



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 10 stycznia 2013 r.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych w składzie:

Przewodniczący:	<i>Zastępca Przewodniczącego GKO:</i>	Wojciech Robaczyński
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Maria Karlikowska
	<i>Członek GKO:</i>	Artur Walasik (<i>spr</i>)
Protokolant:		Hanna Kąkol

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 stycznia 2013 r. odwołania Obwinionej (X) – pełniącej w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Zespołu Medycznych Szkół Policealnych - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej z dnia 20 sierpnia 2012 r., sygn. akt: RKO.5011.151.2012, którym uznano Obwinioną (X) winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w **art. 18 pkt 2** 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.), polegającego na:

1) wykazaniu w dniu 10 kwietnia 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 marca 2010 r. (k. 35) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

- dz. 801 rozdz. 80130 § 0750 wykazano 33.744,73 zł z ewidencji księgowej wynika 36.497,17 zł (k. 8-9),

Sygn. akt BDF1/4900/105/104/12/2971

- dz. 801 rozdz. 80130 § 0830 wykazano 10.305,54 zł z ewidencji księgowej wynika 15.313,10 zł (k. 8-9).

Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 7.760,00 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej;

2) wykazaniu w dniu 9 lipca 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2010 r. (k. 36) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0750 wykazano 81.793,87 zł z ewidencji księgowej wynika 89.157,13 zł (k. 15-16),

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0830 wykazano 27.707,48 zł z ewidencji księgowej wynika 37.020,35 zł (k. 15-16).

Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 16.676,13 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej;

3) wykazaniu w dniu 8 października 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 30 września 2010 r. (k. 37) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0750 wykazano 108.389,41 zł z ewidencji księgowej wynika 117.845,89 zł (k. 23-24),

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0830 wykazano 35.548,73 zł z ewidencji księgowej wynika 48.488,71 zł (k. 23-24).

Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 22.396,46 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej;

4) wykazaniu w dniu 13 czerwca 2011 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2010 r. (k. 38-39) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0750 wykazano 142.602,41 zł z ewidencji księgowej wynika 155.024,10 zł (k. 30),

-dz. 801 rozdz. 80130 § 0830 wykazano 42.978,38 zł z ewidencji księgowej wynika 58.946,33 zł (k. 30).

Konsekwentnie, w w/w sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 28.389,64 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej;

5) wykazaniu w dniu 10 kwietnia 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec I kwartału 2010 r. (k. 41-42) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w nw. pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 234.693,76 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 3.272,39 zł (konto 101 „Kasa”),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 234.786,93 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 234.693,76 zł, a należało wykazać 238.059,32 zł;

6) wykazaniu w dniu 9 lipca 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec II kwartału 2010 r. (k. 43-44) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w nw. pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 1.365,84 zł (konto 101 „Kasa”),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 150.549,18 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 149.766,01 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 150.549,18 zł. a należało wykazać 151.131,85 zł;

7) wykazaniu w dniu 13 października 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec III kwartału 2010 r. (k. 45-46) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w nw. pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 1.856,62 zł (konto 101 „Kasa”),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 236.365,60 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 246.223,54 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 236.365,60 zł a należało wykazać 248.080,16 zł;

8) wykazaniu w dniu 28 stycznia 2011 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec IV kwartału 2010 r. (k. 47-48) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w nw. pozycjach:

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 9.543,82 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 9.578,69 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 139 „Inne rachunki bankowe”).

Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 9.543,82 zł a należało wykazać 9.578,69 zł

- w poz. N4.2 „należności wymagalne pozostałe” wykazano 13.073,83 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 11.939,23 zł (k. 92).

Konsekwentnie w poz. N4 „należności wymagalne” wykazano 16.111,77 zł a należało wykazać 14.977,17 zł

- w poz. N5.1 „pozostałe należności z tytułu dostaw towarów i usług” wykazano 1.837,71 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 7.440,09 zł (k. 92-93, 96),

- w poz. N5.2 „pozostałe należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika 708,93 zł (k. 93, 97),

- w poz. N5.3 „pozostałe należności z tytułów innych niż wymienione wyżej” wykazano 4.232,25 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 4.250,11 zł (k. 92).

