

IZABELA MOTOWILCZUK

Obowiązki kierownika jednostki sektora publicznego w zakresie gospodarki finansowej



Spis treści

Obowiązki kierownika jednostki sektora publicznego w zakresie gospodarki finansowej

1. Pojęcia: „kierownik” i „gospodarka finansowa” jednostki sektora publicznego	5
1.1. Kierownik jednostki	5
1.2. Kwalifikacje kierownika jednostki sektora publicznego do prowadzenia gospodarki finansowej	7
1.3. Gospodarka finansowa jednostki sektora publicznego	9
1.4. Powierzenie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej i rachunkowości przez kierownika jednostki pracownikom jednostki	9
 2. Uprawnienia i obowiązki kierownika jednostki w sferze gospodarki finansowej	 14
2.1. Obowiązki w zakresie ustalania planów finansowych jednostek organizacyjnych	16
2.2. Obowiązki w zakresie wykonywania planów finansowych	24
2.2.1. Ustalanie i pobieranie należności	24
2.2.2. Rozliczenia z budżetem	35
2.2.3. Wydawanie a wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi	42
2.3. Obowiązki w zakresie sprawozdawczości budżetowej	61
2.4. Obowiązki w zakresie kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego	65
 3. Obowiązki w zakresie rachunkowości	 70
3.1. Ustalenie zasad (polityki) rachunkowości i jej utrwalenie w formie pisemnej	71

3.2. Prowadzenie ksiąg rachunkowych, wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego jednostki, a także gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej w uor	79
3.3. Okresowe ustalanie lub sprawdzanie w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki	84
3.4. Obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej	87

Obowiązki kierownika jednostki sektora publicznego w zakresie gospodarki finansowej

Wstęp

Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych są tworzone w celu realizacji przydzielonych im zadań państwa i wspólnot samorządowych. Za wykonywanie zadań statutowych tych jednostek odpowiadają ich kierownicy posiadający prawnie przyznane im kompetencje do kierowania tymi jednostkami i reprezentowania ich na zewnątrz. W zakresie szeroko pojętej gospodarki finansowej jednostek sektora publicznego ich kierownicy mają uprawnienia odnoszące się zarówno do ustalania i pobierania środków publicznych, jak i ich rozdysponowywania, ograniczane jedynie w takim zakresie, który jest konieczny do zapewnienia ładu i porządku finansów publicznych. Omówienie właśnie tych ograniczeń, obowiązujących w poszczególnych typach jednostek organizacyjnych, których znajomość jest niezbędna do prawidłowego kierowania jednostkami sektora publicznego, jest przedmiotem książki. Między innymi można się z niej dowiedzieć:

- co wchodzi w zakres pojęcia „gospodarka finansowa” jednostki sektora finansów publicznych,
- na czym polega delegowanie uprawnień z zakresu gospodarki finansowej i rachunkowości oraz jak skutecznie kierownik jednostki może powierzyć pracownikom obowiązki z tego zakresu (w książce można znaleźć m.in. **wzór upoważnienia imiennego do wykonywania obowiązków z zakresu gospodarki finansowej** udzielonego na czas nieokreślony, **wzór pełnomocnictwa** udzielonego zastępcy burmistrza do zawierania umów najmu (dzierżawy) nieruchomości, **wzór upoważnienia** dla kierownika referatu podatków i opłat lokalnych do wydawania decyzji w sprawie wymiaru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych oraz **przykładowe zapisy regulaminu organizacyjnego** jednostki budżetowej, zawierające powierzenie obowiązków z zakresu gospodarki finansowej),
- jaki zakres swobody mają kierownicy jednostek poszczególnych typów funkcjonujących w sektorze publicznym w tworzeniu polityki finansowej tych jednostek,

- jakie są wyznaczniki prawne pola działania kierowników różnych typów jednostek sektora finansów publicznych w podstawowych obszarach składających się na gospodarkę finansową tych jednostek i ich rachunkowość.

