



ORZECZENIE
GLÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 27 listopada 2014 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Klaudia Stelmaszczyk (spr.)</i>
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Ireneusz Piasecki</i>
	<i>Przewodniczący GKO:</i>	<i>Jan Pyrcak</i>
Protokolant:		<i>Bartosz Gluszek</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Jacka Krawczyka, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 27 listopada 2014 r., odwołania Pana (...), pełniącego w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Warszawie z dnia 18 czerwca 2014 r., sygn. akt RKO.5011.17.2014, którym, Komisja Orzekająca I instancji uznała Pana (...)winnym naruszeń dyscypliny finansów publicznych, polegających na:

- 1) przeprowadzeniu w dniu 16 stycznia 2011 roku inwentaryzacji w sposób niezgodny z postanowieniami art. 27 ust. 1, w związku z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 i 613), poprzez brak objęcia spisem z natury majątku o wartości 105.922,65 zł, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 2) nierozliczeniu inwentaryzacji w roku obrotowym 2010, na który przypadał termin inwentaryzacji, poprzez zaniechanie wyksięgowania w ustawowym terminie z ksiąg rachunkowych (...)sprzętu komputerowego o wartości 105.922,65 zł, czym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych

określone w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, czasem naruszenia był dzień 16 stycznia 2011 roku;

3) wykazaniu w sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych sporządzonych na koniec IV kwartału 2012 roku danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, czym naruszono § 10 ust. 4, w związku 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 2010 r., Nr 43, poz. 247 ze zm.), co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano kwotę 291.874 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „1” wynika, iż stan depozytów na żądanie wynosił łącznie 147.168,43 zł. W poz. N5.1 „pozostałe należności z tytułu dostaw towarów i usług” wykazano kwotę 7.825,24 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „2” wynika, iż należności z ww. tytułu wynosiły łącznie 9.451,24 zł. W poz. N5.3 „pozostałe należności z tytułu innych niż wymienione wyżej” wykazano 5.000 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „2” wynika, iż należności w ww. tytułu wynosiły łącznie 2.988.196,77 zł, czasem naruszenia był dzień 5 lutego 2013 roku;

4) przekazaniu Zarządowi Województwa Mazowieckiego sprawozdania Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych oraz sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonych na koniec II kwartału 2013 roku po terminie określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2010 r. Nr 43, poz. 247 ze zm.), czym naruszono § 8 ust. 1 rozporządzenia, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – sprawozdanie powinno być przekazane do 15.07.2013 r. zaś zostało przekazane 25.07.2013 r., czasem naruszenia był dzień 15 lipca 2013 roku.

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

I. na podstawie art. 147 ust. 1 punkt 1 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 utrzymuje w mocy orzeczenie Komisji I instancji w zakresie punktu I.1), I.3) i III,

II. na podstawie art. 147 ust. 1 punkt 2 ustawy uchyla orzeczenie Komisji I instancji w zakresie punktu I.2), I.4) i II oraz:

- 1. na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy odstępuje od wymierzenia kary,**
- 2. na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy uniewinnia Obwinionego w zakresie punktu I.2),**
- 3. na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 ustawy umarza postępowanie w zakresie punktu I.4).**

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

Pismem nr KO-FN-I.1711.33.2013.MK z dnia 26 listopada 2013 r. Marszałek Województwa Mazowieckiego złożył Rzecznikowi dyscypliny finansów publicznych właściwemu w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w Warszawie (dalej również: „Komisja” i „RKO”) zawiadomienie o ujawnionych w wyniku kontroli (...)okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego na podstawie postanowienia z dnia 14 stycznia 2014 r. w dniu 28 marca 2014 r. Z-ca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych skierował do Regionalnej Komisji Orzekającej wnioski o uznanie (...), pełniącego w dacie zarzucanych czynów funkcję Dyrektora (...)za odpowiedzialnego naruszeń dyscypliny finansów publicznych, polegających na:

- 1) przeprowadzeniu w dniu 16 stycznia 2011 roku inwentaryzacji w sposób niezgodny z postanowieniami art. 27 ust. 1, w związku z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 330 i 613), poprzez brak objęcia spisem z natury majątku o wartości 105.922,65 zł, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy;
- 2) nierozliczeniu inwentaryzacji w roku obrotowym 2010, na który przypadał termin inwentaryzacji, poprzez zaniechanie wyksięgowania w ustawowym terminie z ksiąg rachunkowych (...)sprzętu komputerowego o wartości 105.922,65 zł, czym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów

publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy - czasem naruszenia był dzień 16 stycznia 2011 roku;

- 3) wykazaniu w sprawozdaniach *Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych* sporządzonych na koniec IV kwartału 2012 roku danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, czym naruszono § 10 ust. 4, w związku 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 2010 r., Nr 43, poz. 247 ze zm.), co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy.

W poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano kwotę 291.874 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „1” wynika, iż stan depozytów na żądanie wynosił łącznie 147.168,43 zł. W poz. N5.1 „pozostałe należności z tytułu dostaw towarów i usług” wykazano kwotę 7.825,24 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „2” wynika, iż należności z ww. tytułu wynosiły łącznie 9.451,24 zł. W poz. N5.3 „pozostałe należności z tytułu innych niż wymienione wyżej” wykazano 5.000 zł, natomiast z ewidencji księgowej kont zespołu „2” wynika, iż należności w ww. tytułu wynosiły łącznie 2.988.196,77 zł, czasem naruszenia był dzień 5 lutego 2013 roku;

- 4) przekazaniu Zarządowi Województwa Mazowieckiego sprawozdania *Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych* oraz sprawozdania *Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji* sporządzonych na koniec II kwartału 2013 roku po terminie określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, czym naruszono § 8 ust. 1 rozporządzenia, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 ustawy - sprawozdanie powinno być przekazane do 15.07.2013 r. zaś zostało przekazane 25.07.2013 r., czasem naruszenia był dzień 15 lipca 2013 roku.

Orzeczeniem z dnia 18 czerwca 2014 r. Komisja uznała Obwinionego (...) winnym zarzucanych czynów, wymierzając Obwinionemu karę upomnienia.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO przywołała okoliczności związane z naruszeniami dotyczącymi przeprowadzonej inwentaryzacji w jednostce. Wskazała, że pełna inwentaryzacja środków trwałych została przeprowadzona w (...) w 2006 r., wg stanu na dzień 30 listopada 2006 r., zatem, aby stosownie do art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, dotrzymać terminu inwentaryzacji środków trwałych, (...) spis z natury

powinien przeprowadzić wg stanu na dzień 30 listopada 2010 r. i rozliczyć w księgach rachunkowych za 2010 rok, ujmując operacje księgowe z tym związane najpóźniej z datą 30 grudnia 2010 r. W dniu 11 października 2011 r. Obwiniony działając jako dyrektor (...) wydał Zarządzenie nr 32 w sprawie przeprowadzenia pełnej inwentaryzacji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz nisko-cennych przedmiotów w użytkowaniu objętych ewidencją ilościowo-wartościową oraz ilościową. Powołana Zarządzeniem Komisja inwentaryzacyjna przeprowadziła w terminie ustalonym przez Dyrektora, tj. w dniach od 29 listopada 2010 r. do dnia 10 grudnia 2010 r. spis zgodnie z którym wartość majątku objętego spisem wyniosła na dzień 30 listopada 2010 r. 27 644 591,32 zł. Komisja stwierdziła brak środka trwałego o wartości 2 208,20 zł, tj. „zagłuszacza sygnału telefonów”, który jak ustalono został zniszczony w trakcie remontu budynku (...). Z ustalonego stanu faktycznego sprawy wynika, iż wg kont księgi głównej (konta zespołu „0”) na dzień 30 listopada 2010 r. ujęto środki trwałe i wartości niematerialne i prawne o łącznej wartości 27 752 722,78 zł. W ewidencji pomocniczej stanowiącej księgi inwentarzowe wartość majątku wyniosła łącznie 27 752 722,17 zł (różnica pomiędzy powyższymi ewidencjami wyniosła 0,61 zł). Różnica pomiędzy wartością majątku wynikającą z arkuszy spisowych a wartością majątku wynikającą z ewidencji inwentarzowej na dzień 30 listopada 2010 r. wyniosła wartość 108 130,86 zł. Uwzględniając zniszczony środek trwały w wysokości 2 208,20 zł spisem z natury nie objęto majątku o wartości 105 922,65 zł. Powyższe, dotyczyło 22 pozycji środków trwałych ujętych w załączniku nr 1 do protokołu Komisji inwentaryzacyjnej „Wykaz środków trwałych znajdujących się w ewidencji przeznaczonych do likwidacji w latach 2007 i 2010”.

