełnia ona zadania w zakresie wymierzenia im sankcji za naruszenie istotnych zasad gospodarki finansowej, ale również podejmuje się interpretacji przepisów w tym zakresie.

Istotną cechą tego rodzaju odpowiedzialności jest odniesienie się nie tylko do wymogów formalnoprawnych, ale również do warunków ekonomicznych, czego najlepszym wyrazem jest zobowiązanie odpowiednich organów do uwzględnienia poziomu szkodliwości naruszenia dla finansów publicznych, a także okoliczności, w jakich do niego doszło, zarówno dotyczących czynników zewnętrznych, jak i charakteryzujących sprawcę.

## 2. Podmioty odpowiedzialne za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Cechą charakterystyczną odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest wyraźnie sprecyzowany krąg podlegających jej podmiotów. Może ona zostać przypisana jedynie określonej w ustawie osobie. Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają zatem<sup>3</sup>:

1) 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,

2) kierownicy jednostek sektora finansów publicznych,

---

<sup>2</sup> Por. C. Kosikowski, *Odpowiedzialność za naruszenie reżimu prawnego finansów publicznych (nowa koncepcja)*, PIP, 2006, z. 12, s. 10.

<sup>3</sup> Szerzej np. J. Glumińska-Pawlic, *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego (wybrane aspekty)* [w:] *Problemy prawne w działalności samorządu terytorialnego*, red. S. Dolata, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2002, s. 66 i nast.

3) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej lub czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych,

4) osoby gospodarujące środkami publicznymi przekazanymi jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych.

Zauważyć należy przede wszystkim, że odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają osoby fizyczne, a nie jednostki organizacyjne, w szczególności jednostki sektora finansów publicznych, ani ich organy. Jest to uregulowanie istotne również jako element właściwego zarządzania finansami publicznymi. Stosowanie zasad prowadzenia gospodarki finansowej przewidzianych odpowiednimi przepisami jest bowiem sankcjonowane karami przewidzianymi przez ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Przewidziana została zatem możliwość odpowiedzialności osób wchodzących w skład organu wykonującego budżet, plan finansowy lub zarządzającego mieniem (w przypadku jednostek sektora finansów publicznych) oraz osób wchodzących w skład organu wykonującego budżet, plan finansowy lub zarządzającego mieniem jednostki otrzymującej środki publiczne (w przypadku jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych). Ustalenia zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osób wchodzących w skład organu dokonano w art. 20 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym określona osoba ponosi odpowiedzialność, jeśli uczestniczy w podejmowaniu uchwały zawierającej polecenie lub upoważnienie do popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych, w przypadku niezgłoszenia sprzeciwu do tej uchwały.

Najczęściej odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Jest to związane z ogólną regułą wyrażoną w ustawie o finansach publicznych, zgodnie z którą kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej. Może on powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki<sup>4</sup>.

Konsekwencją przyznania kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych prawa powierzenia określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikom tej jednostki jest poszerzenie kręgu osób podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych o tych pracowników. Dla uznania odpowiedzialności pracownika jednostki w zakresie

---

<sup>4</sup> Por. art. 53 ust. 2 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

gospodarki finansowej konieczne jest wykazanie, że powierzono mu określone czynności w zakresie gospodarki finansowej w sposób przewidziany w ustawie o finansach publicznych. Dodatkowo przepisy tej ustawy przewidują odpowiedzialność pracowników jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych. Możliwość powierzenia określonych obowiązków w rozpatrywanym zakresie normują przepisy regulujące zamówienia publiczne<sup>5</sup>. Za przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia odpowiadają także inne osoby w zakresie, w jakim powierzono im czynności w postępowaniu oraz czynności związane z przygotowaniem postępowania. Dotyczy to w szczególności pracowników zatrudnionych w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>6</sup>.

Ostatnią grupą osób mogących w praktyce podlegać odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu naruszenia przepisów o zamówieniach publicznych są osoby gospodarujące środkami publicznymi przekazanymi jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych. Z reguły będą to osoby kierujące podmiotami, którym jednostki sektora finansów przekazały środki publiczne na realizację określonych zadań (np. dotacji otrzymanej od jednostki samorządu terytorialnego).

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że omówione przepisy są wyrazem szczególnej troski o prawidłowość gospodarowania środkami publicznymi. Ochronie podlegają zasady gromadzenia i rozdysponowywania środków publicznych nie tylko w jednostkach sektora finansów publicznych, ale również poza nimi. Stąd też sankcje skierowane są przeciwko osobom zajmującym różne stanowiska, ale związane z prowadzeniem gospodarki finansowej.