Poza tym **w książce można znaleźć odpowiedzi na pytania** odnoszące się do szczególnych i trudnych przypadków, wynikających z praktycznych aspektów stosowania prawa, dotyczących np.:

- przejmowania kompetencji kierowników jednostek w zakresie gospodarki finansowej i rachunkowości przez kierowników organów nadrzędnych tych jednostek,
- niewłaściwego funkcjonowania wspólnej obsługi ekonomiczno-administracyjnej jednostek oświatowych,
- faktycznego zakresu obowiązków ciężących bezpośrednio na kierownikach jednostek w ramach prowadzenia gospodarki finansowej i rachunkowości,
- skutecznego sposobu powierzania obowiązków z zakresu gospodarki finansowej przez kierowników jednostek ich pracownikom (w tym głównemu księgowemu).

1. Pojęcia: „kierownik” i „gospodarka finansowa” jednostki sektora publicznego

Za całość gospodarki finansowej jednostek należących do sektora finansów publicznych, do których zalicza się:

- państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, w tym jednostki stanowiące aparat pomocniczy organów władzy publicznej, a w szczególności organów administracji rządowej, kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądów i trybunałów, a także jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowy Fundusz Zdrowia,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- 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),

odpowiadają ich kierownicy. Tak stanowi podstawowy akt normujący zasady rządzące gospodarką finansową wymienionych jednostek, czyli ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp). Jednak w ustawie tej nie zostały podane definicje pojęć: „kierownik jednostki” ani „gospodarka finansowa jednostki”.

1.1. Kierownik jednostki

W powszechnym rozumieniu kierownikiem jednostki jest osoba (lub wieloosobowy organ w strukturze organizacyjnej jednostki), która kieruje (zarządza) tą jednostką. Normatywne definicje kierownika jednostki, stosowane w jednostkach sektora publicznego, są zawarte w przepisach różnych ustaw, które ustalają zakres znaczeniowy tego pojęcia na własne potrzeby, np. w:

- art. 5 ust. 2 ustawy z 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, gdzie za kierownika jednostki kontrolowanej uznaje się osobę, która zgodnie z przepisami określającymi ustrój jednostki jest odpowiedzialna za działalność tej jednostki i jest uprawniona do jej reprezentowania; w przypadku jednostki zarządzanej przez

organ kolegialny za kierownika jednostki uznaje się przewodniczącego organu kolegialnego,

- art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), zgodnie z którym przez kierownika jednostki rozumie się członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę,
- art. 2 pkt 3 ustawy z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (dalej: upzp), który stanowi, że przez kierownika zamawiającego należy rozumieć osobę lub organ, który – zgodnie z obowiązującymi przepisami, statutem lub umową – jest uprawniony do zarządzania zamawiającym, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez zamawiającego.

Ze względu na dużą różnorodność jednostek organizacyjnych sektora publicznego, a także różne nazewnictwo stosowane na określenie kierownika jednostki (dyrektor, prezes, menedżer, zarządzający), **ustalenie, kto jest kierownikiem jednostki w odniesieniu do określonego typu jednostek, wymaga korzystania z przepisów ustaw szczególnych**, w których normowane są zasady ich tworzenia i funkcjonowania. W przypadku konieczności ustalenia, kto jest kierownikiem konkretnej jednostki państwowej lub samorządowej tworzonej na podstawie przepisów uofp (jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego), może się także okazać konieczne sięgnięcie do przepisów wewnętrznych (statutów, regulaminów organizacyjnych, umów cywilnoprawnych, umów o pracę). Na przykład **kierownikami jednostek:**

- 1) w samorządowych jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego są odpowiednio:
 - **wójt, burmistrz, prezydent miasta, prezydent miasta na prawach powiatu** – dla urzędu gminy, urzędu miasta, urzędu miasta na prawach powiatu (art. 33 ust. 3 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym; dalej: ustawa o samorządzie gminnym),
 - **starosta** – dla starostwa powiatowego (art. 35 ust. 2 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym; dalej: ustawa o samorządzie powiatowym),
 - **marszałek województwa** – dla urzędu marszałkowskiego (art. 43 ust. 3 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa; dalej: ustawa o samorządzie województwa);
- 2) w państwowych i samorządowych szkołach i placówkach oświatowych – **dyrektor szkoły lub placówki** (art. 36 ust. 1 i 2 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty; dalej: ustawa o systemie oświaty);
- 3) w uczelniach publicznych – **rektor** (art. 66 ust. 1–4 ustawy z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym; dalej: ustawa o szkolnictwie wyższym);
- 4) w państwowej lub samorządowej instytucji kultury – **dyrektor** zatrudniony na stanowisku na podstawie umowy o pracę (art. 17 ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej; dalej: ustawa o działalności kulturalnej)

albo osoba fizyczna lub prawna, której organizator powierzył na podstawie umowy cywilnoprawnej zarządzanie instytucją kultury, przy czym w sytuacji, gdy zarządcą jest osoba prawna, umowa powinna przewidywać, kto w jej imieniu będzie wykonywał czynności zarządu (art. 15a ww. ustawy);

- 5) w państwowych instytucjach gospodarki budżetowej – **dyrektor** (art. 27 ust. 1 i 2 uofp);
- 6) w regionalnych izbach obrachunkowych – **prezes izby** (art. 17 ust. 1–2 ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych);
- 7) w odniesieniu do agencji wykonawczych – organ wskazany w ustawie o utworzeniu konkretnej agencji, np. w Agencji Rezerw Materiałowych jest to **prezes agencji** (art. 29 ust. 1 i 3 ustawy z 29 października 2010 r. o rezerwach strategicznych);
- 8) w odniesieniu do Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) jako całości – **prezes NFZ** oraz w odniesieniu do poszczególnych oddziałów wojewódzkich – **dyrektorzy oddziałów** wojewódzkich NFZ (odpowiednio art. 102 i 107 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych);
- 9) w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcą – **kierownik** (art. 46 ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej; dalej: ustawa o działalności leczniczej).

1.2. Kwalifikacje kierownika jednostki sektora publicznego do prowadzenia gospodarki finansowej

Wymagania odnośnie do kwalifikacji, jakie trzeba mieć, aby móc zajmować stanowisko kierownika jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych, **nie są określone w sposób jednolity i zależą od tego, czy jest to jednostka państwowa, czy samorządowa oraz od jej typu i rodzaju**. W większości jednostek jej kierownik powinien się legitymować wykształceniem wyższym (czasami także o określonej specjalizacji – jak jest to np. w przypadku jednostek pomocy społecznej), ale już np. kierownicy samorządowych jednostkach organizacyjnych stanowiących aparat pomocniczy organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego, którymi są wybierani na te stanowiska: wójt, burmistrz, prezydent miasta, prezydent miasta na prawach powiatu, starosta czy marszałek województwa – nie muszą spełniać żadnych specjalnych wymagań kwalifikacyjnych w zakresie wykształcenia, umiejętności zawodowych czy stażu pracy (art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych w związku z uregulowaniami zawartymi w tabeli I w załączniku nr 3 do rozporządzenia Rady Ministrów z 18 marca 2009 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych). Jednak niezależnie od tego, jakie wymagania są stawiane kierownikom jednostek sektora finansów publicznych dotyczących ich kwalifikacji, **osoby te – aby prawidłowo zarządzać jednostką w sferze finansowej – powinny mieć wiedzę na temat podstawowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej oraz rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, a także znać przepisy szczególne obowiązujące w zarządzanej przez nich jednostce**. Ten aspekt jest często podkreślany w orzecznictwie Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej: GKO).

Z orzecznictwa

Na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych – niezależnie od wykształcenia, jakim się legitymuje – ciąży obowiązek znajomości określonych przepisów, w szczególności ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

**Orzeczenie GKO z 13 stycznia 2003 r.,
nr akt DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002**

Nie stanowi, w przekonaniu GKO, okoliczności wyłączającej odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych okoliczność, że kierownik jednostki legitymuje się wykształceniem pedagogicznym, a nie ekonomicznym. Stosownie do art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, dyrektor szkoły lub placówki kieruje działalnością szkoły (pkt 1), dysponuje środkami określonymi w planie finansowym szkoły (...) i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie (pkt 5), a także wykonuje inne zadania wynikające z przepisów szczególnych (pkt 6). Do takich przepisów należą niewątpliwie przepisy ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Słusznie podkreśla się w orzecznictwie, że kierownik jednostki, przyjmując powierzone mu stanowisko, przyjmuje w ten sposób także pełną odpowiedzialność, związaną z wykonywaniem tej funkcji. Nie można następnie tłumaczyć się, że wykształcenie jest niewystarczające do pełnego rozumienia procesów księgowych (orzeczenie GKO z dnia 13 stycznia 2003 r., DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002). GKO podkreśliła, iż wykształcenie kierownika nie może być szczególną okolicznością, która uzasadniałaby uznanie, iż nie ponosi on z tego tytułu odpowiedzialności.