Na podstawie dowodów źródłowych stwierdzono, iż operacji wyksięgowania z ksiąg rachunkowych (...) sprzętu komputerowego o wartości 105.922,65 zł, dokonano z datą 31 marca 2011 r. Jak wskazano w wyjaśnieniach znajdujących się materiale dowodowym „Likwidacja środków trwałych dokonana w dniu 31 marca 2011 r. spowodowała zmniejszenie majątku trwałego jednostki w roku 2011”.

Ponadto z materiału dowodowego wynika, iż w związku z pismem Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej oraz p.o. Głównego księgowego (...) z dnia 20 grudnia 2010 r. Dyrektor (...) zaakceptował wniosek o przesunięcie terminu rozliczenia inwentaryzacji na dzień 21 marca 2011 r.

W zakresie ujawnionych nieprawidłowości związanych z wykazaniem w sprawozdaniu Rb-N danych niezgodnych z ewidencją księgową ustalono, iż powyższe dotyczy następujących pozycji sprawozdania za IV kwartał 2012 r.:

Sygn. akt BDF1/4900/94/96/14

- w poz. N3.2 „depozyty na żądanie” wykazano kwotę 291.874 zł, natomiast z ewidencji księgowej wynika, iż stan depozytów na żądanie wynosił łącznie 147.168,43 zł,
- w poz. N5.1 „pozostałe należności z tytułu dostaw towarów i usług” wykazano kwotę 7.825,24 zł, natomiast z ewidencji księgowej wynika, iż należności z ww. tytułu wynosiły łącznie 9.451,24 zł,
- w poz. N5.3 „pozostałe należności z tytułu innych niż wymienione wyżej” wykazano 5.000 zł, natomiast z ewidencji księgowej wynika, iż należności w ww. tytułu wynosiły łącznie 2.988.196,77 zł.

Sprawozdanie opatrzone datą 5 lutego 2013 r. podpisał Dyrektor (...) oraz p.o. Głównego księgowego. Sprawozdanie przekazano jednostce nadzorującej (...) w dniu 5 lutego 2013 r.

Jak wynika z materiału dowodowego, sprawozdanie Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych oraz sprawozdanie Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec II kwartału 2013 roku, podpisane przez Dyrektora (...) oraz p.o. Głównego księgowego zostało sporządzone i przekazane jednostce nadzorującej (...) (w formie dokumentu i w formie elektronicznej) 10 dni po terminie, tj. w dniu 25 lipca 2013 r.