### 3. Przedmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Zakres przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowią naruszenia tych przepisów, którym ustawodawca przypisuje taką rangę, że obowiązek ich stosowania podkreśla sankcjami za jego niedotrzymanie. Można je pogrupować jako czyny dotyczące<sup>7</sup>:

- 1) pobierania środków publicznych,

<sup>5</sup> Art. 18 ust. 2 Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 113, poz. 759 z późn. zm.

<sup>6</sup> Szerzej zob. M. Winiarz, *Prawo zamówień publicznych. Orzecznictwo w zakresie dyscypliny finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 16 i nast.

<sup>7</sup> Por. W. Miemiec, *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Unimex, Wrocław 2006, s. 337 i nast.

- 2) zmian budżetu i planu finansowego,
- 3) wydatkowania środków publicznych,
- 4) zaciągania i realizowania zobowiązań,
- 5) wykonania obowiązków w zakresie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji,
- 6) sprawozdawczości,
- 7) zamówień publicznych,
- 8) koncesji na roboty budowlane i usługi,
- 9) kontroli zarządczej,
- 10) audytu wewnętrznego.

W zakresie pobierania środków publicznych ustawa sankcjonuje:

1) nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia,

2) niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia,

3) niezgodne z przepisami umorzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności,

4) niedochodzenie nadmiernie lub nienależnie pobranych środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, lub z innych źródeł zagranicznych, niepodlegających zwrotowi,

5) nieprzekazanie do budżetu w należytą wysokośći pobranych dochodów należnych Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego lub nieterminowe przekazanie tych dochodów,

6) niedokonanie wpłaty do budżetu w należytą wysokośći dochodów przez jednostkę budżetową, nadwyżki środków obrotowych przez zakład budżetowy albo nadwyżki środków finansowych przez agencję wykonawczą lub nieterminowe dokonanie tej wpłaty,

7) przeznaczenie dochodów, z wyłączeniem dochodów własnych oraz dochodów gromadzonych na rachunku funduszu motywacyjnego, uzyskiwanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce.

W odniesieniu do dokumentu podstawowego dla funkcjonowania jednostki sektora finansów publicznych, tj. odpowiednio budżetu lub planu finansowego, ustawa o odpowiedzialności przewiduje sankcje za dokonanie ich zmiany bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia.

W zakresie dokonywania wydatków ze środków publicznych ustawodawca szczególnie naciska na upoważnienia poszczególnych osób do dokonywa-

nia tych wydatków. Podkreślone zostało też znaczenie niektórych szczególnych grup wydatków, tj. dotacji, wydatków związanych z zabezpieczeniem socjalnym pracowników, rezerw oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Do tej grupy przypadków naruszeń należą zatem:

- 1) dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia,
- 2) przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania,
- 3) nierozliczenie przekazanej dotacji lub nieterminowe rozliczenie tej dotacji,
- 4) nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu,
- 5) wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację,
- 6) nierozliczenie otrzymanej dotacji lub nieterminowe rozliczenie tej dotacji,
- 7) niedokonanie zwrotu dotacji w należnej wysokości lub nieterminowe dokonanie zwrotu tej dotacji,
- 8) przeznaczenie środków rezerwy budżetowej na inny cel niż określony w decyzji o ich przyznaniu,
- 9) przyznanie lub przekazanie środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, niepodlegających zwrotowi, bez zachowania lub z naruszeniem procedur obowiązujących przy ich przyznaniu lub przekazaniu,
- 10) przyznanie lub przekazanie środków na realizację zadań wspólnej polityki rolnej bez zachowania procedur obowiązujących przy uruchamianiu tych środków,
- 11) wykorzystanie środków, o których mowa w pkt 1, niezgodnie z przeznaczeniem lub niezgodnie z obowiązującymi procedurami,
- 12) nieopłacenie przez jednostkę sektora finansów publicznych:
  - składek na ubezpieczenia społeczne,
  - składek na ubezpieczenie zdrowotne,
  - składek na Fundusz Pracy,
  - składek na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
  - wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych– albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia lub z przekroczeniem terminu zapłaty.

Do odrębnej grupy zaliczyć można sankcje dotyczące obowiązków w zakresie zaciągania i realizowania zobowiązań. W sektorze publicznym, najogólniej rzecz ujmując, zobowiązania angażujące środki publiczne zaciągać można jedynie na podstawie wyraźnego upoważnienia. Jednoznacznym obowiązkiem jest też regulowanie zobowiązań w ustalonych kwotach i terminach, w zależności od charakteru zobowiązania, odpowiednio wynikających z przepisów prawa lub ustalonych

w efekcie określonych czynności. Odnosnie do zobowiązań, jako czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych określono:

1) zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych,

2) niewykonanie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat.

Wyrazem szczególnej dbałości o mienie publiczne jest obowiązek przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji, a w szczególności odpowiedzialność za zaniechanie jego wypełnienia. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest bowiem zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości<sup>8</sup>, która określa zasady, sposób i terminy przeprowadzania inwentaryzacji.

Jednostki sektora finansów publicznych zostały zobowiązane do sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania. Dla szeroko pojętego dobra finansów publicznych ważną rzeczą jest, aby dane wykazywane w sprawozdaniach budżetowych były odzwierciedleniem zapisów ewidencji księgowej, która jest rzeczywistym obrazem operacji gospodarczych w jednostce. Stąd ustawodawca objął zakresem odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych czyny polegające nie tylko na niesporządzeniu lub nieprzekazaniu w terminie sprawozdania, ale także na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Odrębną grupę naruszeń, niewątpliwie związaną również z rozdysponowaniem środków publicznych, stanowią czyny związane z udzielaniem zamówień publicznych. Udzielanie zamówień publicznych reguluje Prawo zamówień publicznych<sup>9</sup>. W odniesieniu do gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych legalność udzielania zamówień publicznych jest jednym z elementów prawidłowości zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne. W zakresie zamówień publicznych naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

1) udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych;

2) udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych dotyczących:

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 113, poz. 759 z późn. zm.



- przesłankę stosowania trybów udzielenia zamówienia publicznego: negocjacji bez ogłoszenia, z wolnej ręki lub zapytania o cenę,
- obowiązku przekazania lub zamieszczenia ogłoszenia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego,
- obowiązku zawiadomienia Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych;
- 3) udzielenie zamówienia publicznego, którego przedmiot lub warunki zostały określone w sposób naruszający zasady uczciwej konkurencji;
- 4) udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, jeżeli naruszenie to miało wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego;
- 5) zawarcie umowy w sprawie zamówienia publicznego:
  - bez zachowania formy pisemnej,
  - na czas dłuższy niż określony w przepisach o zamówieniach publicznych lub na czas nieoznaczony, z wyłączeniem przypadków dopuszczonych w przepisach o zamówieniach publicznych,
  - przed ogłoszeniem orzeczenia przez Krajową Izbę Odwoławczą, z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych;
- 6) unieważnienie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, określających przesłanki upoważniające do unieważnienia tego postępowania;
- 7) niezłożenie przez członka komisji przetargowej lub inną osobę występującą w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego w imieniu zamawiającego oświadczeń wymaganych przepisami o zamówieniach publicznych;
- 8) niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych;
- 9) zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych.

Podobną w charakterze grupę tworzą czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez uchybienia zapisom ustawy o koncesji na roboty budowlane lub usługi<sup>10</sup>. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zatem:

- 1) zawarcie umowy koncesji z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi,
- 2) zawarcie umowy koncesji z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi dotyczących obowiązku przekazania lub zamieszczenia ogłoszenia w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji,

---

<sup>10</sup> Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi, Dz.U. z 2009 r., nr 19, poz. 101 z późn. zm.



3) zawarcie umowy koncesji, której przedmiot lub warunki zostały określone w sposób naruszający zasady uczciwej konkurencji,

4) zawarcie umowy koncesji z innym naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi, jeżeli naruszenie to miało wpływ na wynik postępowania o zawarcie umowy koncesji,

5) zawarcie umowy koncesji bez zachowania formy pisemnej,

6) zawarcie umowy koncesji z pominięciem terminu, w jakim może ona być zawarta, z wyłączeniem przypadków dopuszczonych w przepisach o koncesji na roboty budowlane lub usługi,

7) zawarcie umowy koncesji na czas dłuższy niż określony w przepisach o koncesji na roboty budowlane lub usługi, z wyłączeniem przypadków dopuszczonych w przepisach o koncesji na roboty budowlane lub usługi,

8) zawarcie umowy koncesji przed ogłoszeniem orzeczenia przez wojewódzki sąd administracyjny w sprawie skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej z wyłączeniem przypadku dopuszczonego w przepisach o koncesji na roboty budowlane lub usługi,

9) odwołanie postępowania o zawarcie umowy koncesji z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi,

10) zmiana umowy koncesji z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi.

Na jednostki sektora finansów publicznych zostały nałożone dodatkowe obowiązki związane z gospodarką finansową a dotyczące weryfikacji prawidłowości jej prowadzenia. Odnosi się to w szczególności do kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Kontrolę zarządczą uznano za tak istotną, że dotyczące jej czyny uzupełniają uregulowania odnośnie do pięciu zakresów tematycznych. Dopuszczenie bowiem przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych do naruszenia dyscypliny finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej jest odrębnie sankcjonowane, jeżeli dotyczy:

1) uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa, jednostce samorządu terytorialnego lub innej jednostce sektora finansów publicznych,

2) dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki,

3) niewykonania zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął,

4) popełnienia niektórych naruszeń dyscypliny finansów publicznych dotyczących zamówień publicznych,

5) popełnienia niektórych naruszeń dyscypliny finansów publicznych dotyczących koncesji na roboty budowlane lub usługi.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest także zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do

tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą. Takie sformułowanie czynu podkreśla więc znaczenie, jakie przykłada ustawodawca do obowiązków w zakresie prowadzenia audytu wewnętrznego.

#### **4. Szkodliwość dla finansów publicznych jako kryterium dochodzenia odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny**

Ocena prowadzenia gospodarki finansowej wyłącznie w kontekście naruszenia dyscypliny finansów publicznych wskazanych wyżej nie może dać pełnego obrazu sytuacji finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Sama ustawa o odpowiedzialności nakłada na organy prowadzące postępowanie obowiązek uwzględnienia poziomu szkodliwości stwierdzonych niezgodności z zasadami prowadzenia gospodarki finansowej dla finansów publicznych. Pojawia się tu zatem konieczność odniesienia również do ekonomicznych i finansowych aspektów stwierdzonego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wyłącznie formalnoprawna ocena naruszeń dyscypliny finansów publicznych mogłaby sprowadzić rozumowanie do stwierdzenia bądź niestwierdzenia ich zaistnienia. Istotny jest jednak charakter finansowy określonych obowiązków. W szczególności należy uwzględnić rozróżnienie między przypadkami, kiedy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest znikomy, od tych, w których stopień szkodliwości nie jest znaczny; tym bardziej że „konstrukcja regulacji nakierowana jest w znacznej mierze na ochronę zasad gospodarowania finansowego na poziomie dokonywania poszczególnych operacji finansowych”<sup>11</sup>.

Bardzo istotne jest przede wszystkim stwierdzenie, czy stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. W takiej sytuacji prowadzenie postępowania nie jest uzasadnione. Odpowiedzialność poszczególnych osób jest bowiem stwierdzana w wyniku postępowania prowadzonego przez właściwe organy. W ocenie stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych brana pod uwagę jest waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia. W tym ostatnim przypadku uwzględnia się 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,

<sup>11</sup> J.M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 308.

- 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.

Przepisy podkreślają zatem przede wszystkim odniesienie do wysokości kwot związanych z naruszeniami. Za uznaniem, że stopień szkodliwości popełnionego czynu ma znikomy charakter, przemawia przede wszystkim brak finansowych skutków przedmiotowego naruszenia dla finansów publicznych w rozumieniu każdej wymienionej wyżej przesłanki. O wiele trudniejsze do rozpatrzenia są jednak przypadki, w których pojawiają się skutki finansowe, z tym że ich kwota wskazuje na niewielkie znaczenie dla gospodarki finansowej. Rozumowanie w tym zakresie jest oczywiście ograniczone ramami prawnymi, jednak zasadniczo opiera się na ocenie finansowej i ekonomicznej jednostek sektora finansów publicznych, które to jednostki pod względem obowiązków prawnych wcale nie muszą być i najczęściej nie są zróżnicowane. Należy zatem uwzględnić w szczególności wysokość kwot w budżecie lub planie finansowym konkretnej jednostki, charakter realizowanych przez nią zadań, rodzaje i wielkość przepływów finansowych, a także rozważyć istotność skutków w długim i krótkim okresie, z uwzględnieniem możliwych do zastosowania metod planistycznych.