**Orzeczenie GKO z 12 czerwca 2006 r.,
nr akt DF/GKO-4900-45/58/06/1250**

Dyrektor *[przypis redakcji: zakładu budżetowego]* kierując jednostką, zobowiązany był do tego, by znać przepisy prawa *[przypis redakcji: odnośnie do zasad przeprowadzania inwentaryzacji]* i ich przestrzegać.

**Orzeczenie GKO z 6 marca 2006 r.,
nr akt DF/GKO/Odw.-84/111/2005/7336**

Osoba obejmująca funkcję publiczną, wiążącą się z zarządzaniem środkami publicznymi, winna znać przepisy.

**Orzeczenie GKO z 1 czerwca 2009 r.,
nr akt BDF1/4900/37/36/09/1211**

Kierownik jednostki, jak również osoba, której powierzono w określonym obszarze obowiązki kierownika jednostki, powinni znać obowiązujące przepisy prawa, dotyczące gospodarki finansowej kierowanej jednostki i je prawidłowo stosować *[przypis redakcji: rozpatrywana sprawa dotyczyła przepisów ustaw i rozporządzeń regulujących zasady ustalania wysokości diet dla radnych gminy, których nieprzestrzeganie doprowadziło do wypłacenia zawyżonych należności]*.

**Orzeczenie GKO z 3 października 2013 r.,
nr akt BDF1/4900/73/77-80/13 RWPD-70450**

1.3. Gospodarka finansowa jednostki sektora publicznego

Podobnie jak w przypadku pojęcia „kierownik jednostki” w uofp nie ma także ustalonej definicji pojęcia „gospodarka finansowa” jednostki sektora finansów publicznych. Zgodnie z definicjami wypracowanymi w prawie finansowym, **gospodarka finansowa** jednostki sektora publicznego w szerokim rozumieniu **obejmuje wszystkie działania podejmowane w tej jednostce w związku z gromadzeniem środków publicznych i ich rozdysponowaniem**, w tym:

- planowanie finansowe (ustalenie polityki finansowej jednostki, tworzenie planu dochodów i wydatków – inaczej nazywanego planem finansowym jednostki),
- realizowanie planu finansowego (ustalanie i pobieranie należności, odprowadzanie należności budżetowych pobranych przez jednostkę do odpowiedniego budżetu, udzielanie zamówień publicznych i zaciąganie zobowiązań, dokonywanie wydatków),
- ewidencjonowanie wykonywanych operacji gospodarczych i finansowych w księgach rachunkowych,
- sporządzanie sprawozdawczości finansowej (z działalności finansowej jednostki) oraz budżetowej (z procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych),
- organizowanie systemu kontroli zarządczej, w tym kontroli finansowej, nakierowanej na prowadzenie gospodarki finansowej jednostki w sposób zgodny z przepisami prawa i uregulowaniami wewnętrznymi, oraz ochrony zasobów, a także audytu wewnętrznego.

1.4. Powierzenie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej i rachunkowości przez kierownika jednostki pracownikom jednostki

Obowiązki w zakresie gospodarki finansowej oraz rachunkowości są wykonywane przez kierownika jednostki przy pomocy pracowników. W podmiotach gospodarczych o sposobie organizacji wykonywania obowiązków z zakresu gospodarki finansowej decyduje kierownictwo tych jednostek, natomiast w jednostkach sektora publicznego, ze względu na dużą odpowiedzialność związaną z ich prawidłową realizacją, **art. 53 ust. 2 uofp wymaga, aby powierzenie obowiązków przez kierownika jednostki pracownikom tej jednostki było potwierdzone w sposób sformalizowany, poprzez:**

- **dokładne wskazanie (wyliczenie, nazwanie) powierzanych obowiązków,**
- **potwierdzenie przyjęcia obowiązków przez pracowników dokumentem, w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym.**

Jeśli chodzi o obowiązki z zakresu rachunkowości, to kwestie związane z ich powierzaniem przez kierownika jednostki pracownikom zostały uregulowane w sposób jednolity dla jednostek sektora prywatnego i publicznego w art. 4 ust. 5 uor. Zgodnie z tym przepisem, **określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem**