

Dział I. Zasady finansów publicznych

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

Ustawa określa:

1. Zakres i zasady działania oraz organizację jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
2. Zakres i zasady działania agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej i państwowych funduszy celowych;
3. Zasady funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w zakresie gospodarki finansowej;
4. Zasady i tryb kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem;
5. Zasady zarządzania państwowym długiem publicznym oraz procedury ostrożnościowe i sanacyjne;
6. Zasady i tryb opracowywania oraz uchwalania Wieloletniego Planu Finansowego Państwa;
7. Zasady i tryb opracowywania oraz uchwalania wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego;
8. Zasady i tryb sporządzania budżetu państwa w układzie zadaniowym;
9. Zakres i szczegółowość oraz zasady i tryb planowania, uchwalania i wykonywania budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
10. Szczególne zasady rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujące w sektorze finansów publicznych;
11. Zasady gospodarowania środkami publicznymi pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz z innych źródeł zagranicznych;
12. Zasady kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Powiązania z innymi przepisami:

- art. 1 i n. FinPubU,
- SzczegZasRachR,
- GospFinR,
- KlasBudżR,
- WPFR,
- SprBudżR,
- SprOperFinR,
- KlasDługR.

I. Wprowadzenie

1. W art. 1 FinPubU w kilkunastu punktach określono zakres regulowanych zagadnień, co znajduje odzwierciedlenie w przyjętej systematyce FinPubU. W kolejnych rozdziałach ustawodawca normuje bowiem zagadnienia wymienione w komentowanym przepisie. Katalog spraw objętych regulacją nie odbiega zasadniczo od wcześniej obowiązujących FinPubU05 i FinPubU98. Nowymi instytucjami są: WPPF, WPF, JST oraz kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego. Zmiany nastąpiły w sposobie regulacji wielu zagadnień, na przykład w odniesieniu do sposobu ograniczania długu JST, przesłanek umożliwiających uchwalenie budżetu JST (w szczególności nadwyżka części operacyjnej) czy też prawno-organizacyjnych form funkcjonowania jednostek sektora publicznego. Jak każdy katalog, tak i ten budzi wątpliwości związane z wyszczególnionymi zagadnieniami. W literaturze wskazuje się na brak niektórych ważnych kwestii, jak chociażby dokonywania wydatków i rozchodów publicznych oraz państwowego długu publicznego (zob. *L. Lipiec-Warzecha*, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011, komentarz do art. 1, s. 17–25).

2. Ustawa o finansach publicznych nie obejmuje wszystkich zagadnień, które można wpisać w system finansów publicznych, a jej uzupełnieniem są np. regulacje prawa administracyjnego materialnego, stanowiące podstawę tworzenia i prowadzenia gospodarki finansowej przez samorządowe osoby prawne (np. DziałKultU, DziałLeczU), czy też zawierające podstawy do udzielania dotacji na rzecz określonych podmiotów (np. OświatU) albo na dofinansowanie zadań wymienionych w przepisach (np. OchrZabU, OchrŚrodU). Z tego też powodu FinPubU nie jest aktem, który można określić jako kodeks finansów publicznych czy też część ogólną publicznego prawa finansowego [*M. Frysztak, A. Nowak-Far*, Komentarz do art. 1 (w:) Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, *W. Misiąg* (red.), Warszawa 2017, s. 9–10].

II. Uzasadnienie do projektu

3. W uzasadnieniu do projektu FinPubU projektodawca wskazał, że „przedkładany projekt FinPubU zakłada przede wszystkim wprowadzenie niezbędnych i gruntownych zmian w organizacji sektora finansów publicznych oraz zasadach jego funkcjonowania. W ocenie projektodawcy wprowadzenie takich zmian umożliwi odzyskanie orientacji w możliwościach finansowych państwa oraz ułatwi identyfikację najsłabszych ogniw sektora finansów publicznych. Osiągnięcie tego stanu jest niezbędnym punktem wyjścia do rozważania innych zmian, w tym w źródłach dochodów publicznych i zadaniach finansowanych z tych środków. Wymagane jest przy tym zinventaryzowanie możliwości finansowych i ciężących na państwie zobowiązań ustrojowych.

Niezależnie od powyższego, wspomniany wyżej projekt stawia sobie również za cel wykonanie zobowiązań Polski, które dotyczą zmian w zakresie organizacji i funkcjonowania sektora finansów publicznych zawartych w takich dokumentach, jak Program Konwergencji czy Krajowy Program Reform na rzecz realizacji Strategii Lizbońskiej. Zasadniczymi celami przedkładanego projektu FinPubU są:

- 1) wzmocnienie oraz poprawa przejrzystości finansów publicznych, którą zapewnić ma przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych,
- 2) wprowadzenie WPPF jako dokumentu ukierunkującego politykę finansową państwa oraz WPF w JST,
- 3) wprowadzenie rozwiązań w zakresie budżetu zadaniowego,
- 4) przyjęcie stabilnych rozwiązań, sprzyjających prowadzeniu racjonalnej gospodarki finansowej w budżecie państwa oraz w budżetach JST, w tym uzupełnienie przepisów dotyczących zasad gospodarowania środkami publicznymi poprzez wprowadzenie możliwości udzielania ulg w spłacie określonych w ustawie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym,
- 5) zaproponowanie nowych regulacji usprawniających oraz wzmacniających system audytu wewnętrznego,
- 6) wzmocnienie norm ostrożnościowych w budżecie państwa oraz w budżetach JST,
- 7) wprowadzenie zmian w zakresie gospodarowania środkami europejskimi i innymi środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, niepodlegającymi zwrotowi (uzasadnienie do projektu FinPubU, druk sejmowy Nr 1181, Sejm VI Kadencji).