W ocenie szkodliwości, jak już wspomniano, znaczenie mają również: waga naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia. Dla racjonalnej gospodarki finansowej istotne są bowiem nie tylko skutki finansowe. W praktyce odnosi się to przede wszystkim do prawidłowości sporządzania sprawozdań budżetowych oraz obowiązków w zakresie inwentaryzacji. Wykonanie tych obowiązków jest niezbędne nie tylko do oceny gospodarki finansowej określonych jednostek w danym czasie czy do opracowań statystycznych. Dane wynikające ze sprawozdań oraz prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji składników majątku przede wszystkim są podstawą planowania wydatków w następnych okresach, a z tym bezpośrednio wiąże się planowanie ilości, zakresu i sposobu wykonywania zadań przez określone jednostki.

Warto zwrócić uwagę, że uznanie stopnia szkodliwości opisanych wcześniej czynów dotyczących zamówień publicznych czy koncesji na roboty budowlane i usługi oraz audytu wewnętrznego za znikomy co do zasady jest bardzo utrudnione, gdyż czyny i zaniechania w tym zakresie, jakkolwiek również mogą podlegać ocenie, godzą w obowiązki lub zakazy, często sformułowane bardzo formalnie.

Poza znikomym stopniem szkodliwości czynu ustawa przewiduje również przypadki, kiedy stopień szkodliwości nie jest znaczny. Proceduralna różnica

między nimi polega na tym, że tylko stwierdzenie znikomego stopnia szkodliwości skutkuje bezcelowością prowadzenia postępowania (umorzeniem). Przyjęcie natomiast, że stopień szkodliwości naruszenia nie jest znaczny, może prowadzić do złagodzenia kary, a nawet odstąpienia od jej wymierzania. W takim przypadku zatem naruszenie jest na pewno na tyle szkodliwe dla finansów publicznych, że celowe jest prowadzenie postępowania przez organy wskazane w ustawie. Oznacza to uznanie, że szkodliwość jest na tyle znikoma, że cele zapobiegawcze i dyscyplinujące dyscypliny finansów publicznych zostały osiągnięte bez wymierzania kary. Jeżeli przyjmie się, że stopień szkodliwości naruszenia nie jest znaczny, można wziąć pod uwagę zdecydowanie większą liczbę przesłanek. W szczególności będzie to dotyczyć nie tylko bezpośrednio skutków poczynionych nieprawidłowości, ale również przyczyn ich powstania, i to zarówno tych dotyczących samej osoby obwinionej o dopuszczenie się nieprawidłowości w gospodarce finansowej, jak i okoliczności, w których ona działała. Istotne znaczenie będzie tu miało znowu otoczenie w ujęciu ekonomicznym i finansowym. Przykładowo można tu wymienić wpływ ogólnej sytuacji gospodarczej, warunki finansowe jednostek nadrzędnych, działalność jednostek redystrybuujących środki publiczne.

Istotna jest zatem ocena ekonomiczna w zakresie popełnionego naruszenia. Skutkiem rozważań formalnoprawnych będzie stwierdzenie nieprawidłowości oraz przypisanie odpowiedzialności odpowiedniej osobie, z uwzględnieniem jej winy. Kara za odstępstwo od ustalonych reguł wymierzana jest z uwzględnieniem zaistniałych lub nawet przewidywanych skutków. Odniesienie w tym przypadku jest jednoznacznie indywidualne, zarówno jeśli chodzi o jednostkę, w której powstała nieprawidłowość, jak i osobę, której odpowiedzialność zarzucono. Ocenie podlega więc ekonomiczno-finansowe znaczenie błędnie podjętej decyzji, umiejscowienie jednostki w systemie finansów publicznych, a także wymierny poziom skutków finansowych.

## **5. Prawdliwość gospodarowania środkami publicznymi przez samorząd w województwie małopolskim na podstawie działalności Regionalnej Komisji Orzekającej w Krakowie**

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie (RKO w Krakowie) wpisuje się w system organów orzekających w zakresie odpowie-

działności w pierwszej instancji. Orzeka ona w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w województwie małopolskim w zakresie<sup>12</sup>:

- jednostek samorządu terytorialnego, ich związków i stowarzyszeń,
- realizacji budżetu wojewody,
- jednostek podległych i nadzorowanych przez wojewodę,
- samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych,
- innych jednostek otrzymujących środki publiczne przekazane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub innych środków publicznych, którymi dysponują te jednostki,
- innych jednostek w zakresie środków otrzymanych z budżetu wojewody lub z innych środków, którymi dysponuje wojewoda.