Konsekwentnie, w poz. N5 „pozostałe należności” wykazano kwotę 6.069,96 zł a należało wykazać 12.399,13 zł

naruszając powyższymi czynami § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) oraz § 10 ust. 4 w zw. z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie

sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247)

oraz wymierzono Obwinionej karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

Orzeczenie niniejsze jest prawomocne w dniu jego wydania. Na niniejsze orzeczenie – w terminie 30 dni od dnia jego doręczenia – służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skargę wnosi się za pośrednictwem Głównej Komisji Orzekającej.

Uzasadnienie

Orzeczeniem z dnia 20 sierpnia 2012 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej uznała Panią (X) winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na:

- 1) wykazaniu w dniu 10 kwietnia 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 marca 2010 r. (k. 35) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

- dz. 801 rozdz. 80130 §0750 wykazano 33.744,73 zł z ewidencji księgowej wynika 36.497,17 zł (k. 8-9),

- dz. 801 rozdz. 80130 §0830 wykazano 10.305,54 zł z ewidencji księgowej wynika 15.313,10 zł (k. 8-9). (Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 7.760,00 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej.)

2) wykazaniu w dniu 9 lipca 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2010 r. (k. 36) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

- dz. 801 rozdz. 80130 §0750 wykazano 81.793,87 zł z ewidencji księgowej wynika 89.157,13 zł (k. 15-16),

- dz. 801 rozdz. 80130 §0830 wykazano 27.707,48 zł z ewidencji księgowej wynika 37.020,35 zł (k. 15-16). (Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 16.676, 13 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej.)

3) wykazaniu w dniu 8 października 2010 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 30 września 2010 r. (k. 37) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

- dz. 801 rozdz. 80130 §0750 wykazano 108.389,41 zł z ewidencji księgowej wynika 117.845,89 zł (k. 23-24),

- dz. 801 rozdz. 80130 §0830 wykazano 35.548,73 zł z ewidencji księgowej wynika 48.488,71 zł (k. 23-24).

(Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 22.396,46 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej.)

4) wykazaniu w dniu 13 czerwca 2011 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2010 r. (k. 38-39) dochodów wykonanych w kwotach innych niż wynikające z ewidencji księgowej w poniższych podziałkach klasyfikacji budżetowej:

- dz. 801 rozdz. 80130 §0750 wykazano 142.602,41 zł z ewidencji księgowej wynika 155.024,10 zł (k. 30),

- dz. 801 rozdz. 80130 §0830 wykazano 42.978,38 zł z ewidencji księgowej wynika 58.946,33 zł (k. 30).

(Konsekwentnie, w ww. sprawozdaniu wykazano dochody wykonane ogółem w kwocie niższej o 28.389,64 zł niż wynikająca z ewidencji księgowej.)

5) wykazaniu w dniu 10 kwietnia 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec I kwartału 2010 r. (k. 41-42) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w n/w pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 234.693,76 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 3.272,39 zł (konto 101 "Kasa"),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 234.786,93 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

(Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 234.693,76 zł, a należało wykazać 238.059,32 zł.)

6) wykazaniu w dniu 9 lipca 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec II kwartału 2010 r. (k. 43-44) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w n/w pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 1.365,84 zł (konto 101 „Kasa”),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 150.549,18 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 149.766,01 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

(Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 150.549, 18 zł a należało wykazać 151.131,85 zł.)

7) wykazaniu w dniu 13 października 2010 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec III kwartału 2010 r. (k. 45-46) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w n/w pozycjach:

- w poz. N3.1 „gotówka” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 1.856,62 zł (konto 101 „Kasa”),

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 236.365,60 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 246.223,54 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 132 „Rachunek dochodów własnych”).

(Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 236.365,60 zł a należało wykazać 248.080,16 zł.)

8) wykazaniu w dniu 28 stycznia 2011 r. w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej wg stanu na koniec IV kwartału 2010 r. (k. 47-48) danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w n/w pozycjach:

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano 9.543,82 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 9.578,69 zł (suma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej” i konta 139 „Inne rachunki bankowe”).

Konsekwentnie w poz. N3 „gotówka i depozyty” wykazano 9.543,82 zł a należało wykazać 9.578,69 zł

- w poz. N4.2 „należności wymagalne pozostałe” wykazano 13.073,83 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 11.939,23 zł (k. 92).

(Konsekwentnie w poz. N4 „należności wymagalne” wykazano 16.111,77 zł a należało wykazać 14.977,17zł.)

- w poz. N5.1 „pozostałe należności z tytułu dostaw towarów i usług” wykazano 1.837,71 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 7.440,09 zł (k. 92-93,96),

- w poz. N5.2 „i pozostałe należności z tytułu podatków i składek na ubezpieczenia społeczne” wykazano 0,00 zł z ewidencji księgowej wynika 708,93 zł (k. 93, 97),

Sygn. akt BDF1/4900/105/104/12/2971

- w poz. N5.3 „pozostałe należności z tytułów innych niż wymienione wyżej” wykazano 4.232,25 zł z ewidencji księgowej wynika kwota 4.250,11 zł (k. 92).

(Konsekwentnie, w poz. N5 „pozostałe należności” wykazano kwotę 6.069,96 zł a należało wykazać 12.399,13 zł.)

Powyższymi czynami naruszono § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103), § 10 ust. 4 w zw. z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2010r., Nr 43, poz. 247) oraz dyscyplinę finansów publicznych w rozumieniu obowiązującego w czasie popełnienia czynów i w czasie orzekania art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Za wszystkie powyższe czyny, na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komisja I instancji wymierzyła łączną karę upomnienia.

W uzasadnieniu orzeczenia stwierdzono, że materiał dowodowy jednoznacznie wskazuje na niezgodność danych w sprawozdaniach Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej (karty 47 - 50 akt sprawy) z ewidencją księgową (karty 20 - 46 akt sprawy). Niezgodności z ewidencją księgową wystąpiły również w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych jednostki budżetowej (karty 53 - 59 akt sprawy).

Komisja I instancji zważyła, że na podstawie art. 41 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów finansów publicznych. Przepisem wykonawczym do powyższego artykułu, wskazującym obowiązek sporządzenia i przedłożenia sprawozdania jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103). Z § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej jednoznacznie wynika, że sprawozdanie powinno być sporządzone przez kierownika jednostki w sposób rzetelny i prawidłowy, zgodny z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej oraz opatrzone odpowiednim podpisem. Jednocześnie, zgodnie z regulacjami § 10 ust. 4 w związku z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów

publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2010 r. Nr 43, poz. 247) w ramach sprawozdań RB-N obowiązują sprawozdania jednostkowe, które są sporządzane przez kierownika jednostki sporządzającej takie sprawozdanie na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji księgowej danej jednostki oraz innych dokumentów dotyczących tej jednostki i sprawozdania te należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Z przytoczonych przepisów wynika, że to kierownik jednostki jest zobowiązany sporządzić i przekazać sprawozdanie odbiorcy tego sprawozdania, niezależnie od tego, kto technicznie przygotował dane do tego sprawozdania. Podpis kierownika jednostki na tym sprawozdaniu oraz czynności skutecznego pod względem prawnym przekazania sprawozdania odbiorcy są czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki. Zakresu reprezentacji nie można z kolei przenieść ani ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich (orzeczenie GKO z dnia 16 października 2010 roku sygn. akt BDF1/4900/54/61/10/51). Tym samym brak było podstaw prawnych uznania argumentu Obwinionej dochodzenia odpowiedzialności od głównej księgowej. W świetle powyższego, Komisja I instancji podzieliła opinię Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, że nie można przypisać głównej księgowej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nawet, jeżeli złożyła oświadczenie, że jest odpowiedzialna za popełnione błędy i jest gotowa ponieść za nie odpowiedzialność (karta 146 akt sprawy).