Art. 2. [Słowniczek pojęć]

Ilekróć w ustawie jest mowa o:

1. **Ministrze Finansów** – rozumie się przez to odpowiednio ministra właściwego do spraw budżetu, ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz ministra właściwego do spraw instytucji finansowych;
2. **Zarządzie jednostki samorządu terytorialnego** – rozumie się przez to również wójta, burmistrza lub prezydenta miasta;

3. Układzie zadaniowym – rozumie się przez to zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów;

4. Odrębnych ustawach – rozumie się przez to ustawy inne niż niniejsza ustawa oraz ustawa budżetowa;

5. Środkach europejskich – rozumie się przez to środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 4 i 5a–5c;

6. Organizacjach pozarządowych – rozumie się przez to organizacje pozarządowe oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2016 r. poz. 239 i 395);

7. Jednostce w dziale – rozumie się przez to jednostkę sektora finansów publicznych, podległą ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowaną lub jednostkę sektora finansów publicznych obsługującą organ podległy ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowany;

8. Dysponencie części budżetowej – rozumie się przez to kierowników jednostek oraz organy wymienione w art. 139 ust. 2, właściwych ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów oraz kierowników państwowych jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 114 ust. 3 pkt 2, dysponujących częściami budżetu państwa.

Powiązania z innymi przepisami:

- art. 3 PożPubWolontU,
- art. 26 ust. 1 SamGminU,
- art. 26 ust. 1 SamPowiatU,
- art. 31 ust. 1 SamWojU,
- § 147, § 149, § 150 TechPrawodR.

I. Znaczenie regulacji

1. W art. 2 FinPubU ustawodawca zamieścił definicje wybranych pojęć użytych w przepisach FinPubU. Nie jest to jednak katalog obejmujący wszystkie wymagające wyjaśnienia pojęcia (czy też nawet większość z nich), które mają kluczowe znaczenie dla systemu

finansów publicznych (np. „wydatek”). Część pojęć ujętych w komentowanym przepisie ma zastosowanie wyłącznie do budżetu państwa („układ zadaniowy”, „jednostka w dziale”, „dysponent części budżetowej”).

Zgodnie z § 150 TechPrawodR, jeżeli dane określenie ma być używane w jednym znaczeniu w obrębie całej ustawy lub innego aktu normatywnego albo całej jednostki systematyzacyjnej danego aktu, jego definicję zamieszcza się odpowiednio w przepisach ogólnych tego aktu albo w przepisach ogólnych danej jednostki systematyzacyjnej. Stosownie natomiast do § 147 TechPrawodR, jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu. Jeżeli zachodzi konieczność odstąpienia od tej zasady, wyraźnie podaje się inne znaczenie danego określenia i ustala jego zakres odniesienia.

Istotny jest także wymóg, że w akcie normatywnym niższym rangą niż ustawa bez upoważnienia ustawowego nie formułuje się definicji ustalających znaczenia określeń ustawowych; w szczególności zaś w akcie wykonawczym nie formułuje się definicji, które ustalałyby znaczenia określeń zawartych w ustawie upoważniającej (§ 149 TechPrawodR).

II. Wyjaśnienie pojęć

2. Słowniczek używa jednolitego terminu „zarząd JST”, identyfikującego organy wykonawcze JST, niezależnie od ich ustrojowej konstrukcji (organy monokratyczne, organy kolegialne). Przez pojęcie „odrębne ustawy” nakazuje rozumieć ustawy inne niż FinPubU i ustawa budżetowa. Do ustaw odrębnych FinPubU odsyła w wielu przepisach dotyczących samorządu terytorialnego, np. zgodnie z art. 237 ust. 1 FinPubU w planie dochodów i wydatków budżetu JST określa się dochody i wydatki finansowane z tych dochodów, związane ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu jednostki, wynikającymi z odrębnych ustaw. Od pojęcia „odrębne ustawy” należy odróżnić pojęcie „odrębne przepisy”, które jest formułą szerszą, nieograniczającą się w zakresie obejmowanych desygnatów wyłącznie do aktów rangi ustawowej.

3. Odesłanie do PożPubWolontU w zakresie wyjaśnienia pojęcia „organizacje pozarządowe” pozwala wskazać, że są to – które nie są JSFP w rozumieniu FinPubU lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi i niedziałające w celu osiągnięcia zysku – osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną; w tym fundacje i stowarzyszenia (z wyłączeniem partii politycznych, związków zawodowych i organizacji pracodawców, samorządów zawodowych oraz fundacji utworzonych przez partie polityczne).

Status organizacji pozarządowych mają także:

- 1) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w RP, o stosunku Państwa do innych Kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;

- 2) stowarzyszenia JST;
- 3) spółdzielnie socjalne;
- 4) spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów SportU, które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

Art. 3. [Zakres finansów publicznych]

Finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności:

1. Gromadzenie dochodów i przychodów publicznych;
2. Wydatkowanie środków publicznych;
3. Finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa;
4. Zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne;
5. Zarządzanie środkami publicznymi;
6. Zarządzanie długiem publicznym;
7. Rozliczenia z budżetem unii europejskiej.

Powiązania z innymi przepisami:

- art. 5, 34, art. 44 ust. 3, art. 68 ust. 1 i 2 FinPubU.