Sprawy rozpatrywane przez tę Komisję pozwalają określić prawidłowość prowadzenia gospodarki finansowej, w szczególności określonych jednostek sektora finansów publicznych w województwie. Naruszenia przedstawiane przez rzeczników dyscypliny finansów publicznych ujawniane są najczęściej w wyniku prowadzonych w tych jednostkach kontroli. Liczbę nieprawidłowości można przedstawić w odniesieniu do liczby osób obwinionych o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz czynów stanowiących to naruszenie. Rozróżnienie to uzasadnia fakt, że jednej osobie mogą być postawione zarzuty dotyczące większej ilości czynów. Liczbę osób obwinionych o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w latach 2007–2009 przez RKO w Krakowie przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Liczba osób obwinionych o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w latach 2007–2009 przez RKO w Krakowie

Rok	Liczba obwinionych		
	ogółem	kierownicy jednostek sektora finansów publicznych	pracownicy jednostek sektora finansów publicznych
2007	108	86	22
2008	108	86	22
2009	110	95	15

Źródło: *Sprawozdania o sposobie rozpoznania wniosków o ukaranie wniesionych do Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie*, Kraków 2007–2009.

Jak wskazują dane zawarte w tabeli 1, w latach 2007–2009 ogólna liczba osób obwinionych przed RKO w Krakowie utrzymywała się na zbliżonym poziomie. Warto jednak zwrócić uwagę na wzrost liczby obwinionych kierowników jedno-

<sup>12</sup> Por. art. 51 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. z 2005 r., nr 14, poz. 114 z późn. zm.

stek sektora finansów publicznych w stosunku do liczby pracowników. Wynika to prawdopodobnie ze zwiększenia świadomości pracowników co do podmiotowych zasad podlegania odpowiedzialności, o których była mowa w części pierwszej niniejszego opracowania. Prowadzi to niejednokrotnie do sytuacji, w których brak możliwości ponoszenia odpowiedzialności przez pracowników wynika wyłącznie z przesłanek formalnych.

Liczbę stwierdzonych przypadków naruszeń dyscypliny finansów publicznych w zakresie poszczególnych czynów zaprezentowano w tabeli 2. Przedstawiono w niej liczbę osób, w wypadku których stwierdzono poszczególne naruszenia i przypisano za nie odpowiedzialność tym osobom. Czyny zostały określone zgodnie z systematyką ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Nie uwzględniono czynów, które wprawdzie omówiono w części drugiej niniejszego opracowania jako obecnie obowiązujące, a które w badanym okresie nie stanowiły naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Na podstawie przedstawionych danych można stwierdzić, że zdecydowanie nastąpił spadek ogółem liczby czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Nie można z tego jednak wnioskować o merytorycznej ocenie prowadzenia gospodarki finansowej. Rok 2009 był o tyle specyficzny, że zmieniła się kadencja komisji orzekających i z tego powodu na kilka miesięcy ustała działalność orzecznicza. Na to nałożyła się inna ważna przyczyna braku porównywalności tych danych – zmieniono metodologię sporządzania sprawozdania z działalności komisji orzekających. Mimo to na podstawie zaprezentowanych danych można sformułować istotne wnioski.

Zwraca uwagę duża liczba nieprawidłowości dotyczących przekroczenia uprawnień w zakresie zaciągania zobowiązań (łącznie 194 osoby) i dokonywania wydatków (łącznie 183 osoby). Najczęściej sprowadza się to do przekroczenia kwot zawartych w budżecie lub planie finansowym jednostki. Często dopuszczano się naruszeń przepisów regulujących sprawozdawczość budżetową oraz przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji (łącznie 228 osób), co zazwyczaj było skutkiem nieprzykładania wagi do ich istotności. Nie stwierdzono natomiast naruszeń odnośnie do nieprawidłowości w zakresie wydatkowania środków z rezerw oraz gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych. Stwierdzono jedynie trzy przypadki naruszeń dotyczące zmian w budżecie i planie finansowym.

Rozważania powyższe warto uzupełnić o informacje wynikające z danych zamieszczonych w tabeli 3. Rodzaj rozstrzygnięcia podjętego w postępowaniu lub umorzenie postępowania pozwala odnieść się do stopnia szkodliwości zaistniałych nieprawidłowości dla finansów publicznych.

Tabela 2. Liczba osób odpowiedzialnych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych według systematyki ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Czyn	Liczba osób odpowiedzialnych		
	2007	2008	2009
Art. 5 (naruszenia dot. należności jednostek)	6	19	3
Art. 6 (naruszenia dot. przekazania i wpłat należności do budżetu)	52	64	5
Art. 7 (naruszenia dot. przeznaczenia dochodów w jednostce budżetowej na wydatki)	2	41	5
Art. 8 (naruszenia dot. obowiązków związanych z przekazywaniem dotacji)	–	15	10
Art. 9 (naruszenia dot. obowiązków związanych z otrzymywaniem dotacji)	6	1	1
Art. 10 (naruszenia dot. zmian w budżecie i planie finansowym)	1	2	–
Art. 11 (naruszenia dot. upoważnienia do dokonywania wydatków)	108	67	8
Art. 12 (naruszenia dot. przeznaczenia rezerwy budżetowej)	–	–	–
Art. 13 (naruszenia dot. przyznawania, przekazywania i wykorzystania środków z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych)	–	–	–
Art. 14 (naruszenia dot. składek, opłat i wpłat)	49	8	3
Art. 15 (naruszenia dot. upoważnienia do zaciągania zobowiązań)	79	92	23
Art. 16 (naruszenia dot. realizacji zobowiązań)	8	2	4
Art. 17 (naruszenia dot. zamówień publicznych)	83	36	25
Art. 18 (naruszenia dot. sprawozdawczości i inwentaryzacji)	60	153	15
Ogółem	454	500	102

Źródło: jak w tabeli 1.

Tabela 3. Rodzaje rozstrzygnięć wobec osób obwinionych o naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Rok	Sprawy				
	rozstrzygnięte ogółem	zakończone:			
		umorzeniem	uniewinnieniem	uznaniem odpowiedzialności	
				ogółem	w tym odstąpieniem od ukarania
2007	108	10	7	91	70
2008	108	28	12	68	57
2009	110	31	14	65	55

Źródło: jak w tabeli 1.



Dane zawarte w tabeli 3 dają podstawę do stwierdzenia, że mimo utrzymującego się poziomu liczby nieprawidłowości zdecydowanie wzrósł udział spraw umorzonych. Wprawdzie ustawa o odpowiedzialności przewiduje różne przesłanki umorzenia, jednak praktyka RKO w Krakowie pokazuje, że chodzi tu o umorzenie z powodu znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. W ogólnej liczbie nieprawidłowości wzrasta zatem liczba tych, które dla finansów publicznych mają znikomą szkodliwość.

Tendencję tę utrwala liczba spraw zakończonych uznaniem odpowiedzialności z jednoczesnym odstąpieniem od ukarania. Analiza tych danych wskazuje, że w 2007 r. w 77% spraw uznano odpowiedzialność obwinionych, jednocześnie odstępując od ukarania. W 2008 r. dotyczyło to już 84%, zaś w 2009 r. – 85% spraw.

Biorąc pod uwagę dane przedstawione w tabelach 1–3, należy podkreślić, że w latach 2007–2009 w jednostkach województwa małopolskiego wystąpiły liczne nieprawidłowości w gospodarce finansowej sankcjonowane odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. RKO w Krakowie w zdecydowanej większości przychyliła się do zdania rzecznika dyscypliny finansów publicznych co do zaistnienia nieprawidłowości, natomiast często orzekała, że miały one znikomy lub nieistotny stopień szkodliwości dla finansów publicznych.

Analiza zaprezentowanych danych prowadzi do wniosku o stosunkowo dużej liczbie koniecznych interwencji odnośnie do naruszeń ustanowionych zasad gospodarowania środkami publicznymi. Należy zwrócić uwagę, że Komisja rozpatrywała sprawy dotyczące nieprawidłowości, uwzględniając formalne zasady ich oceny oraz oceniając skutki dla finansów publicznych. Komisja brała pod uwagę stopień finansowej szkody w odniesieniu do charakteru jednostki, wielkości i struktury jej budżetu, ale także wymierzała sankcje za naruszenie ładu finansów publicznych. Szczególnie wyraźne jest to w stosunku do czynów obejmujących sprawozdawczość i inwentaryzację, w wypadku których naruszenie przepisów jednoznacznie finansowej szkody nie przynosi, ale szkodzi procesowi podejmowania decyzji w zakresie gospodarowania środkami publicznymi przez zaburzenie systemu informacji w procesach gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania<sup>13</sup> oraz rzeczywistego stanu aktywów i pasywów<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Por. art. 41 w związku z art. 3 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