Zdaniem Komisji I instancji, nie zasługiwała na uwzględnienie, podnoszona przez Obwinioną, kwestia wejścia w życie nowego brzmienia art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Otóż, na podstawie art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, penalizowany był czyn polegający na wykazaniu w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Powyższy przepis został zmieniony ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 roku - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157 poz. 1241). Zgodnie z art. 65 pkt 6 i art. 123 tej ustawy, 1 stycznia 2010 roku weszła w życie zmiana brzmienia art. 18 pkt 2 ustawy, zgodnie z którą penalizacji podlega niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowaniu albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Z powyższego wynika, że wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej podlegało penalizacji od dnia wejścia w życie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów

publicznych tj. od 1 lipca 2005 r. Nie zaistniała zatem w sprawie, zmiana zakresu przedmiotowego dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy.

Odnosząc się do podniesionego przez Obwinioną zarzutu znikomego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych wywołanego stwierdzonymi nieprawidłowościami, Komisja I instancji podkreśliła, iż naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy jest czynem formalnym. Do jego znamion nie należy zaistnienie uszczerbku w finansach jednostki. Nie zasługiwały również na uwzględnienie argumenty obrońcy Obwinionej przywołane na rozprawie. Nie ma przy tym znaczenia, że główna księgową dopuściła się wadliwego sporządzenia sprawozdań, gdyż istota sprawy w świetle postawionego zarzutu sprowadza się do określenia, kto ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. za wykazanie tych danych a nie za sporządzenie projektu sprawozdania. Komisja I instancji uznała, że Obwiniona nie podjęła skutecznych działań, które mogłyby przeciwdziałać powstaniu ewentualnych nieprawidłowości w sprawozdawczości. Sama przyznała, że nie weryfikowała w żaden sposób sporządzonych, przedłożonych jej do zatwierdzenia sprawozdań. Zdaniem Komisji, należy przyjąć, że przekonanie, iż sporządzone sprawozdania są zgodne z ewidencją księgową było bezpodstawne. Powyższe założenie doprowadziło do naruszenia przytoczonych przepisów. Dokonując właściwej analizy przedkładanych dokumentów, Obwiniona mogła wypełniać swoje obowiązki w zakresie sprawozdawczości zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zaniechanie dokonania weryfikacji działań podległych pracowników został przez Komisję uznane za uchybienie obowiązkowi kierownika jednostki.

W dniu 24 września 2012 r. Obwiniona zaskarżyła orzeczenie w całości, podnosząc następujące zarzuty.

Naruszenie prawa materialnego, tj. art. 19 ust. 1 w zw. z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez przyjęcie, iż Obwiniona swoim działaniem popełniła czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych w sytuacji, gdy zebrany w sprawie materiał dowodowy uzasadniał co najwyżej przyjęcie, iż doszło do wyczerpania znamion nieumyślnego zaniechania braku wystarczającego nadzoru nad pracą głównej księgowej w zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych.

Naruszenie prawa materialnego, tj. art. 19 ust. 2 poprzez bezzasadne przyjęcie, iż Obwinionej można przypisać winę, w sytuacji gdy, zebrany w sprawie materiał dowodowy jednoznacznie wskazuje, iż mimo dołożenia przez Obwinioną staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, tj. nauczyciela, któremu powierzono funkcję dyrektora szkoły, przejawiającej się w skierowaniu głównej księgowej na szkolenia kierunkowe dotyczące zmian w prawie oraz zapewnienia fachowej literatury i specjalistycznego oprogramowania komputerowego, naruszenia nie można było uniknąć wyłącznie wskutek nienależytego wykonywania obowiązków przez główną księgową.

Kolejny zarzut dotyczył błędu w ustaleniach faktycznych, przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia, polegającego na przyjęciu iż Obwiniona nie weryfikowała w żaden sposób sporządzonych i przedłożonych jej do zatwierdzenia sprawozdań, w sytuacji gdy Obwiniona na rozprawie w dniu 20 sierpnia 2012 r. zeznała, iż takiej weryfikacji dokonywała.