I. Zakres pojęciowy finansów publicznych

1. Finanse publiczne z uwagi na swoją złożoność oraz wielopłaszczyznowe zastosowanie identyfikowane są głównie ze zjawiskami ekonomicznymi zachodzącymi w demokratycznym państwie. Stanowią one fundament prowadzenia polityki makroekonomicznej i fiskalnej państwa. Trudno wyobrazić sobie dynamiczne funkcjonowanie gospodarki narodowej bez zjawisk i procesów zachodzących z wykorzystaniem cech finansów publicznych. W literaturze przedmiotu najczęściej spotyka się stwierdzenia, zgodnie z którymi finanse publiczne są wyrazem stosunków społecznych i ekonomicznych powstających w trakcie nieustannych, dynamicznie ujętych procesów gromadzenia dochodów i przychodów oraz dokonywania wydatków i rozchodów – gospodarowania środkami pieniężnymi na cele publiczne (zob.: *E. Chojna-Duch*, Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne, Warszawa 2003, s. 8). Finanse publiczne są również definiowane jako formy i metody posługiwania się pieniądzem oraz metoda osiągania celu, której istotę stanowi posługiwanie się gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych [Zarys prawa finansowego, *E. Drgas* (red.), Toruń 1986, s. 4]. Przedmiot zainteresowania finansami publicznymi jest szeroki i ma charakter interdyscyplinarny. Nieliczni autorzy podają, że

finanse publiczne są instrumentem władzy, więc muszą być analizowane w kontekście funkcjonowania mechanizmu politycznego (S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2013, s. 39).

2. Z uwagi na doniosłe znaczenie dla asekuracji sprawnego funkcjonowania państwa – w szczególności w obszarze procedury uchwalania budżetu i wyznaczenia granicy państwowego długu publicznego – w Konstytucji RP został wyodrębniony rozdział X, zatytułowany „Finanse publiczne”. Pomimo że Konstytucja zawiera rozdział o takiej nazwie, to sam termin „finanse publiczne” nie został w niej zdefiniowany. Na początku rozdziału X Konstytucji RP ustawodawca wskazał, że środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w art. 216 FinPubU, wskazując dwustronny charakter finansów publicznych. Aktem prawnym, który kompleksowo reguluje zasady gospodarowania środkami publicznymi, jest FinPubU.

3. W komentowanym art. 3 FinPubU ustawodawca określił definicję legalną finansów publicznych, wskazując, że obejmują one procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Z takiej definicji wynika, że finanse publiczne z jednej strony są stałym elementem sekwencji (procesu) logicznie uporządkowanych czynności polegających na gromadzeniu dochodów – nieustannie uczestniczą w tym procesie – a równolegle z drugiej strony uczestniczą w działaniu polegającym na ich rozdysponowaniu na określone dobra społeczne, cele użyteczności publicznej. Procesy te z uwagi na efekty (rezultaty) oczekiwane przez państwo, władze lokalne, a także mieszkańców danej wspólnoty samorządowej muszą się wzajemnie przeplatać i powinny być na tyle mobilne (dynamiczne), aby nie zachwiały ładem i zasadami działania gospodarki finansowej państwa (czerpanie dochodów do budżetu państwa i ponoszenie wydatków budżetowych na cele i zadania użyteczności publicznej), gospodarki finansowej na płaszczyźnie JST oraz finansami wielu innych podmiotów publicznoprawnych.

Ważne

Istota dwustronnego charakteru finansów publicznych została określona w treści art. 216 Konstytucji RP. W świetle tego przepisu środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie. Z jednej strony następuje czerpanie, gromadzenie dochodów publicznych, z drugiej zaś – nieustannie ich rozdysponowanie, czyli ponoszenie wydatków publicznych.

Mając na uwadze złożoność oraz dwustronny charakter finansów publicznych, nie jest możliwe wymienienie w FinPubU wszystkich bezpośrednio sprzężonych w praktyki gospodarki finansowej procesów. Ustawodawca w treści art. 3 FinPubU postanowił wymienić jedynie te najbardziej regularne i standardowe, bez determinowania ich szczegółowego charakteru. Użyte przez ustawodawcę w art. 3 FinPubU stwierdzenie „w szczególności” oznacza, że wyartykułowany katalog procesów nie stanowi *constans*, a wręcz przeciwnie – może zostać poszerzony o inne czynności. Warto dodać, że pod rządami FinPubU05 w zestawieniu procesów składających się na termin „finanse publiczne” wymieniony był zbiór czynności polegających na „finansowaniu potrzeb pożyczkowych

budżetu jednostki samorządu terytorialnego”, którego w aktualnym katalogu ustawodawca nie wymienia.

II. Ogólna charakterystyka poszczególnych procesów wymienionych w art. 3 FinPubU

A. Gromadzenie dochodów i przychodów publicznych

4. Dokonywanie przez JST wydatków budżetowych na realizację zadań użyteczności publicznych wymaga uprzedniego zgromadzenia środków publicznych, do których – zgodnie z art. 5 FinPubU – zalicza się w szczególności dochody i przychody. W ujęciu terminologicznym przedmiotowe pojęcia mają odmienne znaczenia. W literaturze wskazuje się, że „przez przychody rozumie się wszelkie wpływy pieniężne uzyskane przez JSFP, korygowane jedynie o zwroty kwot niesłusznie pobranych, natomiast przez dochody – te przychody, które odpowiadają ustalonym kryteriom. Podstawowym kryterium jest tutaj definitywność przychodów, dochodami są przychody definitywne, niepodlegające zwrotowi” (A. Wernik, *Finanse publiczne*, Warszawa 2014, s. 45). W przeciwieństwie do takich kategorii, jak wydatki budżetowe i rozchody, w przepisach prawa finansowego została określona zasada głosząca, że dochody oraz przychody stanowią prognozy ich wielkości.

B. Wydatkowanie środków publicznych

5. Jednym z podstawowych procesów zachodzących w systemie finansów publicznych jest dokonywanie wydatków budżetowych. Wydatki publiczne są głównym instrumentem realizacji alokacyjnej funkcji finansów publicznych (W. Ziółkowska, *Finanse Publiczne. Teoria i Zastosowanie*, Poznań 2012, s. 154). Należy podkreślić, że podstawowe zasady dotyczące dokonywania wydatków budżetowych w JSFP zostały określone w treści art. 44 FinPubU. Zgodnie z jedną z zasad mającą zastosowanie na płaszczyźnie samorządu terytorialnego, wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej JST lub planie finansowym JSFP. Wydatkowanie środków publicznych powinno odbywać się z poszanowaniem zasad ich racjonalnego gospodarowania. Oznacza to, że wydatków publicznych – stosownie do wymogu zawartego w art. 44 ust. 3 FinPubU – powinno się dokonywać w sposób celowy i oszczędny. Należy dążyć do tego, aby w procesie ich ponoszenia była respektowana zasada efektywności ekonomicznej – przejawiająca się stosunkiem uzyskanych efektów z poniesionych nakładów. Przy dokonywaniu wydatków należy także uwzględnić metody i środki, które mają służyć osiągnięciu przyjętych do realizacji celów publicznych. Należy dodać, że dla zachowania wymagań wynikających z przepisów FinPubU wydatków budżetowych powinno się dokonywać w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, a także w wysokościach i terminach wynikających z zaciągniętych zobowiązań. Trzeba podkreślić, że uporczywe ignorowanie tych zasad może w konsekwencji skutkować pojawieniem się

ryzyka przejawiającego się naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Jak bowiem wynika z orzeczeń GKO, w zakresie dyscypliny finansów publicznych nie sposób stosować zasady: *co nie jest zakazane, jest dozwolone*, lecz należy stosować zasadę: *dozwolone (w zakresie wydawania środków publicznych) jest to, co prawo wyraźnie przewiduje* (np. orz. GKO z 29.10.2012 r., BDF1/4900/92/92/12/2423, Legalis). Wydatkowanie środków publicznych powinno odbywać się także z poszanowaniem zasady ustalonej w art. 52 ust. 1 pkt 2 FinPubU. W świetle tej kardynalnej zasady gospodarki finansowej wydatki ujęte w budżetach samorządowych stanowią nieprzekraczalny limit. Organy nadzoru nad gospodarką finansową JST podkreślają w wydanych orzeczeniach, że dyrektywny charakter wydatków oznacza, że JSFP może dysponować tylko takimi środkami, jakie zostaną jej przyznane w planie finansowym, i nie może dokonywać wydatków przekraczających wysokość zatwierdzoną w planie ani zaciągać przekraczających ten plan zobowiązań (np. uchw. RIO we Wrocławiu z 2.3.2011 r., Nr 26/2011).

C. Finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa

6. Definicja legalna potrzeb pożyczkowych budżetu państwa została podana w FinPubU. Według dyspozycji art. 76 FinPubU przez *potrzeby pożyczkowe budżetu państwa* należy rozumieć zapotrzebowanie na środki finansowe, które są niezbędne do sfinansowania deficytu budżetu państwa, budżetu środków europejskich oraz sfinansowania rozchodów budżetu państwa. W literaturze przedmiotu został ukształtowany podział potrzeb pożyczkowych budżetu na dwie fundamentalne kategorie – potrzeby pożyczkowe netto i brutto. „Ogólnie można przyjąć, że potrzeby pożyczkowe netto (PPN) wskazują kwotę rocznego przyrostu zadłużenia jednostki wynikającego ze sfinansowania deficytu budżetowego (oraz innych wskazanych prawnie pozycji) z wyłączeniem refinansowania długu. Z kolei potrzeby pożyczkowe brutto (PPB) to suma PPN oraz wielkości niezbędnej do pokrycia zapadającego w danym roku długu z poprzedniego okresu, na spłatę którego trzeba zaciągnąć nowe zobowiązania” [zob. *K. Marchewka-Bartkowiak*, *Potrzeby pożyczkowe jednostek sektora finansów publicznych*, Infos BAS Nr 17(131), 12.9.2012, s. 2].

Organem upoważnionym przez ustawodawcę do podejmowania działań w celu sfinansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz zarządzania długiem Skarbu Państwa jest MF. Realizując wymagania ustawowe, MF w imieniu Skarbu Państwa może przede wszystkim:

- 1) przeprowadzać emisję papierów wartościowych,
- 2) zaciągać zobowiązania finansowe na rynku krajowym i zagranicznym,
- 3) przeprowadzać operacje finansowe, także z wykorzystaniem finansowych instrumentów pochodnych,
- 4) podejmować decyzję w przedmiocie nadwyżki budżetu środków europejskich.

D. Zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne

7. Jednym z popularnych procesów permanentnie zachodzących w systemie finansów publicznych, w świetle art. 3 pkt 4 FinPubU, jest zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne. Na wstępie warto wyjaśnić znaczenie terminu „zobowiązanie”. Ponie-

waż przepisy FinPubU nie interpretują tego pojęcia, zasadne staje się przybliżenie go na podstawie zapisów KC. Zgodnie z dyspozycją art. 353 § 1 KC zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien je spełnić. Powszechne zasady zaciągania zobowiązań pieniężnych przez JSFP wynikają z art. 46 FinPubU, który wskazuje, że podmioty te mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki. Natomiast z analizy prawnej treści art. 261 FinPubU jednoznacznie wynika, że wysokość zaciąganych zobowiązań pieniężnych uwarunkowana jest wysokością kwot wydatków ujętych w zatwierdzonym planie finansowym. Zdaniem organów nadzoru nad gospodarką finansową JST, w przypadku zobowiązań zaciąganych w związku z wykonywaniem budżetu czy też planu finansowego w ramach danego roku budżetowego, dopuszczalną wysokość tych zobowiązań limituje plan wydatków budżetowych (np. uchw. RIO w Opolu z 23.12.2013 r., NA.III-0221-38/2013).

8. Oprócz zobowiązań pieniężnych JST mogą zaciągać również zobowiązania finansowe. Procedury zaciągania tego rodzaju zobowiązań zostały uregulowane w rozdziale 4 FinPubU (dział II), zatytułowanym „Ogólne zasady zaciągania zobowiązań przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych”. Aktualne normy szczegółowo określające zasady zaciągania zobowiązań finansowych umiejscowiono w art. 89–94 FinPubU. Podkreślenia wymaga, że ustawowym warunkiem zaciągania zobowiązań finansowych, tj. kredytu bądź pożyczki, oraz emitowania papierów wartościowych przez JST jest pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu, finansowanie planowanego deficytu, spłata wcześniej zaciągniętych zobowiązań wynikających z emisji papierów wartościowych, np. obligacji, i zaciągniętych pożyczek czy kredytów. Mogą to być również zobowiązania zaciągnięte w celu realizacji pożyczek na wyprzedzające finansowanie z udziałem środków pochodzących z budżetu UE.

9. Należy dodać, że ignorowanie zasad określonych w FinPubU przy zaciąganiu zobowiązań angażujących środki publiczne generuje ryzyko naruszenia reżimu dyscypliny finansów publicznych. Z dyspozycji art. 15 DyscypFinPubU wynika bowiem, że deliktem naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez JSFP.

Orzeczenie GKO z 18.6.2012 r., BDF1/4900/53/52-53/12/1416, Legalis

Zaciąganie zobowiązań czy wydatkowanie środków publicznych bez wymaganego prawnego upoważnienia jest jednoznacznym naruszeniem zasad gospodarowania publicznymi środkami pieniężnymi.

E. Zarządzanie środkami publicznymi

10. Podejmowanie decyzji finansowych na każdym szczeblu administracji publicznej jest rezultatem zarządzania. Proces zarządzania środkami publicznymi jest szczególnym

rodzajem złożonych działań i wielopłaszczyznowych czynności podejmowanych w celu realizacji zadań publicznych, gdyż zostają w niego zaangażowane środki pieniężne pochodzące od społeczeństwa. W dobie nowoczesnego zarządzania w celu wspomagania procesu podejmowania decyzji, zwłaszcza tych o charakterze finansowym, zasadne staje się stosowanie odpowiednich instrumentów zarządzania środkami publicznymi. Jednym z trwałych elementów przesądzających o skuteczności i efektywności zarządzania środkami pieniężnymi w JSFP jest planowanie. W literaturze przedmiotu spotyka się stwierdzenia, że planowanie, szczególnie to wieloletnie, umożliwia bardziej racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi (zob. *W. Ziółkowska*, *Finanse publiczne*, s. 221). Należy dodać, że proces planowania wieloletniego w sektorze publicznym jest zdeterminowany regulacjami prawnymi. Do fundamentalnych zalet planowania wieloletniego można zaliczyć przede wszystkim:

- 1) bardziej racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi (wzrost efektywności wydatkowania, powiązanie wydatków ze średnio- i długookresowymi priorytetami rządu, ułatwienie absorpcji funduszy UE, skoncentrowanie działań na średnio- i długookresowej stabilności finansów publicznych),
- 2) zwiększenie wiarygodności, przejrzystości i przewidywalności polityki fiskalnej,
- 3) dopasowanie do planowania na szczeblu unijnym (uzasadnienie do projektu FinPubU09, druk sejmowy Nr 1181, Sejm VI Kadencji).

W świetle przepisów FinPubU do ustawy budżetowej sporządzany jest, na okres czterech lat, plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, określane jako WPPF. Przy sporządzaniu tego zasadniczego dokumentu planistycznego w szczególności bierze się pod uwagę cele średniookresowej strategii rozwoju kraju, a także uwzględnia kierunki jego polityki społeczno-gospodarczej, ustalone przez Radę Ministrów. Kluczową cechą tego dokumentu jest również to, że stanowi podstawę do przygotowania projektu ustawy budżetowej. Oprócz tego WPPF wiąże funkcje państwa z celami i miernikami, które stanowią podstawę do oceny wykonania danej funkcji. Projekt WPPF przedstawia Radzie Ministrów w imieniu rządu MF. Struktura WPPF jest dosyć rozbudowana, a obligatoryjne elementy, jakie powinien zawierać ten dokument, są jednoznacznie ustalone w przepisach FinPubU.

11. Zmiana przepisów FinPubU09 spowodowała także wprowadzenie nowoczesnego instrumentu zarządzania środkami pieniężnymi na płaszczyźnie samorządu terytorialnego. Wprowadzone przez ustawodawcę rozwiązania prawne uruchomiły w JST nowoczesny instrument w postaci WPF, obejmującej okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat. Kompetencje w zakresie sporządzenia projektu uchwały WPF zostały ustawowo zarezerwowane wyłącznie dla zarządu JST. Zakres WPF oraz zasady proceduralne związane z tym planistycznym dokumentem określono w art. 226–232 FinPubU.

F. Zarządzanie długiem publicznym

12. Problematyka zarządzania długiem publicznym jest definiowana w literaturze przedmiotu w różny sposób. Według *A. Wernika* pojęcie to można określić jako „zapew-

nienie właściwej korelacji wpływów i rozchodów stanowiących wynik tych operacji, przy równoczesnym dążeniu do jak najbardziej korzystnych warunków zaciągania nowych pożyczek i eliminacji występujących zagrożeń” (A. Wernik, *Finanse publiczne*, s. 130).

