



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 8 października 2015 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Marek Gluch
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Agata Kasica
	<i>Członek GKO:</i>	Paweł Kryczko (spr.)
Protokolant:		Dorota Machnicka

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 8 października 2015 r., odwołania wniesionego przez Obrońcę Obwinionej - pełniącej w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Zespołu Szkół - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt: RKO/7101/83/14, którym Regionalna Komisja Orzekająca uznała Obwinioną odpowiedzialną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w:

- art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na tym, że w (...), w okresie od 11 lutego 2012 r. do końca 2013 r. naruszała przepis art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 i 4 w związku z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, poprzez nienależyte wykonywanie jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół, w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów, co miało wpływ na dokonywanie bez podstawy prawnej, z naruszeniem przepisu art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych, wydatków od 11 lutego 2012r. do końca roku 2012r. w kwocie łącznej 20.734,24 zł i w 2013 r. w kwocie łącznej 26.579,04 zł przez Księgową Zespołu Szkół, która nie była upoważniona do tych czynności,
- art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez to, że, 10 stycznia 2014 r. dopuściła się naruszenia § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103 z późn.zm.), a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i

ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119) poprzez wykazanie w jednostkowym miesięcznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego w rozdziale 80110 „Gimnazja” § 4010 „wynagrodzenia osobowe”, § 4210 „zakup materiałów i wyposażenia”, § 4260 „zakup energii”, za okres od początku roku do 31 grudnia 2013 r. w kolumnie „wydatki wykonane” danych niezgodnych z ewidencją księgową konta 130 „rachunek bieżący jednostki”,

oraz wymierzyła Obwinionej karę nagany i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł,

- 1) na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 oraz art. 147 ust. 1 pkt 2a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) zwanej dalej ustawą, uchyla orzeczenie Komisji I instancji w zaskarżonej części i uniewinnia (...) w zakresie, w którym uznano ją odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy oraz umarza postępowanie w pozostałym zaskarżonym zakresie,**
- 2) na podstawie art. 167 ust. 2 ustawy koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.**

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

Rozpatrując sprawę GKO ustaliła, co następuje.

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych właściwy w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach, zwany dalej „Rzecznikiem” wnioskiem o ukaranie z dnia 2 września 2014 r. wniósł o uznanie (...) - zatrudnionej w chwili popełnienia czynu na stanowisku Dyrektora Zespołu Szkół

, za winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na tym, że:

- 1) dopuściła się w latach 2012 - 2013 naruszenia art. 68 ust. 1 oraz ust 2 pkt 1 i 4, w związku z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, poprzez nienależyte wykonywanie jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół, w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów, co miało wpływ na dokonywanie bez podstawy prawnej, z naruszeniem art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych, wydatków w 2012 r. w kwocie łącznej 23.164,85 zł, w 2013 r. w kwocie łącznej 26.579,04 zł przez księgową Zespołu Szkół, która nie była upoważniona do tych czynności. Czyny te wypełniają przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności

za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) zwanej dalej ustawą;

- 2) dopuściła się naruszenia § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej poprzez wykazanie w jednostkowym miesięcznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 31 grudnia 2013 r. w kolumnie "wydatki wykonane" danych niezgodnych z ewidencją księgową konta 130 "rachunek bieżący jednostki. Powyższe dotyczyło danych wykazanych w rozdziale 80110 "Gimnazja" § 401 "wynagrodzenia osobowe", § 421 "zakup materiałów i wyposażenia", § 426 "zakup energii". Powyższe wypełnia przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy. Czas popełnienia czynu jest czasem sporządzenia ww. sprawozdania tj. 10 stycznia 2014 r. Wartość środków finansowych będących przedmiotem naruszenia stanowi kwotę różnicy pomiędzy danymi wykazanymi w ewidencji księgowej, a danymi wynikającymi ze sprawozdania i wynosi 16.384,65 zł.

Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionej kary nagany, podkreślając, że Obwiniona przed popełnieniem zarzucanego naruszenia nie była karana za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Uzasadnienie wniosku, Rzecznik oparł na ustaleniach dokonanych w toku kontroli doraźnej, jaką kontrolerzy Urzędu Miejskiego przeprowadzili w Zespole Szkół w okresie od 4 lutego do 28 marca 2014r., a na które powołał się Prezydent Miasta w zawiadomieniu z dnia 29 kwietnia 2014 r. o okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Zespole Szkół.

Z treści zawiadomienia wynika, że w latach 2011 – 2013 doszło do sprzeniewierzenia środków publicznych w Zespole Szkół przez księgową Zespołu Szkół w kwocie łącznej 53.635,63 zł. W zawiadomieniu wskazano, iż odpowiedzialność za powyższe zdarzenia ponosi Obwiniona, jako kierownik jednostki z racji niezapewnienia kontroli obrotu kasowego i dopuszczenia do wydatkowania środków publicznych bez ich zatwierdzenia. Szczegółowy opis zdarzeń został przedstawiony w protokole. Stwierdzono w nim, że kontrolujący dokonali sprawdzenia dowodów księgowych za lata 2011 - 2013 dotyczących operacji gotówkowych dokonywanych poprzez Zespół Szkół. Z dokonanych ustaleń wynika, że w tym zakresie doszło do nadużyć finansowych. Część rozchodów gotówki z kasy dokonywanych ze środków przelanych wcześniej z rachunku bieżącego Zespołu Szkół nie została udokumentowana rozchodowymi dowodami księgowymi. Co prawda zakwestionowane "wydatki" zostały częściowo ujęte w ewidencji księgowej konta 130 "rachunek bieżący" (głównie w § 401 "wynagrodzenia osobowe pracowników" oraz § 426 "zakup energii"). Księgowania te nie dotyczyły rzeczywiście poniesionych wydatków na wynagrodzenia pracowników oraz zapłaty za zakupione materiały, energię i usługi.

Z wyliczeń dokonanych przez kontrolerów wynika, że:

- w 2011 r. pobrano z rachunku bankowego do kasy (z uwzględnieniem zwrotów gotówki dokonanych na rachunek bankowy) kwotę 57.852,61 zł; środki te rozliczono tj. udokumentowano dowodami księgowymi w kwocie 53.960,87 zł. Kwota nierozliczona na podstawie rozchodowych dowodów kasowych wyniosła 3.891,74 zł,

- w 2012 r. pobrano z rachunku bankowego do kasy (z uwzględnieniem zwrotów gotówki dokonanych na rachunek bankowy) kwotę 50.136,25 zł; środki te rozliczono tj. udokumentowano dowodami księgowymi w kwocie 26.971,40 zł. Kwota nierozliczona na

podstawie rozchodowych dowodów kasowych wyniosła 23.164,85 zł,
- w 2013 r. pobrano z rachunku bankowego do kasy (z uwzględnieniem zwrotów gotówki dokonanych na rachunek bankowy) kwotę 41.853,13 zł; środki te rozliczono tj. udokumentowano dowodami księgowymi w kwocie 15.274,09 zł. Kwota nierozliczona na podstawie rozchodowych dowodów kasowych wyniosła 26.579,04 zł.

Rzecznik zauważył, że ze względu na specyfikę zarzucanego czynu nie jest możliwe bezsporne ustalenie chwili (daty dziennej), w której doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Brak obowiązywania w jednostce prawidłowych regulacji w zakresie instrukcji kasowej, prowadzenie ewidencji księgowej niezgodnie ze stanem rzeczywistym, a także księgowanie bezpodstawnych wypływów gotówki z kasy jako prawidłowych operacji dokonywania wydatków pozwala wyłącznie na stwierdzenie, że do zarzucanych czynów dochodziło w okresie pomiędzy 3 stycznia 2012 r., kiedy nastąpiło pierwsze w 2012 r. pobranie środków z rachunku bankowego jednostki do kasy, a dniem 31 grudnia 2012 r., kiedy to zgodnie ewidencją księgową konta 101 "kasa", na koniec roku w kasie nie pozostawały żadne środki pieniężne. Podobnie należy określić moment popełnienia czynu, jeśli chodzi o 2013 r., gdzie rzecznik przyjął, że do zarzucanych czynów dochodziło w okresie pomiędzy 3 stycznia 2013 r., kiedy nastąpiło pierwsze w 2013 r. pobranie środków z rachunku bankowego jednostki do kasy, a dniem 31 grudnia 2013 r., kiedy to zgodnie ewidencją księgową konta 101 "kasa", na koniec roku w kasie pozostało 3.594,72 zł.

Zarzut popełnienia przez Obwinioną naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy był czynem ciągłym trwającym do momentu bezpodstawnego pobrania gotówki z kasy przez księgową Zespołu. Moment, w którym doszło do pobrania gotówki z kasy był momentem granicznym, do upływu którego Obwiniona mogła podjąć czynności z zakresu kontroli zarządczej, które zapobiegłyby dokonaniu czynu zarzucanego księgowej Zespołu. Mając na względzie, że dokumentacja księgowa (ewidencja konta 101 "kasa") ze względu na specyfikę czynu, nie może zostać uznana jako wiarygodne źródło dowodowe (zapisy ewidencji księgowej miały ukryć fakt pobierania gotówki z kasy), na potrzeby niniejszego postępowania jako moment popełnienia czynów Rzecznik przyjął datę 31 grudnia 2012 oraz 2013 r.

Ustalone zachowanie w ocenie rzecznika naruszyło art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych.

Nieuprawnione pobieranie przez główną księgową Zespołu Szkół gotówki z kasy naruszało każdy z ww. przepisów, gdyż nie istniał przepis upoważniający ją do dokonywania tego typu wydatków. Zarzucany księgowej czyn narusza w sposób oczywisty także zasadę dokonywania wydatków w sposób oszczędny i celowy.

W ocenie Rzecznika czyn zarzucany księgowej Zespołu Szkół wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zdaniem Rzecznika postępowanie Obwinionej miało wpływ (przyczyniło się) na dopuszczenie się przez księgową Zespołu Szkół czynu wypełniającego przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Rzecznik oparł swoje stwierdzenie na następujących argumentach.

1. Księgowa Zespołu Szkół dokonywała czynności właściwych dla głównych księgowych jednostek sektora finansów publicznych pomimo, że nie powierzono jej formalnie obowiązków głównego księgowego w rozumieniu art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych oraz art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

2. Z ustaleń protokołu kontroli stanowiącego załącznik do zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych wynika, że pomimo wykonywania od 2005 r. przez księgową Zespołu obowiązków właściwych dla głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, nie został ustalony dla tej osoby nowy zakres czynności, adekwatny do zakresu faktycznie wykonywanych działań.

3. Faktycznie doszło do skumulowania przez główną księgową Zespołu Szkół trzech funkcji, które nie powinny być łączone w rękach jednej osoby. Ww. osoba dysponowała środkami czyli wykonywała czynności zastrzeżone tradycyjnie dla kierownika jednostki, wykonywała dyspozycję środkami, czyli czynności zastrzeżone dla głównego księgowego, a także dokonywała kasowego wykonania dyspozycji czyli czynności właściwe dla kasjera.

4. Obowiązująca w jednostce do czerwca 2013 r. instrukcja kasowa nie regulowała zagadnień dotyczących przechowywania gotówki, jej transportu, a także terminów inwentaryzacji gotówki.

5. Z treści protokołu kontroli wynika, że w latach 2011-2013 zaniechano dokonywania inwentaryzacji gotówki w kasie, choć obowiązek dokonywania tej czynności wynikał zarówno z art. 6 ustawy o rachunkowości oraz obowiązującej od czerwca 2013 r. Instrukcji kasowej.

6. Z ustaleń protokołu kontroli wynika szereg nieprawidłowości dotyczących sporządzania, kontroli i zatwierdzania gotówkowych dowodów księgowych, w szczególności dokonywanie wydatków na podstawie dokumentów nie spełniających wymogów formalnych określonych w ustawie o rachunkowości, brak kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz zatwierdzania dowodów księgowych, brak numeracji dowodów, dokonywanie dekretacji ołówkiem, nieprawidłowe korygowanie błędów oraz brak prowadzenia ewidencji analitycznej.

7. Łączenie przez księgową funkcji kasjera z funkcjami o charakterze dyspozycyjnymi oraz kontrolnymi w zakresie obrotu pieniężnego naruszało postanowienia § 3 instrukcji kasowej obowiązującej od czerwca 2013 r.

Przeanalizowawszy opisany powyżej stan faktyczny rzecznik uznał, że Obwiniona pełniąc funkcję Dyrektora Zespołu Szkół, nienależycie wykonywała obowiązki w zakresie kontroli zarządczej.

Niedopełnienie obowiązków w zakresie ustalenia procedur wewnętrznych, tolerowanie nieprzestrzegania przez główną księgową istniejących procedur, a wreszcie dopuszczenie do połączenia w rękach głównej księgowej funkcji osoby dokonującej dyspozycji środkami pieniężnymi, wykonywaniu tych dyspozycji oraz wykonywaniu czynności kasjera spowodowało faktyczne wyłączenie nadzoru i kontroli nad czynnościami dokonywanymi przez główną księgową. To natomiast stworzyło warunki, w których księgowa mogła przez kilka lat dokonywać zarzucanych jej działań związanych z wyprowadzaniem gotówki z kasy jednostki.

W ocenie Rzecznika, niedopełnienie przez Obwinioną ww. wymienionych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej jest efektem niedochowania staranności wymaganej od kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Dopełnienie tych obowiązków przez Obwinioną mogłoby zapobiec czynowi dokonanemu przez księgową Zespołu Szkół.

Odnosnie do drugiego z zarzucanych Obwinionej czynów Rzecznik ustalił, że w jednostkowym miesięcznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do 31 grudnia 2013 r. wykazano w kolumnie "wydatki wykonane" dane niezgodne z ewidencją księgową konta 130 "rachunek bieżący jednostki. Powyższe dotyczyło danych wykazanych w rozdziale 80110 "Gimnazja" § 401 "wynagrodzenia osobowe", § 421 "zakup materiałów i

wyposażenia", § 426 "zakup energii".

Różnice pomiędzy danymi wynikającymi ze sprawozdań i ewidencji księgowo zostały przedstawione w poniższej tabeli:

Paragraf w rozdziale 80110	Wykonanie wydatków wg sprawozdania Rb-28S	Wydatki ogółem wg salda konta 130	Różnica
§ 401	983.927,81 zł	981.092,97 zł	2.834,84 zł
§ 421	23.623,50 zł	23.423,50 zł	200,00 zł
§ 426	120.292,65 zł	106.942,84 zł	13.349,81 zł
Razem			16.384,65 zł

Powyższe czyny naruszają § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zgodnie z którymi sprawozdania jednostkowe – są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ewidencji księgowej, a kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Powyższe czyny wypełniają przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w przepisie art. 18 pkt 2 ustawy.

W ocenie Rzecznika, Obwiniona, będąc kierownikiem jednostki nie dołożyła staranności przyjętej w opisywanej sytuacji. W zakresie pojęcia dołożenia należytej staranności należy postrzegać sytuację, w której Obwiniona przed złożeniem podpisu na sprawozdaniu dokonuje weryfikacji prawidłowości danych w nim zawartych.

Wnosząc o wymierzenie Obwinionej kary nagany za zarzucane naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Rzecznik wziął pod uwagę wagę naruszonych obowiązków oraz okoliczności ich naruszenia.

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach, zwana dalej „RKO” rozpoznała na rozprawach w dniach 5 grudnia 2014 r. oraz 6 lutego 2015 r. wniosek Rzecznika i wydała orzeczenie, którym:

1. Na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 w związku z art. 24 ust. 1 ustawy (...) uniewinniła od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w myśl art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poprzez to, że, w okresie od początku 2012 r. do 10 lutego 2012 r. naruszyła przepis art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 i 4 w związku z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, poprzez nienależyte wykonywanie jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół, w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów, co miało wpływ na dokonywanie bez podstawy prawnej, z naruszeniem przepisu art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych, wydatków w tym okresie w kwocie łącznej 2.430,61 zł przez księgową Zespołu Szkół, która nie była upoważniona do tych czynności z powodu braku w zarzucanym czynnie znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

2. Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 2, art. 19 ust. 1 i 2 ustawy Panią uznała odpowiedzialną:

1) naruszenia dyscypliny finansów publicznych w myśl art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy poprzez to, że, w okresie od 11 lutego 2012 r. do końca 2013 r. naruszała przepis art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 i 4 w związku z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, poprzez nienależyte wykonywanie jako kierownik jednostki sektora finansów

publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów, co miało wpływ na dokonywanie bez podstawy prawnej, z naruszeniem przepisu art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych, wydatków od 11 lutego 2012r. do końca roku 2012r. w kwocie łącznej 20.734,24 zł i w 2013 r. w kwocie łącznej 26.579,04 zł przez księgową Zespołu Szkół, która nie była upoważniona do tych czynności,

2) naruszenia dyscypliny finansów publicznych w myśl art. 18 pkt 2 ustawy poprzez to, że , 10 stycznia 2014 r. dopuściła się naruszenia § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20: poz. 103 z późn.zm.), a obecnie § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119) poprzez wykazanie w jednostkowym miesięcznym sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego w rozdziale 80110 "Gimnazja" § 4010 "wynagrodzenia osobowe", § 4210 "zakup materiałów i wyposażenia", § 4260 "zakup energii", za okres od początku roku do 31 grudnia 2013 r. w kolumnie "wydatki wykonane" danych niezgodnych z ewidencją księgową konta 130 "rachunek bieżący jednostki" i na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 2 ustawy, wymierza łączną karę nagany.

W uzasadnieniu wskazano, że pierwszy termin rozprawy został wyznaczony na 5 grudnia 2014 r. Stawił się wówczas Pełnomocnik, który zwrócił uwagę na błąd w doręczeniu Obwinionej odpisu wniosku o ukaranie (przesłano niepełną kopię wniosku, bez stron 6 i 7 oraz brak było podpisu Rzecznika na ostatniej stronie). Z tego powodu Pełnomocnik złożył wniosek o umorzenie postępowania na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 8 ustawy o odpowiedzialności, ewentualnie z ostrożności o odroczenie rozprawy ze względu na niezachowanie prawa do obrony Obwinionej. Komisja postanowiła odrzucić wniosek o umorzenie postępowania, a w celu przesłania właściwego odpisu wniosku i zachowania tym samym prawa do obrony odroczyła rozprawę.

Przystępując do rozpatrywania sprawy RKO w pierwszej kolejności dokonała porównania stanu prawnego obowiązującego w chwili popełnienia zarzucanych czynów ze stanem obowiązującym w chwili orzekania. Komisja ustaliła w tym zakresie, co następuje.

Ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, obowiązującą od 11 lutego 2012 r. ustawodawca dokonał szeregu zmian dotyczących katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych, w tym także w zakresie wykonywania przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Zdarzenia opisane w art. 18c ust. 1 pkt 1-11 odpowiadają czynom wcześniej już uznawanym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, natomiast w pkt 12, będącym przedmiotem rozpatrzenia w niniejszej sprawie, opisano nowe naruszenie (przepis obowiązuje od nowelizacji ustawy o odpowiedzialności, tj. od 11 lutego 2012 roku). Z tego względu Komisja, rozpoznając zarzut postawiony Obwinionej, postanowiła rozgraniczyć czas popełnienia przypisywanego czynu naruszenia dyscypliny określonego art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy o odpowiedzialności na:

- okres pierwszy, czyli od początku 2012 r. do 10 lutego 2012 r.
- i okres drugi, czyli od 11 lutego 2012 r. do końca 2013 r.

Mając na względzie powyższe RKO postanowiła za okres pierwszy, czyli od początku 2012 r. do 10 lutego 2012 r., na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 w związku z art. 24 ust. 1 ustawy, uniewinnić (...). Zdaniem RKO, nie można bowiem przypisać odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które w chwili popełnienia nie było określone w ustawie, a zatem nie było naruszeniem.

Dla pozostałego okresu, tj. od 11 lutego 2012 r. do końca 2013 r. Komisja ustaliła następujący stan faktyczny:

W Zespole Szkół Nr 4 ustalono, że część rozchodów gotówki z kasy dokonywanych ze środków pobranych wcześniej z rachunku bieżącego Zespołu Szkół nie została udokumentowana rozchodowymi dowodami księgowymi (druki KW i RK) i nie dotyczyła faktycznie poniesionych wydatków, tzn. nie stanowiła ani wynagrodzeń pracowników ani zapłaty za zakupione materiały, energię czy usługi. Fikcyjne wydatki ujęto w ewidencji księgowej pomimo braku dowodów źródłowych dokumentujących ich poniesienie. Pobierania środków z rachunku i dokonywania wszelkich, w tym też tych niemających faktycznego uzasadnienia, czyli fikcyjnych wydatków dotyczących zakupów i usług oraz wynagrodzeń dokonywała każdorazowo główna księgowa, co wynikało z przyjętej w jednostce praktyki. Takie działanie głównej księgowej w sposób bezsporny, w ocenie RKO, mieściłoby się w opisie czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych określonego art. 11 ustawy, bowiem było dokonywaniem wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego planem finansowym i z przekroczeniem zakresu upoważnienia przysługującego księgowej oraz z naruszeniem przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków. Ze względu jednak na to, że w zakresie czynu popełnionego przez główną księgową prowadzone było postępowanie prokuratorskie i zakończyło się prawomocnym skazaniem przez Sąd (Wyrok Sądu Rejonowego Wydział VII Karny, sygn. akt (...)) nie jest możliwe dochodzenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdyż zgodnie z art. 25 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności jest to sytuacja wyłączająca orzekanie. Skazanie za popełnienie przestępstwa konsumuje bowiem odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W świetle tak ustalonego stanu faktycznego dotyczącego podejmowania czynności w zakresie gospodarki finansowej przez osobę nieupoważnioną należy rozpatrywać zarzut postawiony Obwinionej Dyrektorowi Zespołu Szkół. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych określonym w art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy jest bowiem niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na dokonanie w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności.

Komisja stwierdziła, że zakres czynności dla (...) ustalono w chwili podjęcia przez nią pracy w Zespole Szkół w 1996 r. na stanowisku księgowej i do końca 2013 r. nie aktualizowano, pomimo iż pismem z 28 czerwca 2005 r. powierzono jej funkcję głównej księgowej. Tym samym księgowa Zespołu Szkół pełniła funkcję głównej księgowej pomimo, że nie powierzono jej formalnie obowiązków w rozumieniu przepisów żadnej z ustaw o finansach publicznych. Jeśli nawet wcześniej tego nie uczynili poprzedni Dyrektorzy Zespołu Szkół, to Obwiniona podejmując się kierowania jednostką sektora finansów publicznych powinna była zapoznać się z uprawnieniami i zakresami czynności pracowników kierowanej przez nią jednostki, przynajmniej po to, aby zaznajomić się jako pracodawca z obowiązkami poszczególnych pracowników, w celu kontroli ich aktualności i spełniania wymogów obowiązujących w tym zakresie przepisów, oraz aby móc egzekwować od pracowników przypisane im obowiązki. Pomimo, iż w chwili objęcia przez Obwinioną stanowiska Dyrektora Zespołu Szkół ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych obowiązywała 9 miesięcy, to Obwiniona tej ustawy nie zastosowała i nie powierzyła – w myśl tej ustawy - Pani (...) obowiązków głównej księgowej.