<sup>14</sup> Por. art. 26 i 27 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

## 6. Zakończenie

Działalność komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest z jednej strony wyrazem skuteczności działań kontrolnych uprawnionych do tego organów i instytucji, z drugiej zaś jest źródłem bogatego orzecznictwa wskazującego na właściwe rozumienie przepisów dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, odnosząc się nie tylko do legalności, ale też do skutków określonych działań lub zaniechań dla finansów publicznych. Dorobek komisji powinien być zatem przedmiotem zainteresowania nie tylko w zakresie sankcji. Przede wszystkim powinien wskazywać interpretację granic kompetencyjnych osób podejmujących decyzje dotyczące finansów publicznych oraz wyznaczać standardy działania w tych granicach.

Jednym z najważniejszych celów funkcjonowania systemu dyscypliny finansów publicznych jest wyeliminowanie nieprawidłowości w gospodarowaniu tymi środkami w sektorze finansów publicznych. Skutki działania organów podzielić można na bezpośrednie i pośrednie. Oznacza to, że konsekwencje nieprawidłowego działania ponoszą osoby bezpośrednio dopuszczające się czynów lub zaniechań zabronionych. System odpowiedzialności pełni też funkcję edukacyjną i zapobiegającą w stosunku do podmiotów uprawnionych do podejmowania decyzji mogących skutkować odpowiedzialnością; tym bardziej że jedną z sankcji może być zakaz pełnienia funkcji związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi<sup>15</sup>. Dyscyplina finansów publicznych jest jednym z istotniejszych narzędzi zapewnienia gospodarowania finansami publicznymi: prawidłowego – w sensie formalnoprawnym oraz optymalnego – w sensie ekonomicznym.

## Literatura

- Glumińska-Pawlic J., *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego (wybrane aspekty)* [w:] *Problemy prawne w działalności samorządu terytorialnego*, red. S. Dolata, Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2002.
- Kosikowski C., *Odpowiedzialność za naruszenie reżimu prawnego finansów publicznych (nowa koncepcja)*, PIP, 2006, z. 12.
- Miemiec W., *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Unimex, Wrocław 2006.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2002.
- Salachna J.M., *Odpowiedzialność za nieprzestrzeganie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.

---

<sup>15</sup> Szerzej np. J.M. Salachna, *op. cit.*, s. 305 i nast.

Winiarz M., *Prawo zamówień publicznych. Orzecznictwo w zakresie dyscypliny finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 113, poz. 759 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 113, poz. 759 z późn. zm.

Ustawa o koncesji na roboty budowlane lub usługi, Dz.U. z 2009 r., nr 19, poz. 101 z późn. zm.

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 55, poz. 577 z późn. zm.

### **Ensuring the Correctness of Public Fund Management in Local Governments – The Case of the Regional Committee Adjudicating on Public Finance Discipline Violation at the Regional Chamber of Audit in Krakow**

The correctness of public fund management is fundamental to the functioning of the public sector. Public finance management is assigned to a great number of people at various organizational levels and hence the need for introducing and applying appropriate principles of managing public funds – both in a legal and economic sense. It is significant for public finance because decision-makers are liable for departure from the legally established rules. This type of liability is characterised, in particular, by the identification in the Act of those public fund management principles the violation of which is punished by law. The Regional Adjudication Committee for the violation of public finance discipline at the Regional Chamber of Audit in Krakow, one of 16 regional entities, is an adjudication body of first instance. Its activities are reflected in a broad range of adjudication activities related not only to the legality but also to the impact of specific acts and financial irregularities. It contributes to good understanding of public fund management regulations by those who are responsible for managing the finances of the entities which receive and spend public funds. Therefore, the public finance discipline system has an impact on two basic aspects of the correctness of public finance management. It metes out penalties for illegal acts and constitutes a criterion for good business practice. It is all the more effective that apart from the rigour of the law it also considers the economic consequences of the investigated activities.

**Mateusz Winiarz** – magister, Regionalna Izba Obrachunkowa w Krakowie.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* finanse samorządu terytorialnego, dyscyplina finansów publicznych, zamówienia publiczne.

*e-mail:* [mateusz.winiarz@krakow.rio.gov.pl](mailto:mateusz.winiarz@krakow.rio.gov.pl)