Jednym z fundamentalnych elementów w procesie zarządzania długiem publicznym jest opracowywanie odpowiednich strategii pozwalających w szczególności monitorować założone cele, obejmujące koszty obsługi zadłużenia i ryzyko związane z tym procesem. Ustawodawca w treści art. 75 FinPubU jednoznacznie zobowiązał MF do opracowania czteroletniej strategii zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny. W przedmiotowym dokumencie powinien on uwzględnić m.in.:

- 1) uwarunkowania zarządzania długiem związane ze stabilnością makroekonomiczną gospodarki,
- 2) analizę poziomu państwowego długu publicznego,
- 3) prognozy poziomu państwowego długu publicznego i długu Skarbu Państwa,
- 4) prognozy kosztów obsługi długu Skarbu Państwa,
- 5) kształtowanie struktury zadłużenia,
- 6) prognozy i analizę niewymagalnych zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji Skarbu Państwa.

Strategia zarządzania długiem przedstawiana jest przez MF do zatwierdzenia Radzie Ministrów. W dalszej kolejności, po zatwierdzeniu strategii zarządzania długiem, Rada Ministrów – realizując wymóg zawarty w art. 75 FinPubU – przedkłada dokument Sejmowi wraz z uzasadnieniem projektu ustawy budżetowej.

W procesie zarządzania długiem wyróżnia się dwa rodzaje celów. Pierwszy z nich ma przede wszystkim zapewnić popyt rządu na środki pieniężne – jest on określany jako cel główny. Następnie można wyróżnić cele dodatkowe: na pierwszym wśród nich miejscu są podejmowane przez rząd działania, które mają doprowadzić do ograniczenia kosztów obsługi długu publicznego. Do najważniejszych celów branych pod uwagę przy zarządzaniu długiem publicznym można zaliczyć:

- 1) zapewnienie stałego dostępu władz publicznych do rynków finansowych,
- 2) efektywne zarządzanie nowymi emisjami papierów wartościowych,
- 3) minimalizację kosztów pozyskania i obsługi długu publicznego,
- 4) koordynowanie bieżącej i przyszłej zapadalności instrumentów Skarbu Państwa z wymagalnością zobowiązań Skarbu Państwa,
- 5) promowanie oszczędności, a zwłaszcza oszczędności długoterminowych gospodarstw domowych,
- 6) zapewnienie sprawnego funkcjonowania wtórnego rynku skarbowych papierów wartościowych (S. Owsiak, *Finanse publiczne*, s. 347).

G. Rozliczenia z budżetem UE

13. Od czasu przystąpienia Polski do krajów wspólnoty europejskiej w systemie finansów publicznych zachodzą stałe procesy obejmujące rozliczenia z budżetem UE. Problematyka dotycząca postępowania w przypadku rozliczeń z budżetem UE została szczegółowo uregulowana w licznych aktach prawnych. Trzeba jednak zauważyć, że ogólne przepisy

odnoszące się do kwestii tych rozliczeń są zawarte w Konstytucji RP. Jak wynika bowiem z postanowień art. 9 Konstytucji RP, „Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego”. Przepis tam sformułowany w aspekcie trwających rozliczeń z systemem budżetowym UE nie może być potraktowany niezależnie od wymagań określonych w treści art. 87 Konstytucji RP.

Zasady tych rozliczeń normują także traktaty, liczne dyrektywy i rozporządzenia. Wśród aktów prawnych decydujące znaczenie ma traktat normujący działanie UE, nazywany „Traktatem z Lizbony”. W Polsce obowiązuje on od 2.12.2009 r. – w tym dniu został opublikowany (t.j. Dz.U. Nr 203, poz. 1569). W dokumencie tym zagadnienia budżetowe zostały uregulowane w art. 310–325. W kontekście poruszonej problematyki rozliczeń z UE warto również wspomnieć o przepisach FinPubU, a w szczególności o: art. 110 pkt 4–6, art. 112 ust. 1 pkt 5 i 9, art. 114 ust. 2 pkt 5, art. 116 ust. 2 pkt 1–3 FinPubU.

14. W procesie rozliczeń istotne znaczenie ma budżet środków europejskich. Do polskiego porządku prawnego instytucja tego rodzaju budżetu została wprowadzona wraz ze zmianą przepisów FinPubU09. Stosownie do definicji legalnej, budżet środków europejskich jest rocznym planem dochodów i podlegających refundacji władcyków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Struktura budżetu środków europejskich obejmuje dochody i wydatki. W tym wyodrębnionym planie finansowym z jednej strony ujmuje się dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich, z drugiej zaś – formułuje się wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, ale w części podlegającej refundacji. Konfrontacja pomiędzy dochodami a wydatkami może ukształtować deficyt lub nadwyżkę budżetu środków europejskich. Należy podkreślić, że deficyt lub nadwyżka środków europejskich nie są wliczane do deficytu lub nadwyżki budżetu państwa.

Art. 4. [Zakres podmiotowy]

1. Przepisy ustawy stosuje się do:

- 1) jednostek sektora finansów publicznych;
- 2) innych podmiotów w zakresie, w jakim wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami.

2. Przepisy dotyczące jednostek samorządu terytorialnego stosuje się odpowiednio do związków metropolitalnych oraz związków gmin i powiatów.