Komisja potwierdziła ustalenia kontroli, że w Zespole Szkół doszło do skumulowania w

osobie głównej księgowej co najmniej trzech wykluczających się funkcji, które nie mogą być ze sobą łączone, tj.:

- dyrektora szkoły, któremu przysługuje prawo dysponowania środkami zgodnie z art. 39 ust.1 pkt 5 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, czyli wykonywania czynności zastrzeżonych dla kierownika jednostki

- głównego księgowego, który może wykonywać dyspozycję środkami po powierzeniu tych czynności przez kierownika jednostki, zgodnie ze wspomnianym wcześniej art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych,

- kasjera, czyli kasowego wykonywania dyspozycji, a więc czynności, których nie można łączyć z dyspozycją środkami pieniężnymi, zgodnie z art. 59 ustawy o samorządzie gminnym. Z wyjaśnień Obwinionej składanych w toku kontroli oraz wyjaśnień skierowanych do Rzecznika wynika, że pomimo powierzenia do dnia 31 marca 2012 r. obowiązków kasjera Sekretarzowi Szkoły, faktycznie obowiązki te wykonywała główna księgowa. Świadczy to o ignorowaniu zarówno wskazanych wcześniej przepisów jak i własnych uregulowań wewnętrznych, bowiem to przecież Obwiniona wprowadziła zarządzeniem z dnia 24 czerwca 2013 r. "Instrukcję kasową", w której zapisała, w § 3 ust. 2, że funkcji kasjera nie należy łączyć z innymi funkcjami o charakterze dyspozycyjnym i kontrolnym w zakresie obrotu pieniężnego. Musiała zatem mieć świadomość o tym, że dopuszcza do działań niezgodnych z prawem.

Obowiązująca do czerwca 2013 r. „Instrukcja w sprawie prowadzenia gospodarki kasowej w Zespole Szkół” nie regulowała zagadnień dotyczących przechowywania gotówki, jej pobierania z banku i transportu. Kwestię tę zamieszczono w „Instrukcji sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów w Zespole Szkół”, gdzie w § 14 zapisano: *"Gotówka, w czasie godzin pracy oraz po jej zakończeniu, powinna być przechowywana w kasetce umieszczonej w kasie panczernej lub tylko w kasetce znajdującej się w odpowiednio zabezpieczonym pomieszczeniu"*. W nowej Instrukcji kasowej Obwiniona postanowiła w § 1 ust. 2, iż *"W pomieszczeniu kasy znajduje się przytwierdzona do podłoża kasa pancerna, w której przechowywana jest gotówka"*. Niezrozumiałe całkowicie jest zatem postępowanie Obwinionej w zakresie godzenia się - jak stwierdza w wyjaśnieniach składanych do protokołu kontroli - na przechowywanie gotówki w biurku księgowej, do którego jedyny klucz posiadała tylko księgowa. Natomiast w sejfie metalowym w gabinecie Dyrektora przechowywano wyłącznie gotówkę typu nieodebranych świadczeń z ZFŚS. Tym sposobem Obwiniona nie tylko nie respektowała wewnętrznych regulacji, w tym także tych ustanowionych przez siebie, ale wręcz przyzwalała na niezgodne z prawem działania głównej księgowej.

Z ustaleń RKO wynika także szereg nieprawidłowości dotyczących sporządzania, kontroli i zatwierdzania gotówkowych dowodów księgowych, w szczególności dokonywanie wydatków na podstawie dokumentów niespełniających wymogów formalnych określonych w ustawie o rachunkowości, brak kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej dowodów księgowych, brak numeracji tych dowodów, dokonywanie dekretacji ołówkiem, nieprawidłowe korygowanie błędów oraz brak ewidencji analitycznej. Z ustaleń kontroli wynika, że już od sierpnia 2011 r. zaniechano sporządzania dowodów kasowych KP "Kasa przyjmie" oraz KW "Kasa wypłaci" a także nie zawsze w latach 2012-2013 sporządzano dokument RK "Raport kasowy" stanowiący podstawę dokonywania łącznych zapisów w księgach rachunkowych. Obwiniona jako zatwierdzająca dokumenty księgowe, zgodnie z § 5 "Instrukcji sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów w Zespole Szkół" winna była kontrolować ich poprawność oraz wyjaśniać przyczyny niesporządzenia, bowiem była w tym zakresie umocowana do działania zarówno wewnętrznymi uregulowaniami jak i przepisami prawa, tj. art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz wspomnianymi wcześniej przepisami ustawy o finansach publicznych (art. 53 ust. 1) i o

systemie oświaty (art. 39 ust. 1 pkt 1 i 5).

Wobec takich zaniechań zastanawiające dla RKO było także nieprzeprowadzenie corocznej inwentaryzacji gotówki w kasie, pomimo, iż obowiązek ten wynikał zarówno z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości jak i wewnętrznych instrukcji (§ 3 Instrukcji w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych, w tym także tej wprowadzonej przez samą Obwinioną (§ 6 instrukcji kasowej). Jest to o tyle zastanawiające, że obowiązek zarządzenia przeprowadzenia inwentaryzacji oraz powołania komisji należy tylko i wyłącznie do kierownika jednostki, który nie może tej kompetencji scedować na innego nawet najbardziej zaufanego pracownika. Z tego względu wyjaśnienia Obwinionej, iż *"Byłam przekonana, że czynności inwentaryzacyjne wykonywała Główna Księgową"* są, w ocenie RKO, bulwersujące i świadczą o całkowitej ignorancji obowiązków należących do kierownika jednostki.

Kolejną zastanawiającą dla RKO sytuacją, która miała miejsce w Zespole Szkół było wybranie jednoosobowej dyspozycji rachunkiem bankowym od 1 marca 2011 r., o czym został przez Obwinioną, w piśmie z dnia 21 lipca 2014 r. poinformowany Rzecznik dyscypliny. Jedną z tych osób, co ustalono w trakcie kontroli, była główna księgowa. Rezygnacja z akceptacji wieloosobowej, albo jednoosobowej, ale wyłącznie przez Obwinioną jako kierownika jednostki doprowadziła do pełnej swobody dysponowania rachunkiem bankowym i dokonywania przez Główną Księgową operacji bankowych bez żadnego nadzoru.

Wobec tak dokonanych ustaleń RKO nie miała żadnych wątpliwości co do tego, że w Zespole Szkół doszło do niedopełnienia przez kierownika jednostki obowiązków w zakresie ustalenia procedur wewnętrznych, a w przypadku ustalenia niestosowania się do nich, tolerowania nieprzestrzegania istniejących procedur przez główną księgową oraz dopuszczenia do połączenia w osobie księgowej różnych funkcji od dysponowania środkami pieniężnymi do wykonywania dyspozycji nimi poprzez jeszcze wykonywanie czynności kasjera, co spowodowało faktyczne wyłączenie jakiegokolwiek nadzoru i kontroli nad czynnościami księgowej, co spowodowało, że mogła czynić swój naganny proceder.

Z tego też względu RKO stwierdziła, że zarzucany (...) czyn wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy. Przesądza o tym brak właściwego nadzoru, a więc niewykonywanie przez Obwinioną obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, określonych art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, czyli niepodejmowanie działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Wszystkie te fakty potwierdzają to, że brak wykonywania przez Obwinioną kontroli zarządczej miał faktyczny a nie jedynie potencjalny, hipotetyczny wpływ na zaistnienie negatywnego zdarzenia, którego dopuściła się główna księgowa. Gdyby bowiem wszystkie właściwe procedury były wdrożone i przestrzegane, osiągnięte byłyby cele kontroli zarządczej, w tym ten chroniący zasoby i nie mogłoby dojść do przywłaszczenia przez Główną Księgową pieniędzy w kwocie 53.635,63 zł.

W zakresie zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 ustawy RKO poddała wnikliwej analizie zgromadzone dokumenty i stwierdziła, że w kolumnie "wydatki wykonane" ww. sprawozdania, w pozycjach dotyczących działu 801, rozdział 80110, w paragrafach:

- 4010 wpisano kwotę 983.927,81 zł,
- 4210 wpisano kwotę 23.623,50 zł,
- 4260 wpisano kwotę 120.292,65 zł.

Natomiast na wydruku z programu księgowego wykonanego w dniu 14 grudnia 2014 r. dla użytkownika Zespołu Szkół jednostka budżetowa -2013, w tych samych podziałkach

klasyfikacji budżetowej przy wydatkach konta 130 widnieją inne kwoty. I tak:

- przy pozycji 801-80110-4010 widnieje kwota wydatków 981.092,97 zł, czyli o 2.834,84 zł mniej niż w sprawozdaniu,
- przy pozycji 801-80110-4201 widnieje kwota wydatków 23.423,50 zł, czyli o 200 zł mniej niż w sprawozdaniu,
- i przy pozycji 801-80110- widnieje kwota wydatków 106.942,84 zł, czyli o 13.349,81 zł mniej od tej ze sprawozdania.

Zarówno sprawozdanie jak i wydruk z ewidencji zostały podpisane przez Obwinioną.

W przypadku analizowanego sprawozdania Rb-28S za okres od początku roku do 31 grudnia 2013 r. w trzech pozycjach wykazano inne dane niż te, które wynikały z ewidencji. Działanie takie wypełnia przesłanki czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych sformułowanego art. 18 pkt 2 ustawy.

Wykazanie danych w sprawozdaniu następuje z chwilą, kiedy sporządzone sprawozdanie zostanie podpisane przez uprawnioną do reprezentacji jednostki, której sprawozdanie dotyczy osobę i przekazane właściwym odbiorcom. Do momentu podpisania sprawozdania w pozycji "Kierownik jednostki" jest to tylko projekt sprawozdania, sporządzony przez pracowników, którym takie obowiązki zostały przypisane. Taki pogląd wynika zarówno z ugruntowanego orzecznictwa Głównej Komisji Orzekającej jak i wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Odpowiedzialność Pani (...) za popełnienie obu czynów wynika z art. 19 ust. 1 i ust. 2 zdanie pierwsze w powiązaniu z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy. Obwiniona nie dołożyła należytej staranności wymaganej od kierownika jednostki sektora finansów publicznych, bowiem nie zapewniła właściwego funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej ani nie dokonała weryfikacji prawidłowości danych wykazanych w sprawozdaniu. W ocenie RKO, w rozpatrywanej sprawie nie można twierdzić, że dołożono najwyższej staranności. Gdyby tak było Obwiniona wdrożyłaby wszystkie procedury osiągnęła cele kontroli zarządczej, w tym także wiarygodność sporządzanego sprawozdania.

Biorąc pod uwagę poczynione ustalenia, RKO postanowiła wymierzyć (...) za oba naruszenia dyscypliny finansów publicznych łączną karę nagany. RKO uwzględniła przy wymiarze kary wagę naruszonych obowiązków, okoliczności ich naruszenia oraz uznała, iż jedynie taka kara spełni cel zapobiegawczy i dyscyplinujący. Jednocześnie RKO uwzględniła, jako okoliczność łagodzącą, fakt dotychczasowej niekaralności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Obwiniona działająca przez obrońcę złożyła odwołanie od orzeczenia pismem z dnia 16 marca 2015 r. Wydanemu orzeczeniu zarzucono:

- iż zostało wydane w wyniku postępowania prowadzonego z istotnym naruszeniem przepisów postępowania mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, tj. art. 112 ust. 1 i ust. 2 ustawy,
- dokonanie przez Komisję I instancji błędnej oceny stanu faktycznego i przyjęcie, że zachowanie Obwinionej wyczerpuje przesłanki z art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy oraz ustalenie, że Obwiniona nienależycie wykonywała jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych obowiązki w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów, co miało wpływ na dokonywanie bez podstawy prawnej wydatków w kierowanej przez nią jednostką,
- naruszenie art. 135 ust. 2 ustawy poprzez nieustalenie, niewskazanie w treści orzeczenia - sentencji orzeczenia, kiedy konkretnie Obwiniona dopuściła się popełnienia pierwszego z zarzucanych jej czynów,

- naruszenie postanowień art. 76 ust. 3 ustawy poprzez rozstrzygnięcie wszelkich wątpliwości na niekorzyść Obwinionej,

- błędy w treści orzeczenia oraz niespójności uzasadnienia i orzeczenia.

Stawiając powyższe zarzuty obrońca wniósł o uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części i rozstrzygnięcie sprawy co do istoty i uniewinnienie Obwinionej, ewentualnie uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji, względnie o uchylenie orzeczenia w zaskarżonej części i umorzenie postępowania.

Z ostrożności, w przypadku niewydania rozstrzygnięcia uniewinniającego, obrońca wniósł o odstąpienie od wymierzenia kary w stosunku do Obwinionej.

W uzasadnieniu odwołania podkreślono, że zgodnie z art. 110 ust.1 pkt. 6 ustawy, wniosek o ukaranie zawierać powinien obligatoryjnie wskazanie dowodów. Przedmiotowy wniosek takiego wskazania nie zawierał. Rzecznik zamieścił jedynie w treści wniosku wzmiankę o dowodach - dokumentach na których opiera swoje twierdzenia, nie załączył ich do wniosku będąc do tego zobligowany przez wyżej wskazany przepis. Rzecznik ograniczył się jedynie do wskazania, iż załącznik do wniosku stanowi „materiał dowodowy zebrany w sprawie”, nie wskazując nawet w jakiej sprawie - jaką sygnaturą akt oznaczonej. Doręczając obwinionej wniosek o ukaranie Rzecznika nie wskazał i nie doręczył dowodów – dokumentów na które się powołuje, nie załączył również akt sprawy, które według treści wniosku stanowią do niego załącznik.

Dokumenty stanowiące dowody, na których Rzecznik buduje obwinienie nie zostały również doręczone obrońcy Obwinionej na rozprawie. Zatem Obwiniona w skutek zaniechania Rzecznika nie miała możliwości dokonania ich analizy, co niewątpliwie naruszyło jej prawo do obrony.

Powoływanie się na to, że w uzasadnieniu wniosku przy poszczególnych stwierdzeniach dotyczących ustaleń, Rzecznik powołuje konkretne dowody z akt sprawy, z odniesieniem do kart znajdujących się w teczce sprawy nie pozwala na uznanie, że we wniosku wskazano dowody na których oparto obwinienie oraz, że Obwiniona miała możliwość zapoznania się z nimi. Nie sposób przerzucać, na Obwinioną obowiązek zapoznania się z bliżej nie określoną teczką sprawy. Działanie Rzecznika i RKO stanowi istotne naruszenie przepisów postępowania mające determinujący wpływ na wynik spraw.

W myśl art. 110 ust. 1 pkt. 5 ustawy, wniosek zawierać powinien obligatoryjnie wskazanie okoliczności, w jakich doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Pobieżna nawet lektura wniosku wskazuje, iż Rzecznik nie wypełnił ciężącego na nim obowiązku w tym zakresie. Wniosek o ukaranie nie zawiera opisu okoliczności w jakich miało dojść do rzekomego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Istotne jest, że Rzecznik nie wskazał, w jakich okolicznościach i kiedy doszło do nienależytego wykonywania przez obwinioną jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w Zespole Szkół, w związku z zaniechaniem wdrożenia procedur kontroli w zakresie gospodarki pieniężnej w celu zapewnienia zgodności działania z przepisami prawa i ochrony zasobów oraz co bardzo istotne, czy pomiędzy niewłaściwym wykonywaniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, a dokonaniem wydatków z naruszeniem przepisu art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych zachodził adekwatny związek przyczynowo skutkowy.

Wniosek o ukaranie zawierający wyżej wskazane braki, które są brakami istotnymi wywierającymi istotny wpływ na przebieg postępowania i wynik sprawy nie powinien być rozpoznawany przez RKO.

Materiał dowodowy zgromadzony w sprawie nie pozwala na przyjęcie, że ziszczyły się obligatoryjne przesłanki uzasadniające odpowiedzialność Obwinionej na podstawie

wskazanego w sentencji orzeczenia art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy. Przesłanki odpowiedzialności nie wystąpiły ponieważ odpowiedzialność kierownika na podstawie art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy, warunkowana jest wcześniejszym wystąpieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych dokonanego przez „osobę nieupoważnioną”. Naruszenie takie powinno być bezsporne, udowodnione i potwierdzone orzeczeniem właściwego organu. Wystąpienie tych okoliczności stanowi warunek *sine qua non* dalszego rozważania kwestii ewentualnego przyczynienia się kierownika jednostki do wystąpienia takiego naruszenia. Jest to zagadnienie, które powinno zostać rozstrzygnięte wcześniej przez właściwy organ tj. właściwą komisję orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych co w rozpatrywanym przypadku nie miało miejsca. Ponieważ w sprawie będącej przedmiotem postępowania wyjaśniającego odnośnie działań głównej księgowej polegających na dokonywaniu bez podstawy prawnej, z naruszeniem art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ww. ustawy o finansach publicznych, wydatków od 11 lutego 2012 r. do końca roku 2012 w kwocie łącznej 20.734,24 i w 2013 r. w kwocie łącznej 26.579,04 przez księgową Zespołu Szkół, która nie była uprawniona do tych czynności na nie zapadło żadne rozstrzygnięcie komisji orzekającej potwierdzające wystąpienie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, do którego mogłyby przyczynić się zaniedbania kierownika jednostki, nie zachodzi podstawowa przesłanka odpowiedzialności.

Zarzucany w zarzucie pierwszym czyn związany jest z przywłaszczeniem środków pieniężnych. Przepis art. 18 c ust. 1 pkt 2 ustawy, dotyczy tylko sytuacji, gdy zaniedbania kierownika w zakresie kontroli zarządczej przyczyniły się do wystąpienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W katalogu czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie ma czynu stypizowanego jako przywłaszczenia pieniędzy. Przywłaszczenia nie sposób określić mianem "wydatku" jak stwierdzono w sentencji oraz uzasadnieniu orzeczenia. Przywłaszczenie nie jest to czyn, który może stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych lecz stanowi przestępstwo. Odpowiedzialność za ten czyn jest odpowiedzialnością karną a nie dyscyplinarną. Obrońca podniósł dodatkowo, że zachodzą poważne wątpliwości czy Obwinionej można przypisać odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponieważ w zakresie zarzutu pierwszego, dokonania wydatków z naruszeniem przepisów dopuściła realizacji z góry powziętego zamiaru księgowa Zespołu Szkół działając umyślnie, na co nie wątpliwie nie miała wpływu Obwiniona. W zakresie czynu popełnionego przez główną księgową Zespołu Szkół prowadzone było postępowanie karne, które zakończyło się prawomocnym skazaniem, zatem nie zachodziły przesłanki dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ponieważ zgodnie z art. 25 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest to sytuacja wyłączająca orzekanie. Skazanie za popełnienie przestępstwa konsumuje bowiem odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Bezzasadnym jest także podejmowanie próby łączenia przestępstwa popełnionego przez inną osobę z odpowiedzialnością innej osoby, a w szczególności z wielkością szkody wywołanej przestępstwem.

Materiał dowodowy zgromadzony w sprawie wskazuje, iż nie zachodzą przesłanki do stwierdzenia, że w chwili objęcia stanowiska Obwiniona nie zapoznała się z uprawnieniami i zakresami czynności pracowników kierowanej przez nią jednostki, oraz że Obwiniona nie egzekwowała od pracowników przypisanych im obowiązków. Nie zrozumiała w kontekście czynów zarzucanych Obwinionej jest stwierdzenie, że w chwili objęcia przez Obwinioną stanowiska Dyrektora Zespołu ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych obowiązywała dopiero 9 miesięcy i był to jak najbardziej właściwy moment na przejrzenie i zapoznanie się ze wszystkimi uregulowaniami wewnętrznymi obowiązującymi w jednostce,

w tym i z zakresem czynności głównej księgowej pod kątem zgodności z aktualnymi wówczas przepisami, albowiem nieprzejrzenie i niezapoznanie się ze wszystkimi uregulowaniami wewnętrznymi obowiązującymi w jednostce pod kątem zgodności z aktualnymi wówczas przepisami w okresie 9 miesięcy od momentu obowiązywania ustawy, nie może być równoznaczne z wypełnieniem przesłanek naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a już na pewno nie można takich okoliczności łączyć nawet pośrednio z przywłaszczeniem pieniędzy przez inną osobę.

W świetle tej okoliczności całkowicie bezpodstawne są twierdzenia, iż działanie Obwinionej świadczy o całkowitej ignorancji obowiązków należących do kierownika jednostki i przyzwalaniu na niezgodne z prawem działania głównej księgowej.

Jak wynika z przebiegu rozprawy oraz analizy treści uzasadnienia orzeczenia podnoszony przez Obwinioną argument, że czynności inwentaryzacyjne były wykonywane przez główną księgową, która miała stosowną wiedzę, uprawnienia i umiejętności, wyłącza odpowiedzialność Obwinionej, a już na pewno wpływa na ocenę zachowania Obwinionej pod kątem nie zachowania wymaganej staranności, nie był rozważany. RKO ograniczyła się jedynie do lakonicznego stwierdzenia, że świadczy to o całkowitej ignorancji obowiązków należących do kierownika jednostki.

Fakt, iż RKO nie przychyliła się do przedstawionych przez Obwinioną i obrońcę argumentów prawnych i faktycznych świadczy o dokonanych przez nią błędach w ustaleniu stanu faktycznego, jak i dokonaniu na podstawie błędnie ustalonego stanu faktycznego wadliwej kwalifikacji prawnej czynu Obwinionej. W uzasadnieniu orzeczenia w ogóle nie wskazano czy zachowanie Obwinionej miało wpływ oraz jaki ewentualnie był to wpływ, na dokonywanie bez podstawy prawnej, z naruszeniem art. 44 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, wydatków przez księgową Zespołu Szkół, nie podjęto nawet próby ustalenia związku przyczynowo skutkowego pomiędzy tymi zdarzeniami.

Bezpodstawne jest stwierdzenie, że w Zespole Szkół w doszło do niedopełnienia przez kierownika jednostki obowiązków, w zakresie ustalenia procedur wewnętrznych, a w przypadku ustalenia niestosowania się do nich, tolerowania nieprzestrzegania istniejących procedur przez główną księgową oraz dopuszczenia do połączenia w osobie księgowej różnych funkcji od dysponowania środkami pieniężnymi do wykonywania dyspozycji nimi poprzez jeszcze wykonywanie czynności kasjera, co spowodowało, że główna księgowa mogła czynić swój naganny proceder, ponieważ przywłaszczając pieniądze główna księgowa działała umyślnie w realizacji z góry powziętego zamiaru, a co za tym idzie nawet najdoskonalsze, w pełni zgodne z przepisami procedury kontroli zarządczej oraz znajomość przez Obwinioną przepisów tym zakresie, nie doprowadziłyby do powstrzymania księgowej przed dopuszczeniem się przywłaszczenia.

W świetle powyższego całkowicie bezpodstawnym i nieznajdującym odzwierciedlenia w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie jest stwierdzenie, że wszystkie fakty potwierdzają to, że brak wykonywania przez Obwinioną kontroli zarządczej miał faktyczny, a nie jedynie potencjalny, hipotetyczny wpływ na zaistnienie negatywnego zdarzenia, którego dopuściła się główna księgowa. Gdyby bowiem wszystkie właściwe procedury były wdrożone i przestrzegane, osiągnięte byłyby cele kontroli zarządczej, w tym ten chroniący zasoby i nie mogłoby dojść do przywłaszczenia przez główną księgową pieniędzy w kwocie 53.635,63 zł, ponieważ chybione jest założenie, że same procedury kontrolne powstrzymują pracowników, chcących dokonać przestępstwa w sposób umyślny i zaplanowany, przed jego dokonaniem.

Bardzo istotne jest, że Komisja Orzekająca I instancji w sentencji orzeczenia nie stwierdziła kiedy, w którym dniu Obwiniona dopuściła się popełnienia pierwszego z zarzucanych jej czynów. Z art. 135 ust. 2 pkt 5 ustawy jednoznacznie wynika, że orzeczenie musi zawierać

określenie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych wraz z podaniem sposobu i czasu jego popełnienia, naruszonego przepisu prawa oraz przepisu ustawy określającego to naruszenie. Nie ulega zatem wątpliwości, że wskazanie czasu popełnienia czynu przez Obwinioną jest podstawowym i obligatoryjnym elementem orzeczenia. Brak stwierdzenia w sentencji orzeczenia kiedy dokładnie Obwiniona dopuściła się naruszenia dyscypliny powoduje, że orzeczenie, jako dotknięte istotną wadą w postaci braku obowiązkowego elementu. Nie może się ono ostać i powinno zostać wyeliminowane z obrotu prawnego.

W zakresie drugiego zarzutu Komisja Orzekająca I instancji nie brała pod uwagę faktu, szybkiego zauważenia błędu i sporządzenia już po 5 dniach korekty oraz braku szkody dla finansów publicznych, co niewątpliwie ma wpływ na stopień winy i ocenę społecznej szkodliwości czynu oraz przedkłada się możliwości zastosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary. Należy jeszcze raz podkreślić, że w sprawie zachodzą niewyjaśnione wątpliwości, które RKO rozstrzygnęła na niekorzyść Obwinionej naruszając podstawową zasadę postępowania nakazującą rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść obwinionego. RKO nie kierowała się zasadą, wyrażoną w art. 76 ust. 3 ustawy, iż niedające się usunąć wątpliwości rozstrzyga się na korzyść obwinionego. Powyższe wątpliwości rozstrzygnięte *a priori* na niekorzyść Obwinionej wpłynęły na przyjęty sposób oceny samego faktu i wystąpienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz jego skutku dla finansów publicznych.

W trakcie rozprawy przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, dalej zwanej „GKO” obrońca Obwinionej podtrzymał odwołanie w całości, zaś Zastępca Głównego Rzecznika wniósł o utrzymanie zaskarżonego orzeczenia w mocy.

GKO zważyła, co następuje.

Odwołanie zasługuje na uwzględnienie, aczkolwiek większość zarzutów w nim zawartych jest całkowicie chybionych. Nie jest w szczególności trafny zarzut dotyczący naruszenia przepisów postępowania, które miały wpływ na wynik sprawy. Fakt, iż Obwinionej doręczono odpis wniosku o ukaranie niekompletny i niepodpisany został słusznie uznany przez Komisję Orzekającą I instancji za istotny dla prawidłowości postępowania. RKO prawidłowo odroczyła rozprawę i tym samym dała czas na naprawienie popełnionego błędu. W dniu rozpatrywania sprawy, na kolejnej rozprawie, Obwiniona i jej obrońca dysponowali już wnioskiem o ukaranie w pełni poprawnym. Także fakt, że w ocenie Obwinionej wniosek o ukaranie nie zawierał wszystkich danych, w żadnym razie nie utrudniał jej obrony. GKO pragnie zwrócić uwagę, że ustalony przez Rzecznika – na podstawie wyników kontroli doraźnej – stan faktyczny nie był przez Obwinioną kwestionowany. Także w odwołaniu obrońca Obwinionej nie kwestionuje ustalonego stanu faktycznego. Obrońca nie zarzuca RKO, iż nie zostały przeprowadzone określone dowody oraz nie składa wniosków dowodowych. W tym stanie rzeczy zarzut, iż we wniosku o ukaranie nie zostały wprost wymienione dowody, na których Rzecznik oparł oskarżenie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, należy uznać za niezasadny.

GKO zwraca uwagę, iż obrona Obwinionej nie podważa ustalonego w sprawie stanu faktycznego, lecz polemizuje z jego oceną dokonaną przez RKO. Należało oczekiwać, że skoro Obwinionej postawiono zarzut zaniechania dokonania określonych czynności, to podważenie tego zarzutu przez Obrońcę będzie polegało na wykazaniu, że jego niezasadność wynika z określonych czynności dokonanych przez Obwinioną, czy też wskazanych

dokumentów to potwierdzających. Bardzo charakterystyczne jest to, że Obrońca nie wskazuje nawet jednej czynności, czy jednego dokumentu, który pozostawałby w sprzeczności ze sformułowanym zarzutem zaniechania dokonywania kontroli zarządczej przez Obwinioną. W tej sytuacji stawianie zarzutu wadliwości postępowania w zakresie gromadzenia dowodów musi zostać uznane za całkowicie nieuprawnione.

Zupełnie pozbawiony podstaw prawnych jest zarzut zawarty w odwołaniu, zgodnie z którym przypisanie Obwinionej odpowiedzialności w niniejszej sprawie wymaga wydania orzeczenia o odpowiedzialności głównej księgowej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Z art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy wynika wniosek wprost przeciwny. Przepis ten został wprowadzony właśnie po to, aby w sytuacji, gdy nie jest możliwe ukaranie bezpośredniego sprawcy naruszenia, możliwe było ukaranie kierownika jednostki za zaniechania w zakresie kontroli zarządczej, które to zaniechania mogły wpłynąć na możliwość popełnienia naruszenia przez bezpośredniego sprawcę. W zakresie naruszenia określonego w art. 18c ust. 1 pkt 12 ustawy istotne i konieczne jest stwierdzenie wystąpienia znamion przedmiotowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Nie ma natomiast możliwości wydania orzeczenia o odpowiedzialności bezpośredniego sprawcy tego naruszenia, gdyż dopuszcza się go osoba „nieupoważniona do dokonania tej czynności”.

GKO nie podziela sformułowanej w odwołaniu tezy, iż nie wykazano związku pomiędzy zarzuconym Obwinionej naruszeniem a możliwością popełnienia przez księgową przestępstwa przywłaszczenia. Jak wynika ze znanego powiedzenia, to „okazja czyni złodzieja”, a ewidentne zaniechania Obwinionej w zakresie kontroli zarządczej w niniejszej sprawie stały się dla głównej księgowej taką właśnie okazją. Z całą pewnością do końca 2013 r. Obwiniona zaniechała wykonania obowiązku wprowadzenia i stosowania w kierowanej przez nią jednostce przepisów o kontroli zarządczej. Jej zachowanie – w ocenie GKO - z bardzo dużym stopniem prawdopodobieństwa umożliwiło księgowej popełnienie przestępstwa przywłaszczenia środków publicznych.

W niniejszej sprawie Komisja orzekająca I instancji stwierdziła, iż księgowa dopuściła się czynu określonego w art. 11 ustawy polegającego na dokonaniu wydatku bez upoważnienia. Wydatek ten miał polegać na przywłaszczeniu środków publicznych przez główną księgową. W przekonaniu GKO, nie sposób jednak przyjąć, że wydatek ze środków publicznych może przyjąć formę przywłaszczenia, czy też kradzieży. Prawomocnym wyrokiem Sądu Rejonowego z dnia 28 października 2014 r. sygn. akt (...) Pani (...) została uznana za winną tego, że w okresie od 1 stycznia 2011 do 31 grudnia 2013 r. w działając w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu z góry powziętego zamiaru pełniąc funkcję głównej księgowej w Zespole Szkół przywłaszczyła sobie powierzone jej pieniądze w łącznej kwocie 53.635,63 zł na szkodę Gminy, tj. występku wyczerpującego znamiona z art. 284 § 2 kk. Stosownie do art.45 ust.2 ustawy, członkowie komisji orzekających są związani tym wyrokiem. Przywłaszczenie, które polega na rozporządzeniu cudzą rzeczą ruchomą (pojęcie to obejmuje także pieniądze), nie może być uznane za dokonanie wydatku w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Trudno przyjąć, że środki publiczne mogłyby być w ogóle przeznaczone na „wydatki” polegające na przywłaszczeniu sobie tych środków. Przywłaszczenie nie może być uznane za zapłatę, o której mowa w art.40 ust.1 ustawy o finansach publicznych. Nie sposób też przywłaszczenia zakwalifikować do jakiegokolwiek grupy wydatków, o których mowa w art. 124 czy art. 234 ustawy o finansach publicznych. Przywłaszczając sobie środki publiczne główna księgowa nie dokonywała w tym momencie zapłaty za cokolwiek, nie regulowała jakiegokolwiek zobowiązania. Obwiniona przywłaszczyła sobie cudzą rzecz ruchomą, a takie zachowanie nie jest tożsame z dokonaniem wydatku ze środków publicznych. Powyższe ustalenia doprowadziły GKO do

przekonania, że przywłaszczenie, wyczerpując znamiona czynu określonego w kodeksie karnym, nie jest równocześnie czynem stanowiącym naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Główna księgowa podniosła odpowiedzialność karną, która jest odpowiedzialnością znacznie dalej idącą niż odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Pewien paradoks polega więc na tym, że gdyby główna księgowa popełniła czyn, który wyczerpywałby przedmiotową stronę naruszenia dyscypliny finansów publicznych komisje orzekające miałyby pełne prawo do orzeczenia o odpowiedzialności Obwinionej za zaniechania w zakresie wykonywania kontroli zarządczej. Skoro jednak główna księgowa popełniła czyn znacznie bardziej społecznie szkodliwy niż naruszenie dyscypliny finansów publicznych to – z woli ustawodawcy – komisje orzekające nie mogą przypisać Obwinionej odpowiedzialności za wskazane zaniechania pomimo, iż brak wykonywania kontroli zarządczej przez Obwinioną – jak można z bardzo dużym stopniem prawdopodobieństwa argumentować – przyczynił się do popełnienia przestępstwa z oczywiście negatywnym skutkiem dla finansów publicznych.

Reasumując, czynności głównej księgowej w niniejszej sprawie nie są czynnościami naruszającymi dyscyplinę finansów publicznych, a tym samym nie zostały wypełnione znamiona zarzucanego Obwinionej czynu. Mając na uwadze powyższe GKO uniewinniła Obwinioną od zarzutu popełnienia naruszenia określonego w art.18c ust.1 pkt 12 ustawy.

GKO pragnie ponadto zwrócić uwagę, zarówno Rzecznikowi jak i Komisji Orzekającej I instancji, na konieczność – w przypadku każdego naruszenia dyscypliny finansów publicznych – sprecyzowania czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Stosownie do art. 21 zd. 2 ustawy, za czas, w którym sprawca zaniechał działania uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić. Powyższa regulacja nie pozostawia wątpliwości, iż w przypadku popełnienia naruszeń o charakterze ciągłym ustawodawca wprowadza pewną fikcję polegającą na przyjęciu, iż to naruszenie zostaje popełnione w dniu następującym po upływie terminu, w którym obwiniony powinien podjąć określone działania. W niniejszej sprawie Rzecznik wskazywał, że należy przyjąć, iż Obwiniona popełniła naruszenia w dniu 31 grudnia odpowiednio 2012 r. i 2013 r. Tak określony czas popełnienia naruszenia zupełnie nie korespondował ze sformułowanym we wniosku o ukaranie zarzutem. Zarzut dotyczył bowiem jednego naruszenia i w związku z powyższym nie było możliwe, aby to naruszenie mogło zostać popełnione w dwóch odległych o pełny rok od siebie dniach. Należy też zauważyć, że przyjęcie tej koncepcji powodowałoby, iż nie byłoby jakichkolwiek podstaw do formułowania zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w okresie od 1 stycznia do 30 grudnia 2012 r. Z kolei Komisja I instancji rozgraniczając czas popełnienia przypisywanego czynu naruszenia dyscypliny - określonego w art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy - na okres pierwszy, czyli od początku 2012 r. do 10 lutego 2012 r. i okres drugi czyli od 11 lutego 2012 r. do końca 2013 r., działała w oderwaniu od sformułowanego we wniosku o ukaranie zarzutu. Rzecznik nie wnosił o ukaranie Obwinionej za popełnienie dwóch czynów w jakichkolwiek okresach. Tym samym wyodrębnienie dwóch czynów i uniewinnienie Obwinionej od pierwszego z nich i ukaranie za popełnienie drugiego z nich było nieprawidłowe. RKO nie popełniłaby tego błędu, gdyby prawidłowo ustaliła – w oparciu o art. 21 zd. 2 ustawy – czas popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych zarzucanego Obwinionej. Wniosek o ukaranie nie dawał Komisji I instancji możliwości modyfikowania czasu, za jaki należy Obwinionej przypisać naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Popełniony przez Rzecznika błąd polegający na przyjęciu, że Obwiniona popełniła zarzucany jej czyn przed wejściem w życie art. 18 c ust. 1 pkt 12 ustawy nie mógł być skutecznie naprawiony przez Komisję I instancji. Nie sposób uznać, że w oparciu o wniosek Rzecznika było możliwe wydania orzeczenia, w którym przyjętoby, że czyn ten był popełniony np. w okresach miesięcznych i tym samym

należy przypisać Obwinionej 24 czyny naruszenia dyscypliny finansów publicznych. GKO jeszcze raz pragnie podkreślić, że w art.21 zd. 2 ustawy ustawodawca, używając sformułowania „uważa się”, wprost dał wyraz, że w przypadku czynów polegających na zaniechaniu działania określając czas ich popełnienia należy przyjąć wskazane w tym przepisie uproszczenie. Z woli ustawodawcy „uważa się” że czyn polegający na zaniechaniu działania został popełniony w określonym dniu pomimo tego, że w istocie czyn ten ma charakter ciągły tzn. jest popełniany do dnia podjęcia przez sprawcę działania, do którego był on zobowiązany. Reasumując, Rzecznik we wniosku o ukaranie powinien wskazać, że Obwiniona popełniła zarzucane jej naruszenie następnego dnia po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić. Tak też powinna postąpić Komisja Orzekająca I instancji. Tak wskazana data dzienna popełnionego naruszenia ma znaczenie dla oceny, czy w danej sprawie jest możliwe orzekanie (ustalenie stanu prawnego obowiązującego w dacie popełnienia naruszenia) i sprawdzenia, czy nie doszło do przedawnienia karalności. Data ta natomiast w żaden sposób nie wpływa na ocenę okoliczności, skutków, czasu trwania zaniechania działania sprawcy, do którego był on zobowiązany. W tym zakresie zarówno Rzecznik, jak i Komisja Orzekająca I instancji prawidłowo oceniły zachowanie Obwinionej.

Odnosnie do drugiego z zarzuczanych Obwinionej naruszeń dyscypliny finansów publicznych GKO potwierdza, iż zostały wyczerpane znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt. 2 ustawy. Obwiniona wykazała w sprawozdaniu budżetowym dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Mając jednakże na uwadze niekwestionowany przez Rzecznika fakt złożenia przez Obwinioną prawidłowego sprawozdania zaledwie po 5 dniach od złożenia błędnego sprawozdania GKO doszła do przekonania, że popełnione przez Obwinioną naruszenie charakteryzuje się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych. Złożone przez Obwinioną błędne sprawozdanie nie zdążyło naruszyć w stopniu większym niż znikomy ład finansów publicznych, gdyż bardzo szybko zostało wyeliminowane poprzez złożenie prawidłowego sprawozdania. Tym samym przełożeni Obwinionej mieli prawidłowy obraz gospodarki finansowej kierowanej przez Obwinioną jednostki. Stwierdzenie znikomej szkodliwości zarzuczonego Obwinionej czynu obligowało GKO do umorzenia postępowania w oparciu o art. 78 ust. 1 pkt. 7 ustawy w związku z ust. 2 tego przepisu oraz na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2a ustawy.

Mając na uwadze powyższe GKO orzekła, jak w sentencji.