W odwołaniu podniesiono również naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na treść orzeczenia, tj. art. 135 ust. 2 pkt 5 ustawy poprzez niepełne opisanie czynów przypisanych Obwinionej, w szczególności nieokreślenie postaci winy oraz sposobu ich popełnienia.

Obwiniona zwróciła uwagę na niewspółmierność orzeczonej kary do skutków naruszenia, w sytuacji gdy Obwiniona swoim własnym staraniem, poznawszy wyniki kontroli przeprowadzonej w kierowanej jednostce, doprowadziła do niezwłocznego usunięcia wszystkich uchybień i wzmogła nadzór nad pracą głównej księgowej, tym samym należało uznać niecelowość orzekania kary upomnienia z uwagi na jej zupełny brak znaczenia dla indywidualnego i społecznego oddziaływania kary.

Na podstawie art. 147 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odwołująca się wniosła o:

- 1) uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i uniewinnienie Obwinionej od popełnienia zarzucanych jej czynów, względnie
- 2) uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i umorzenie postępowania.

Rozpatrując odwołanie Obwinionej, Główna Komisja Orzekająca – na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego oraz obowiązujących w dacie orzekania przepisów – ustaliła, co następuje. Odnośnie do argumentacji Obwinionej dotyczącej charakteru czynu

przypisanego, tj. nieumyślnego zaniechania braku wystarczającego nadzoru nad pracą głównej księgowej w zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych, Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, że zgodnie z przywołanymi prawidłowo w sentencji zaskarżonego orzeczenia przepisami prawa materialnego, tj. rozporządzeń określających zasady, treść oraz tryb sporządzania sprawozdań z przebiegu procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych (dalej sprawozdań budżetowych), obowiązek sporządzenia sprawozdań ciąży na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych. Przygotowanie sprawozdania budżetowego polegające na umieszczeniu we właściwych pozycjach kwot wynikających z ewidencji księgowej może zostać powierzone pracownikowi jednostki sektora finansów publicznych, w szczególności głównemu księgowemu tej jednostki. Przygotowany w ten sposób dokument nie zawierający akceptacji (podpisu) kierownika jednostki, zdaniem Główniej Komisji Orzekającej, nie może zostać uznany za sprawozdanie budżetowe w rozumieniu przepisów prawa finansów publicznych.

Realizowany prawidłowo i wyczerpująco przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych nadzór nad wykonywaniem powierzonych pracownikom obowiązków dotyczy w przypadku sprawozdawczości budżetowej czynności związanych z przygotowaniem sprawozdania, a więc w szczególności prawidłowego odzwierciedlenia we właściwych pozycjach sprawozdań budżetowych danych wynikających z prowadzonej przez jednostkę ewidencji księgowej. Nie należy bowiem, zdaniem Główniej Komisji Orzekającej, utożsamiać sporządzenia sprawozdania budżetowego z operacjami rachunkowymi, przetwarzaniem (agregowaniem lub podziałem) danych ujętych w ewidencji księgowej na potrzeby ich właściwego ujęcia w poszczególnych pozycjach sprawozdania. Główna Komisja Orzekająca nie ma żadnych wątpliwości, iż obowiązkiem spoczywającym na kierowniku jednostki sektora finansów publicznych, związanym z reprezentowaniem tej jednostki na zewnątrz, jest sporządzenie i przekazanie sprawozdania budżetowego. Wykazanie następuje dopiero w chwili przekazania podpisanego sprawozdania do właściwego odbiorcy. Tym samym zarzut naruszenia w zaskarżonym orzeczeniu art. 19 ust. 1 w zw. z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy uznać za bezpodstawny.

Główna Komisja Orzekająca, mając na uwadze dyrektywę art. 24 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – niezależnie od treści odwołania – podjęła się porównania obowiązujących w datach naruszenia i orzekania

przepisów. W tym względzie - zdaniem Głównej Komisji Orzekającej - należy wziąć pod uwagę nie tylko treść art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w którym wskazane zostały znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, i w odniesieniu do którego ocena Komisji I instancji, iż w przedmiotowej sprawie w dacie naruszenia dyscypliny finansów publicznych ustawa nie była względniejsza dla Obwinionej, jest właściwa.

Obok wskazanego przepisu, rozważenia wymagają również zmiany w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wynikające z uchylecia przepisu art. 22 oraz zmiany art. 26 tej ustawy. W pierwszym przypadku uchylenie przepisu skutkuje tym, iż dyrektywy kary w dacie naruszenia powiązane były z charakterem działania lub zaniechania działania skutkującego naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, a więc w szczególności jego umyślnością lub nieumyślnością. Natomiast w dacie orzekania dyrektywy kary powiązane zostały z oceną skutków naruszenia dyscypliny finansów publicznych, przede wszystkim skutków o charakterze finansowym. Wskazane zmiany oznaczają, iż w dacie orzekania kara powiązana została z efektem działania lub zaniechania działania przypisanego Obwinionemu (*effectus*); natomiast w dacie naruszenia obowiązująca ustawa wiązała wysokość kary z przesłankami, motywami działania lub zaniechania działania przypisanego Obwinionemu (*causa*).

Dyrektywa kary upomnienia (treść art. 35 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) obowiązująca w dacie naruszenia dyscypliny finansów publicznych wskazywała na nieumyślność naruszenia lub nieznaczny stopień szkodliwości tego naruszenia. Zgodnie z art. 35 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązującym w dacie orzekania, karę upomnienia można wymierzyć w szczególności w przypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest znaczny. Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, mając na uwadze charakter przypisanego Obwinionej naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w przypadku którego nie występuje skutek finansowy, należy uznać, że obowiązujące w dacie naruszenia przepisy określające dyrektywy kary nie są względniejsze dla Obwinionej. Przepisy obowiązujące w dacie naruszenia określały w szerszym zakresie przesłanki wymierzenia przez komisje orzekające dotkliwszej kary za czyn przypisany Obwinionej.

Główna Komisja Orzekająca oceniła z urzędu względność dla Obwinionej przepisów art. 26 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W dacie

orzekania – zgodnie z art. 26 ust. 2 ustawy – do działań lub zaniechania działania określonych w art. 18 pkt 2 ustawy – stosuje się odpowiednio ust. 1 tego przepisu. Zgodnie z przywołanym przepisem nie stanowi naruszenia działanie lub zaniechanie działania, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania działania – łącznie w roku budżetowym kwoty minimalnej, określonej zgodnie z ust. 3 tego przepisu. Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, konieczne jest ustalenie, w przypadku których czynów określonych w art. 18 pkt 2 ustawy stosować należy dyrektywę art. 26 ust. 2 ustawy. W art. 18 pkt 2 ustawy określone zostały trzy rodzaje naruszeń: a) niesporządzenie w terminie sprawozdania; b) nieprzekazanie w terminie sprawozdania; c) wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, znamiona dwóch pierwszych czynów, wyrażające się w niedopełnieniu terminu wykluczają możliwość stosowania względem nich wyłączenia określonego w analizowanym przepisie art. 26 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 2 ustawy. Wymaga natomiast szczegółowego rozważenia, w jakim zakresie należy stosować dyrektywę wskazanych przepisów w przypadkach czynów polegających na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową.

Mając na uwadze, iż odpowiednie rozporządzenia wprowadzają obowiązek sporządzania obok sprawozdań jednostkowych również sprawozdań łącznych, zbiorczych i skonsolidowanych, zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, czyn polegający na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową dotyczyć będzie wyłącznie tych części sprawozdań (zarówno jednostkowych oraz pozostałych), w których ujęte zostają wartości, których ustalenie wymaga wykorzystania przynajmniej jednej kwoty wynikającej z ewidencji księgowej prowadzonej przez jednostkę sektora finansów publicznych sporządzającą to sprawozdanie.

Konsekwentnie znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy nie odnoszą się do danych wykazywanych w tych pozycjach sprawozdań jednostkowych, które są rezultatem operacji arytmetycznych dokonywanych na ujętych w tych sprawozdaniach danych pochodzących bezpośrednio z ewidencji (np. kwota wydatków ujętych łącznie dla działu klasyfikacji budżetowej stanowiąca sumę danych wykazanych w poszczególnych rozdziałach klasyfikacji budżetowej). W takim przypadku błędne umieszczenie kwoty w sprawozdaniu jest konsekwencją błędnych operacji na danych, które nie wynikają bezpośrednio z ewidencji księgowej. Podobnie nie można wykazać znamion

naruszenia, określonego w art. 18 pkt 2 ustawy w przypadku tych pozycji innych sprawozdań niż jednostkowe, w których wykazywane dane stanowią rezultat operacji arytmetycznych dokonywanych wyłącznie na danych wykazanych w sprawozdaniach jednostkowych.

Rozstrzygnięcie powyższe ma znaczenie w przypadku kiedy w trakcie roku budżetowego doszłoby do więcej niż jednego działania lub zaniechania działania, o którym stanowi art. 26 ust. 1 ustawy, kiedy uznaje się, iż nie doszło do naruszenia, jeżeli łącznie w ciągu roku budżetowego nie została przekroczona kwota minimalna. Łączeniu nie powinny podlegać te wartości, które stanowią wynik przetwarzania (np. sumowania) innych błędnie wykazanych jednostkowych wartości pochodzących z ewidencji księgowej.

Odnosząc się do przedmiotowej sprawy należy również zauważyć, iż art. 26 ust. 1 ustawy wskazuje, iż łączenie następuje w okresie roku budżetowego, którym zgodnie z art. 109 ust. 4 ustawy o finansach publicznych jest rok kalendarzowy. W związku z powyższym, należy podnieść, iż na jednostki sektora finansów publicznych nałożone zostały obowiązki sporządzania sprawozdań za różne okresy w ciągu roku (np. sprawozdań miesięcznych, kwartalnych, półrocznych) oraz sprawozdań rocznych. W związku z powyższym niezbędnym staje się ustalenie, czy powielany w kolejnych sprawozdaniach budżetowych (np. miesięcznych) błąd należy sumować. Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej – zgodnie ze znamionami naruszenia określonymi w art. 18 pkt 2 ustawy (wykazanie w sprawozdaniu) – jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy uznać każdy z tych czynów. W szczególności w przypadku tego samego błędu wykazanego w kolejnych miesięcznych sprawozdaniach, łączną kwotą będzie suma tych błędów wykazywanych w każdym kolejnym sprawozdaniu. W tym miejscu należy również wskazać, iż w przypadku sprawozdania rocznego, którego sporządzenie będzie możliwe dopiero po zakończeniu roku budżetowego, zgodnie z dyrektywą art. 21 zd. 1 ustawy, wykazanie danych niezgodnych z ewidencją księgową należy uznać za naruszenie popełnione w dacie sporządzenia sprawozdania (a więc w dacie roku następującego po roku budżetowym, którego to sprawozdanie dotyczy). W konsekwencji nie należy łączyć – w rozumieniu art. 26 ust. 1 ustawy – błędów wykazanych w tym sprawozdaniu z błędami wykazanymi w sprawozdaniach sporządzanych w datach roku budżetowego, którego dotyczą sprawozdania sporządzane za okresy krótsze niż rok. Natomiast uzasadnionym będzie uwzględnienie tych błędów łącznie z błędami wykazywanymi w sprawozdaniach budżetowych sporządzanych w tym samym roku budżetowym, w którym sporządzone zostało sprawozdanie roczne.

Odnosząc się do sformułowanego w odwołaniu zarzutu, iż w przedmiotowej sprawie Obwiniona dochowała wymaganej należytej staranności, a w związku z czym związana dyrektywą art. 19 ust. 2 zd. 2 ustawy Komisja I instancji powinna uniewinnić ją od zarzucanego czynu, Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę na następujące kwestie. Z zebranego materiału dowodowego oraz wyjaśnień składanych przez Obwinioną w trakcie postępowania wynika, iż podjętymi działaniami, które mają dowodzić dochowania przez Obwinioną należytej staranności są: zakup oprogramowania komputerowego, zakup fachowej literatury z zakresu rachunkowości oraz szkolenia głównej księgowej z tego zakresu. Mając na uwadze zajmowane przez Obwinioną stanowisko kierownika jednostki sektora finansów publicznych, Główna Komisja Orzekająca nie może uznać, iż wskazane działania zapewniają właściwe wykonywanie obowiązków przez główną księgową w zakresie rachunkowości jednostki.

Natomiast uwzględniając charakter naruszenia określonego w art. 18 pkt 2 ustawy, należy wskazać, iż dołożenie należytej staranności wymagać będzie podjęcia działań zapewniających kompatybilność urządzeń księgowych wprowadzonych w systemie rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych z wymaganiami wynikającymi z konieczności właściwej prezentacji danych z ewidencji księgowej w sporządzanych sprawozdaniach budżetowych. Mając na uwadze obowiązki i uprawnienia kierownika jednostki wynikające z ustawy o rachunkowości, Główna Komisja Orzekająca wskazuje, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy, jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. kierownik jednostki określa zasady prowadzenia i politykę rachunkowości jednostki. Zgodnie natomiast z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości odpowiedzialnym za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości (obejmującej przyjęte zasady rachunkowości) odpowiada kierownik jednostki.

Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, wyłącznie na Obwinionej, jako kierowniku jednostki, spoczywał obowiązek wprowadzenia odpowiednich rozwiązań w zakresie przetwarzania danych ujętych w ewidencji księgowej na potrzeby realizacji obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej. W tym miejscu należy wskazać na dyrektywę art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej. Prowadzenie prawidłowo ewidencji księgowej może być bowiem niewystarczające dla prawidłowego sporządzania sprawozdań budżetowych, ze względu na

niemożność prostego przenoszenia danych ujmowanych w systemie rachunkowości jednostki (zgodnie z ustawą o rachunkowości) do sprawozdań budżetowych podlegających reżimowi ustawy o finansach publicznych. W konsekwencji przesłanką uniewinnienia nie może być w tym przypadku prawidłowość prowadzonej ewidencji księgowej, na co powołuje się Obwiniona wskazując, iż żadna z kontroli nie wskazywała w tym zakresie uchybień.

Reasumując, zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, w zakresie dostępnych Obwinionej działań było wprowadzenie odpowiednich rozwiązań w zasadach prowadzenia rachunkowości jednostki (np. kont analitycznych), dzięki którym możliwe byłoby uniknięcie błędów w sporządzanych przez Nią sprawozdaniach budżetowych. Działania takie zależne były od jej decyzji, nie wymagały zgody lub działania innych osób, albowiem to Obwiniona jako kierownik jednostki odpowiada za jej rachunkowość, a tym samym również zdolność wyodrębnienia w ramach ewidencji księgowej danych niezbędnych dla prawidłowego sporządzenia sprawozdań budżetowych.

Główna Komisja Orzekająca, odnosząc się do kwestii znikomej szkodliwości przypisanego czynu dla finansów publicznych, zwraca uwagę, iż zgodnie z art. 3 ustawy o finansach publicznych w związku z art. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, szkody dla finansów publicznych nie można utożsamiać ze szkodą dla środków publicznych. Ustawa o finansach publicznych wyraźnie odróżnia od siebie pojęcie „środki publiczne” wskazując ich źródła (art. 5 ustawy o finansach publicznych) i przeznaczenie (art. 6 ustawy o finansach publicznych) od pojęcia „finanse publiczne”, które rozumiane są jako procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem tych środków. Zatem w przedmiotowej sprawie, szkodliwością dla finansów publicznych jest zniekształcenie zawartej w sprawozdaniach budżetowych informacji w stosunku do rzeczywistego przebiegu procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych w kierowanej przez Obwinioną jednostce sektora finansów publicznych.

Mając na uwadze powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła jak w sentencji.