Powiązania z innymi przepisami:

- art. 1, 5, 9, 10 FinPubU,
- art. 4 ust. 1 pkt 4, art. 4a, 9, 13 pkt 6–9 DyscypFinPubU,
- art. 164 Konstytucji RP,
- art. 64, 73b SamGminU,

- art. 65, 72c SamPowiatU,
- art. 44, 50, 94 ZwMetroWojŚIU.

1. Artykuł 4 FinPubU zawiera dwa odrębne przepisy. Pierwszy przepis (ust. 1) określa podmioty, do których stosują się przepisy FinPubU, a drugi (ust. 2) stanowi o odpowiednim stosowaniu tych przepisów FinPubU, które dotyczą JST do związków samorządów. Jest więc przepisem kolejnym, po art. 1 FinPubU, definiującym zakres przedmiotowy ustawy jako „sprawy” w nim wymienione.

2. Artykuł 4 ust. 1 FinPubU wskazuje dosłownie na dwie kategorie adresatów przepisów FinPubU – to JSFP oraz jednostki nienależące do sektora finansów publicznych. Głównym jednak celem art. 4 ust. 1 FinPubU jest podkreślenie, że niektóre z przepisów FinPubU dotyczą również jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych.

3. Jednostki sektora finansów publicznych określa art. 9 FinPubU. Wskazana w art. 4 ust. 1 pkt 1 FinPubU myśl o stosowaniu przepisów ustawowych do JSFP, przy wielości i różnorodności JSFP z art. 9 FinPubU, nie powinna prowadzić do nieuprawnionych wniosków. Nie każdy z przepisów FinPubU stosuje się w równym stopniu do każdej JSFP z art. 9 FinPubU.

Przepisy FinPubU składają się na normy prawne. Są wśród nich takie reguły, które dotyczą każdej JSFP, jak np. norma wyrażająca zasadę jawności finansów publicznych z art. 33 FinPubU czy norma o uprawnieniach i obowiązkach kierownika JSFP z art. 53 FinPubU. Są wśród nich również normy dotyczące jedynie określonej kategorii JSFP, jak np. norma o planach państwowych i samorządowych osób prawnych będących JSFP z art. 30 ust. 3 i art. 31 FinPubU czy normy dotyczące absolutorium z tytułu wykonania budżetu JST z art. 267–271 FinPubU. Przykładem przepisu wskazującego wyraźnie na wybiórcze stosowanie FinPubU do niektórych tylko JSFP jest art. 10 FinPubU. Według niego zakres stosowania FinPubU do tworzonych na jej podstawie JSFP jest inny niż zakres jej stosowania wobec JSFP z art. 9 pkt 8–14 FinPubU. Do ostatnio wymienionej grupy podmiotów przepisy FinPubU stosuje się odpowiednio na tyle, na ile z ustawy tworzącej dany pomiot (np. instytucję kultury z regulacjami jej finansów w art. 27 i 28 DziałKultU) nie wynika coś innego.

4. Rolą całego przepisu art. 4 ust. 1 FinPubU jest w istocie uwypuklenie myśli wynikającej z ust. 1 pkt 2, że adresatem części przepisów FinPubU są także – oprócz JSFP – również inne podmioty. Jednak nie wszystkie normy FinPubU dotyczą jednostek spoza sektora finansów publicznych, a tylko te, które są związane wykorzystywaniem przez te jednostki środków publicznych lub dysponowaniem przez nie środkami publicznymi. Definicję i rodzaje „środków publicznych” określa art. 5 FinPubU. Należy w tym miejscu podkreślić, że do jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych nie będą miały zastosowania wszystkie rodzaje środków publicznych z art. 5 FinPubU, a tylko te, które na skutek ich wydatkowania w formie transferu (np. dotacji budżetowej) znajdują się io4w dyspozycji podmiotu spoza kręgu JSFP.

Trzeba również zwrócić uwagę, że wśród poprzednio obowiązujących przepisów FinPubU98 i FinPubU05 nie było takiego przepisu jak obecny art. 4 ust. 1 pkt 2 FinPubU. Z tego powodu

w poprzednim stanie prawnym powstawały spory w kwestii, czy sankcje z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych mogą znajdować zastosowanie wobec podmiotów, które nie są JSFP (np. odpowiedzialność za wykorzystanie dotacji budżetowej niezgodnie z jej przeznaczeniem). W doktrynie i w orzecznictwie sądów administracyjnych powstały dwa skrajnie odmienne poglądy. Według pierwszego przepisy DyscypFinPubU nie mogą znajdować zastosowania do podmiotów spoza kręgu JSFP, gdyż środki publiczne, po przekazaniu tym podmiotom, tracą swój „publiczny” charakter (np. orz. GKO z 19.1.2006 r., DF/GKO/Odw.-85/112/RN-27/200/716, Biul. NDFP 2006 r., Nr 2, poz. 8). Według drugiego – podmioty nienależące do JSFP, skoro w pewnych sytuacjach podlegają określonym normom prawa finansowego, powinny z tego powodu być obejmowane sankcjami za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (np. orz. GKO z 14.9.2006 r., DF/GKO-4900-36/49/06/965, Legalis).

W konsekwencji powyższego zamieszczona w art. 4 ust. 1 FinPubU norma o stosowaniu przepisów FinPubU do podmiotów nienależących do sektora publicznego nie może być rozumiana dosłownie (skrajnie), aby próbować wyciągać wniosek, że każdy przepis znajduje zastosowanie do jednostek z art. 4 ust. 1 pkt 2 FinPubU – nienależących do kręgu JSFP. Tak nie jest.