Pismem z dnia 1 sierpnia 2014 r. Obrońca Obwinionego złożył odwołanie do GKO zaskarżając orzeczenie RKO w całości i kwestionując rozstrzygnięcie, iż Obwiniony w sposób świadomy, sprawując funkcję kierownika jednostki, dopuścił do naruszenia przepisów prawa w zakresie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji, w zakresie wykazania w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej oraz w zakresie przekazania sprawozdania budżetowego po terminie, czym rzekomo naruszył dyscyplinę finansów publicznych. W odwołaniu zarzucono zaskarżonemu orzeczeniu naruszenie następujących przepisów:

1. art. 18 pkt 1 ustawy, poprzez uznanie, iż w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości;
2. art. 18 pkt 2 ustawy, poprzez uznanie, iż w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie nieprzekazania w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania oraz wykazania w takim sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;

3. art. 137 ust. 2 pkt 2 i 4 ustawy, poprzez sporządzenie uzasadnienia orzeczenia w sposób, który w żaden sposób nie pozwala na ustalenie konkretnych przesłanek, którymi kierowała się Komisja, uznając obwinionego winnym stawianych mu zarzutów; w szczególności nie wyjaśniono, dlaczego uznano za niezasadne i chybione argumenty i wyjaśnienia przedstawiane przez pana (...)w zakresie tego, dlaczego określone informacje księgowe nie powinny znaleźć się w sprawozdaniach w ogóle albo za określony okres oraz w zakresie tego, dlaczego nie można uznać, że inwentaryzacja została rozliczona z naruszeniem prawa, jak również w zakresie tego, że wartości rzekomo nieprawidłowo wykazanych danych nie zniekształcają istotnie sprawozdania.

Obrońca wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w zakresie Pana (...)w całości i uznanie go za niewinnego postawionych mu zarzutów.

Odnosząc się szczegółowo w uzasadnieniu do poszczególnych naruszeń obrońca wskazał, iż przesunięto (wydłużono) termin zakończenia inwentaryzacji za 2010 r. do marca następnego roku z uwagi na obiektywne trudności oraz rozliczono ją w tym kolejnym roku, mając na uwadze funkcjonującą w (...)politykę istotności - kwoty poniżej 1% sumy bilansowej za poprzedni okres sprawozdawczy, nie były uważane w (...)za kwoty istotne, zniekształcające obraz jednostki.

W odwołaniu wskazano, że nie mamy w sprawie do czynienia z jednostką, która gospodaruje środkami publicznymi, zatem rzekome nieprawidłowości w przeprowadzonej inwentaryzacji nie zniekształcają stanu majątku „publicznego” za dany rok.

W zakresie nieterminowego przekazania/dostarczenia sprawozdania za II kwartał 2013 r., obrońca zwrócił uwagę na to iż przepływ dokumentów w (...)jest skorelowany z datą dokonywania rozliczeń dla potrzeb podatku dochodowego, tj. 20 dzień miesiąca. Zatem i tak dane wykazywane w sprawozdaniach budżetowych, sporządzanych przed tą datą obarczone są ryzykiem błędu, przy czym niedotrzymanie terminu złożenia sprawozdania miało w przypadku (...)charakter incydentalny, co powinno skutkować łagodnym potraktowaniem.

W odniesieniu do wykazania w złożonym sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową, obrońca wskazał, iż różnice mogły wynikać m.in. z tego, że sprawozdania, aby były terminowe, musiały być sporządzane jeszcze przed zamknięciem miesiąca kończącego kwartał. Zatem pewne kwoty mogły być jeszcze później dokięgowywane.

Po przeprowadzeniu w dniu 27 listopada 2014 r. rozprawy, przy udziale obrońcy obwinionego oraz zastępcy głównego rzecznika, na podstawie zebranego materiału

dowodowego ujętego w aktach sprawy, Główna Komisja Orzekająca uznała, iż odwołanie obrońcy obwinionego w części zasługuje na uwzględnienie, orzekając jak w sentencji rozstrzygnięcia.

Stosownie do brzmienia art. 145 ust. 1 ustawy, Główna Komisja Orzekająca rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję orzekającą oraz dokumentów dołączonych do odwołania.

W pierwszej kolejności, GKO dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia przypisanych obwinionemu czynów i w czasie orzekania oraz przeanalizowała je w oparciu o art. 24 ust. 1 ustawy, który nakazuje by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawcy. Do oceny popełnienia przedmiotowych czynów, GKO postanowiła stosować przepisy ustaw obowiązujących obecnie uznając, iż stan prawny obowiązujący w chwili popełnienia czynów nie był względniejszy dla obwinionego.

Również na wstępie GKO postanowiła odnieść się do sytuowanych w odwołaniu też obrońcy wskazujących (...)jako jednostkę nie wydatkującą środków publicznych i nie wykonującą żadnych zadań powierzonych przez państwo, co ewentualnie miałyby wpływ na ocenę zarzucanych czynów oraz zakres odpowiedzialności obwinionego. Wskazać należy, iż zgodnie z art. 9 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j.:Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.) sektor finansów publicznych, realizujący procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem (art. 3 ustawy o finansach publicznych) tworzą m.in. samorządowe osoby prawne, do których mają odpowiednie zastosowanie m.in. przepisy tej ustawy (art. 10 ust. 2 ustawy o finansach publicznych). Jednostką tego rodzaju jest również utworzony przez sejmik województwa na podstawie art. 116 ustawy z 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j.: Dz.U. z 2012 r., poz. 1137) (...), będący samorządową wojewódzką osobą prawną. Do zadań wskazanej jednostki należy m.in. prowadzenie kursów kwalifikacyjnych oraz organizowanie egzaminów państwowych sprawdzających kwalifikacje osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz kierujących pojazdami. Do prowadzenia działalności finansowej przez (...)mają zatem zastosowanie nie tylko normy sytuowane w ustawie o finansach publicznych (a poprzez to również w ustawach do których wskazana ustawa się odwołuje) ale również normy wskazane, zgodnie z upoważnieniem z art. 121 Prawo o ruchu drogowym, w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 2 października 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków gospodarki

finansowej wojewódzkiego ośrodka ruchu drogowego oraz szczegółowych warunków ewidencji przychodów i kosztów związanych z działalnością ośrodka (Dz.U. z 2002 r. nr 176, poz. 1443) a zatem z ustawy o rachunkowości (§ 7 rozporządzenia). Wskazane w odwołaniu tezy Obrońcy w przedmiotowym zakresie nie znajdują w związku z powyższym poparcia GKO.

W odniesieniu do utrzymanej w mocy części orzeczenia organu I instancji GKO nie dopatrzyła się uchybień związanych z przedstawioną przez RKO w uzasadnieniu orzeczenia argumentacją, odnoszącą się zarówno do ustalonego stanu faktycznego, subsumpcji pod wskazane w orzeczeniu normy prawne, wykazania stopnia szkodliwości czynów dla finansów publicznych, jak i do wykazania winy Obwinionego uzasadniającej odpowiedzialność za przypisane orzeczeniem czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych.

W odniesieniu do czynu związanego z przeprowadzeniem inwentaryzacji z naruszeniem art. 26 ust. 1 pkt 1 i 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, poprzez brak objęcia spisem z natury wszystkich składników mienia jednostki, GKO wskazuje, iż stosownie do art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości inwentaryzacja polega na okresowym ustalaniu lub sprawdzaniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Obejmuje postępowanie polegające na ustaleniu rzeczywistego stanu składników majątkowych i długów jednostki w celu zweryfikowania danych o nich, wykazanych w księgach rachunkowych, źródeł ich pochodzenia, porównanie wyników ustaleń inwentaryzacji z danymi wynikającymi z ewidencji, wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych oraz doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym. Zgromadzony materiał dowodowy niezaprzeczalnie wskazuje, iż spisem z natury (ujęciem w arkuszach spisu z natury) nie objęto tych składników majątku, o wartości 105 922,65 zł, które zostały wykazane przez Komisję Inwentaryzacyjną (...) w załączniku nr 1 do Protokołu Inwentaryzacyjnego jako „Wykaz środków trwałych znajdujących się w ewidencji przeznaczonych do likwidacji w latach 2007 i 2010”. Powyższe działanie doprowadziło do powstania różnicy w wysokości 105 922,65 zł pomiędzy wartością majątku spisaną z natury a wartością wynikającą z ksiąg jednostki (przy uwzględnieniu zniszczonego składnika mienia).

GKO wielokrotnie wypowiedziała się w zakresie szczególnej odpowiedzialności kierownika jednostki za szeroko rozumianą gospodarkę finansową kierowanej jednostki nie tylko na tle ogólnej normy z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, ale również w zakresie przepisów materialnych wyznaczających zasady postępowania wynikające z innych ustaw niż cyt. ustawa. W odniesieniu do nieprawidłowości związanych z przeprowadzeniem

inwentaryzacji metodą spisu z natury stwierdzano m.in.: „Za majątek jednostki odpowiada jej kierownik, a inwentaryzacja tego majątku ma podstawowe znaczenie w tym zakresie. Inwentaryzacja pozwala bowiem na sporządzenie realnego, obiektywnego i wiarygodnego rocznego sprawozdania finansowego, które w sposób rzetelny wyraża sytuację majątkową i finansową jednostek” (orzeczenie GKO z dnia 6 marca 2006 r., DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733, niepublikowane). Wskazać należy, że rozpoczynając pracę na określonym stanowisku lub podejmując się wykonywania określonych zadań, przyjmuje się tym samym pełną odpowiedzialność związaną z wykonywaniem funkcji. Odpowiedzialność związana z powierzonymi obowiązkami niezależna jest przy tym od odpowiedzialności innych osób za powierzone tym osobom wykonywanie obowiązków, choćby te osoby miały wpływ na działanie (podejmowanie decyzji) przez te pierwsze osoby (w przedmiotowym przypadku członków komisji inwentaryzacyjnej).

Odpowiedzialność kierownika jednostki w zakresie inwentaryzacji w drodze spisu z natury, należy wiązać z art. art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym kierownik ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2, za ich zgodą.

Odnosząc się do winy Obwinionego, GKO odmiennie niż organ I instancji zanalizowała stan faktyczny mający wpływ na jej stopień, który w konsekwencji znalazł odzwierciedlenie w odstąpieniu przez GKO od ukarania Obwinionego na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy. Nie kwestionując, jak już wyżej podniesiono, nie objęcia spisem z natury wszystkich składników majątku stwierdzono, iż powyższe wynikało przede wszystkim z faktu, iż składniki, które powinny zostać zinwentaryzowane zostały ujęte nie na arkuszach spisowych ale w powoływanym wyżej załączniku nr 1 do Protokołu Komisji Inwentaryzacyjnej jako składniki przeznaczone do likwidacji. Nieprawidłowe w tym zakresie działanie, z zaniechaniem uprzedniego ujęcia wskazanych w zał. Nr 1 składników spisem z natury, doprowadziło do powstania różnicy, pomiędzy wartością majątku wynikającą ze spisu z natury a wartością majątku wynikającą z ksiąg jednostki, która de facto, w sytuacji jednoczesnego ujęcia tych składników na arkuszach spisowych, nie powinna była wystąpić. Analizując stopień winy Obwinionego GKO wzięła pod uwagę, iż niewątpliwie na zaakceptowanie przez Obwinionego protokołu z inwentaryzacji mogło mieć wpływ zawarte w protokole stwierdzenie, iż wartość środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych z

arkuszy spisu z natury, z uwzględnieniem brakującego składnika majątku, jest zgodna z ewidencją księgową. GKO zaznacza jednak, iż przeprowadzona przez Obwinionego w minimalnym zakresie weryfikacja przedkładanego do zatwierdzenia (akceptacji) protokołu z przeprowadzonej inwentaryzacji w powiązaniu z dowodami źródłowymi, doprowadziłaby jednak do odmiennych wniosków od tych zawartych w protokole i nie naraziłaby go na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W odniesieniu do nieprawidłowości dotyczących wykazania danych w sprawozdaniu RB-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2012 r. GKO również nie dopatrzyła się uchybień w orzeczeniu Komisji. Sprawozdania budżetowe są jednym z bardzo ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także pozwalają ocenić realizację wpływów i wydatków budżetowych w ciągu roku budżetowego i po jego zakończeniu. Stosownie do art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań, a także jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań określają rozporządzenia Ministra Finansów, wydane na podstawie art. 41 ust. 2 i 5 ustawy, tj. m.in. rozporządzenie z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

Do znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 2 ustawy, należy sama niezgodność sprawozdania budżetowego z ewidencją księgową, bez względu (co podnosi obrońca) na to, czy ewidencja sporządzona jest prawidłowo czy też nie. Czyn penalizowany w art. 18 pkt 2 ustawy odnosi się jedynie do formalnotechnicznej czynności wykazania w sprawozdaniu danych odmiennie od tego jak jednostka ujęła te dane w ewidencji księgowej lub też wykazaniu w nieprawidłowy sposób. Czynności „odmiennego” wykazania nie poprzedzają zatem ustalenia odnoszące się do prawidłowości (rzetelności) ewidencjonowania procesów gospodarczych w księgach rachunkowych jednostki. Tym samym postawiona przez obrońcę teza odnosząca się do możliwości braku naruszenia dyscypliny finansów publicznych w sytuacji odzwierciedlenia w sprawozdaniu finansowym danych błędnie/ nieprawidłowo ujętych w ewidencji księgowej jest prawdziwa. Przedmiotem ochrony sytuowanej w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie jest bowiem rzetelność prowadzonej przez jednostkę sektora finansów publicznych ewidencji księgowej związana z ujmowaniem określonych operacji gospodarczych (penalizowana przez inne ustawy niż ustawa o

odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych) ale jawność i przejrzystość procesów, o których mowa w art. 3 ustawy o finansach publicznych.

GKO wskazuje, iż nie mogą znaleźć uzasadnienia tezy obrońcy, odnoszące się do wyłączenia bezprawności czynu z art. 18 pkt 2 ustawy w związku z normą z art. 26 ustawy. Sformułowana w art. 26 okoliczność wyłączająca bezprawność zachowań, formalnie wypełniających znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, opiera się na wielkości środków finansowych (kwocie bagatelnej), o które nastąpiła nieprawidłowość. Odnosząc powyższe odpowiednio do wielkości różnic wykazanych w sprawozdaniu Rb-N w stosunku do ewidencji księgowej, zastosowanie powyższego przepisu nie znajduje uzasadnienia.

Podobnie jak powyżej, GKO odmiennie od Komisji pierwszej instancji oceniła stopień winy obwinionego, mający wpływ na decyzje organu odwoławczego w przedmiocie odstąpienia od ukarania na podstawie art. 36 ust. 1 ustawy. GKO wzięła bowiem pod uwagę okoliczności wskazywane przez obwinionego w złożonych w trakcie postępowania wyjaśnieniach, tj. m.in. błędną interpretację przepisów rozporządzenia, odnoszącą się do wykazywania w sprawozdaniu Rb-N należności i wpływu tych interpretacji na zakres wykazanych w sprawozdaniu danych. Wpływ na odstąpienie od ukarania miał niewątpliwie również incydentalny charakter czynu popełnionego przez obwinionego, związanego z wykazaniem w sprawozdaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową.

W odniesieniu do zarzucanego obwinionemu czynu z art. 18 pkt 1 ustawy, związanego z nierozliczeniem w dniu 16 stycznia 2011 r. inwentaryzacji, w roku obrotowym 2010, na który przypadał termin inwentaryzacji, poprzez zaniechanie wyksięgowania w ustawowym terminie z ksiąg rachunkowych (...) sprzętu komputerowego o wartości 105.922,65 zł, czym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, GKO wskazuje w pierwszej kolejności, iż zarzut związany z nierozliczeniem inwentaryzacji jest wynikiem ustalonych na podstawie materiału dowodowego okoliczności związanych z popełnieniem czynu z art. 18 pkt 1 ustawy, polegającego na braku objęcia spisem z natury wszystkich składników mienia (...). Wartość nie objętego spisem z natury mienia określono na podstawie porównania danych z arkuszy spisowych oraz ewidencji jednostki. Stwierdzono jednocześnie, iż niezainwentaryzowane (nie ujęte w arkuszach spisowych) składniki mienia są ujęte w zał. Nr 1 do Protokołu Komisji inwentaryzacyjnej jako środki przeznaczone do likwidacji o wartości 105 922,65 zł. Wskazać jednak należy, iż sytuowany w orzeczeniu zarzut został sprowadzony do naruszenia art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości nierozliczenia w terminie do 16 stycznia 2011 r. inwentaryzacji. W odniesieniu do powyższego zaznaczyć należy, iż stosownie do art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości ujawnione w toku inwentaryzacji różnice

między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Niezaprzeczalnie powoływany w orzeczeniu naruszony przepis prawa nie reguluje wskazanego przez Komisję terminu rozliczenia ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych. W związku z tym, iż w zarzucanym czynie brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, GKO stosownie do art. 78 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy postanowiła o uniewinnieniu Obwinionego w przedmiotowym zakresie.

GKO w odniesieniu do czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy związanego z przekazaniem Zarządowi Województwa Mazowieckiego sprawozdania Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych oraz sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonych na koniec II kwartału 2013 roku po terminie określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 43, poz. 247 ze zm.), z naruszeniem § 8 ust. 1 tego rozporządzenia, stwierdziła istnienie okoliczności, o których mowa w art. 78 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 ustawy uzasadniających umorzenie w przedmiotowym zakresie postępowania (art. 78 ust. 2 ustawy). Bezspornie naruszenie obowiązków związanych z nieterminowym przekazaniem sprawozdań wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 ustawy. GKO wzięła jednak pod uwagę okoliczność, iż zaniechanie Obwinionego w przedmiocie dochowania terminowego złożenia sprawozdań wynosiło 9 dni.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Warunkiem dochodzenia odpowiedzialności od osób zobowiązanych do przekazania sprawozdania, a wymienionych w art. 4 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jest zatem ustalenie, że szkodliwość zarzucanego czynu jest dla finansów publicznych większa niż znikoma. Znikoma szkodliwość naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest bowiem ujemną przesłanką dochodzenia odpowiedzialności, której ujawnienie na rozprawie, skutkuje nakazem umorzenia postępowania (art. 78 ust. 1 i 2 ustawy). W przedmiotowej sprawie, GKO, przy rozstrzygnięciu o szkodliwości zaniechania terminowego przekazania sprawozdań dla finansów publicznych, wzięła pod uwagę dyrektywy oceny stopnia szkodliwości, zawarte w art. 28 ust. 2 cyt. ustawy, a w szczególności wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia,

a także skutki tego naruszenia uznając, iż szkodliwość czynu dla finansów publicznych jest znikoma.

GKO, dokonując oceny naruszonych obowiązków zważyła, iż w świetle zgromadzonej dokumentacji to po raz pierwszy nastąpiło nieterminowe przekazanie sprawozdań przez Obwinionego. GKO wzięła pod uwagę również okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z powoływaną przez Obrońcę nieobecnością osoby „sporządzającej takie sprawozdanie”. Mając na uwadze zebrany materiał dowodowy GKO uznała, że czyn ten charakteryzuje się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych. Uznanie przez znikomą szkodliwość czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych skutkuje umorzeniem postępowania wobec sprawcy czynu na podstawie art. 78 ust.1 pkt 7 w związku z art. 28 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.