5. Rodzajów jednostek spoza sektora finansów publicznych, które dotyczą niektóre tylko przepisy FinPubU, nie określa w pełnym zakresie FinPubU, a przepisy ustaw i aktów wykonawczych do ustaw, jakie są podstawą ubiegania się o środki publiczne, a potem dysponowania nimi. Chodzi tutaj jedynie o podmioty, które mogą korzystać ze środków europejskich (art. 2 pkt 5 FinPubU) i innych środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi oraz ze środków z dotacji udzielanych z budżetu państwa i budżetów JST.

W samej FinPubU pojęciem „beneficjent” określa się kategorie podmiotów, które mogą aplikować o środki publiczne będące środkami europejskimi i innymi środkami zagranicznymi z art. 202–210 FinPubU. Beneficjentami, w zależności od przepisu stanowiącego podstawę ubiegania się o te środki, mogą być zarówno JSFP, jak i jednostki spoza sektora finansów publicznych. Przykładem regulacji określającej podmiot spoza sektora publicznego, jaki może ubiegać się o środki publiczne, jest art. 151 FinPubU, ogólnie opisujący organizacje pozarządowe, które mogą aplikować do dysponentów budżetu państwa o pozyskanie dotacji finansującej zadania zlecone przez tego dysponenta. Należy przy tym podkreślić, że zastosowane pojęcie „organizacje pozarządowe”, zgodnie z art. 2 pkt 6 FinPubU, oznacza nie tylko organizacje pozarządowe, lecz także inne podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 PożPubWolontU.

Do innego przykładu jednostki niepublicznej, znajdującej zastosowanie w przepisach FinPubU, odnosi się konstrukcja zawarta w art. 221 FinPubU: zlecenie przez JST zadania realizacji celu publicznego. Według tego przepisu dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań zleconych przez JST mogą otrzymywać jednostki określane łącznym mianem jednostek nienależących do sektora finansów publicznych i niedziałających w celu osiągnięcia zysku.

W przepisach prawa dotacyjnego w różny sposób uściśla się beneficjentów dotacji, do których w konsekwencji znajdują zastosowanie niektóre przepisy FinPubU. Na przykład na podstawie art. 80 i 90 OświatU dotację podmiotową na działalność bieżącą

w zakresie kształcenia, wychowania i opieki otrzymują jednostki oświatowe prowadzone przez osoby fizyczne lub osoby prawne inne niż JST. To prawo finansowe, jako przepisy szczególne konstruujące tytuły do otrzymania środków z UE lub środków z krajowej dotacji budżetowej, doprecyzowuje zatem krąg podmiotów, które mogą otrzymać środki publiczne, czego konsekwencją jest stosowanie do nich niektórych przepisów FinPubU.

Z tego też względu nie można wobec tych podmiotów stosować każdego przepisu FinPubU, a tylko taki, którego zastosowanie wynika z kontekstu treści przepisu. Nie da się więc stosować regulacji dotyczących wykonywania budżetu państwa lub budżetu JST z tam zawartymi obowiązkami i zasadami gospodarowania środkami publicznymi, co innego bowiem wynika z kontekstu tych przepisów o wykonaniu budżetu i z zasady ogólnej z art. 51 FinPubU. Zgodnie z nią zamieszczenie w budżecie dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy rozszczeń czy zobowiązań wobec państwa lub JST ani rozszczeń tych osób wobec państwa lub JST.

6. Konsekwencją korzystania ze środków publicznych przez podmioty spoza kręgu JSFP jest zastosowanie do określonych sytuacji z nimi związanych niektórych tylko przepisów FinPubU. Można wśród nich wymienić szczególną normę z art. 43 FinPubU, według której prawo do realizacji zadań finansowych ze środków publicznych przysługuje ogólnie podmiotów, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej. Wynikająca stąd zasada równości mówi o interpretacji i stosowania przepisów szczególnych dotyczących nie tylko JSFP aplikujących o środki budżetowe i europejskie na swoje zadania, lecz także jednostek spoza kręgu JSFP.

Do przepisów wspólnych należą art. 168 i 169 FinPubU. Zawarto w nich regulację określającą przesłanki, których wystąpienie po stronie podmiotu, jaki otrzymał dotację, powoduje, że jest on zobowiązany zwrócić dotację do budżetu państwa. Analogiczną regulację dotyczącą zwrotu dotacji do budżetu JST określa art. 251 i 252 FinPubU. Powołane powyżej przepisy dotyczyć mogą zarówno JSFP, jak i dysponujących środkami publicznymi podmiotów niebędących JSFP. Zasady zwrotu środków europejskich i innych z bezzwrotnej pomocy zagranicznej określono w art. 207 FinPubU.

7. Jak wskazano wcześniej, celem regulacji z art. 4 ust. 1 FinPubU było zawarcie w ustawie informacji, że wbrew nazwaniu spraw mieszczących się w jej regulacji, niektóre z przepisów ustawowych znajdują zastosowanie do podmiotów spoza sektora finansów publicznych w zakresie korzystania ze środków publicznych. Wyrazem zabezpieczenia przestrzegania przez podmioty z art. 4 ust. 1 pkt 2 FinPubU norm dotyczących środków europejskich (i innych środków bezzwrotnych z zagranicy) oraz przestrzegania przepisów o dotacjach są normy sankcjonujące z art. 13 pkt 6–9 DyscypFinPubU (środki zagraniczne) i z art. 9 DyscypFinPubU (dotacje). Cechy osoby fizycznej jako dysponenta środków europejskich lub innej bezzwrotnej pomocy zagranicznej określono w art. 4a DyscypFinPubU. Z kolei cechy beneficjenta dotacji jako osoby z kręgu podmiotów spoza JSFP podano w art. 4 ust. 1 pkt 4 DyscypFinPubU. Według art. 4 ust. 1 pkt 4 DyscypFinPubU odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają osoby (fizyczne) wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki