



**ORZECZENIE**  
**GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH**  
**O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH**

Warszawa, dnia 22 lutego 2018 r.

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

<b>Przewodnicząca:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Klaudia Stelmaszczyk</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Sławomir Franek</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Janusz Sarnowski (spr.)</b>
<b>Protokolant:</b>		<b>Bartosz Gluszeko</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Pawła Laudańskiego**, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 lutego 2018 r. odwołania wniesionego przez Obwinioną (...) - pełniącą w czasie zarzuczonego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Głównej Księgowej Regionalnego Szpitala Specjalistycznego w (...) od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Bydgoszczy z dnia 26 października 2017 r., sygn. akt RIO/KO/4111/24/2017, którym uznano Obwinioną (...) odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w **art. 18 pkt 1** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.), polegające na rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. rozliczenie wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w 2015 r. (stanowiących nadwyżkę środków trwałych w wysokości 389.570,73 zł) w księgach rachunkowych Szpitala 2016 roku zamiast w księgach rachunkowych 2015 roku (za datę popełnienia czynu Komisja uznała dzień 9 marca 2016 r.),

co stanowi naruszenie art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionej karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

**orzeka:**

**1) na podstawie art. 147 ust.1 pkt 2a i art. 78 ust.1 pkt 7 w związku z art. 28 ust.1 ustawy uchyla orzeczenie Komisji I instancji w całości i umarza postępowanie w sprawie,**

**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**

Pismem nr. RIO-KF-4111-11/2016 z dnia 22 listopada 2016 r. Naczelnik Wydziału Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy złożył, Rzecznikowi Dyscypliny Finansów Publicznych właściwemu w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Bydgoszczy, zawiadomienie o ujawnionych, w wyniku kontroli problemowej gospodarki finansowej Regionalnego Szpitala Specjalistycznego (...) (dalej: „Szpital”), okolicznościach wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, na podstawie postanowienia z dnia 13 stycznia 2017 r., nr. 3/DJ/217, w dniu 17 marca 2017 r. Z-ca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych skierował do Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Bydgoszczy (dalej także: „RKO” lub „Komisja”) wniosek o ukaranie m. in. (...), pełniącej w czasie zarzucanego popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, funkcję Głównej Księgowej Szpitala, za osobę odpowiedzialną – na zasadach określonych w art.19 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: „uondfp”) – za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 uondfp polegające na rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (dalej także: „ur”), tj. rozliczenie wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w 2015 r. stanowiących nadwyżkę środków trwałych w wysokości 389.570,73 zł w księgach rachunkowych Szpitala 2016 roku zamiast w księgach rachunkowych Szpitala 2015 roku, co stanowi naruszenie art. 27 ust. 2 ur. Rzecznik wniósł o wymierzenie w odniesieniu do Obwinionej kary upomnienia.

Komisja rozpoznała sprawę w dniu 26 października 2017 r. z udziałem Obwinionej (...). Orzeczeniem nr. RIO/KO/4111/24/2017, RKO uznała Obwinioną winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt. 1 uondfp, polegającego na rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, tj. rozliczenie wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w 2015 r. (stanowiących nadwyżkę środków trwałych w wysokości 389.570,73 zł) w księgach rachunkowych Szpitala 2016 roku zamiast w księgach rachunkowych Szpitala 2015 roku, co stanowi naruszenie art. 27 ust. 2 ur. i wymierzyła Obwinionej karę upomnienia. Za datę popełnienia czynu Komisja uznała dzień 9 marca 2016 r. Komisja I instancji orzekła także zwrot od Obwinionej na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania w wysokości 316,18 złotych.

Obwiniona na rozprawie nie kwestionowała ustalonego przez Rzecznika stanu faktycznego. Przyznała, iż rozliczenie wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w 2015 r. zostało ujęte w księgach rachunkowych Szpitala 2016 r. zamiast w księgach rachunkowych 2015 r. Wystąpiła z wnioskiem o uniewinnienie od zarzucanego jej czynu, wskazując na okoliczności towarzyszące przedmiotowemu naruszeniu, w szczególności:

- funkcje Głównej Księgowej Szpitala pełniła od dnia 1 kwietnia 2015 r., a obowiązki wynikające wprost z art. 53 ust 2 i art. 54 ust 1 ustawy o finansach publicznych zostały jej powierzone 19 maja 2016 r.,
- Szpital jest dużą jednostką organizacyjną, ponadto o bardzo złej sytuacji finansowej, w związku z tym była bardzo obciążona wieloma obowiązkami związanymi z gospodarką finansową jednostki,
- występowały liczne problemy organizacyjne związane z odwołaniem Dyrektora Szpitala, powołaniem nowego i ponownym powołaniem przedniego dyrektora, co powodowało trudności w wykonywaniu obowiązków służbowych oraz stres z tym związany,
- przeprowadzana w tym okresie kontrola Szpitala oraz audyt, powodowały dodatkowe obciążenia związane z wykonywaną pracą oraz stres, co nie wpływało pozytywnie na wykonywaną pracę.

Obwiniona ponadto wyjaśniła, iż po objęciu stanowiska Głównej Księgowej oraz po zapoznaniu się z wynikami kontroli finansowej wprowadziła szereg usprawnień w zakresie funkcjonowania podległych jej komórek organizacyjnych oraz zatrudnionych tam pracowników, polegających m.in. na: odsunięciu od pracy dwóch pracowników Referatu Inwentaryzacji, którzy nie posiadali odpowiednich kompetencji, wykształcenia oraz

## **Sygn. akt BDF1.4800.98.2017**

predyspozycji do rodzaju pracy w tym wydziale; nowelizacji instrukcji inwentaryzacyjnej; wprowadzeniu szeregu szkoleń dla podległych pracowników.

RKO, na podstawie całokształtu materiału dowodowego, zgromadzonego w sprawie, w tym wyjaśnień Obwinionej ustaliła następujący stan faktyczny i prawny sprawy:

Komisja Inwentaryzacyjna stwierdziła, że dwa środki trwałe, spisane podczas inwentaryzacji nie były zaewidencjonowane w księgach rachunkowych jednostki tj.:

- aparat do hemodializ HD 4008S Clasic, o wartości 35.000, 00 zł;
- aparat USG śródoperacyjny 3D Echo SG51304585, o wartości 354.570, 73 zł.

Z akt sprawy wynika, iż przyczyną powstania nadwyżek inwentaryzacyjnych, w postaci środków trwałych, było niewprowadzenie ich do ksiąg rachunkowych w momencie nabycia. W przypadku pierwszego środka trwałego dotyczy to 2011 r, a w przypadku drugiego środka trwałego roku 2014. Spowodowane to było nierzetelnym prowadzeniem ksiąg rachunkowych jednostki.

Komisja orzekająca pierwszej instancji uznała, iż stan faktyczny sprawy jest bezsporny. Zgromadzone dowody dokumentują bowiem, że stwierdzone w trakcie inwentaryzacji różnice w wartości środków trwałych zostały rozliczone w księgach rachunkowych Szpitala roku 2016 zamiast w księgach roku 2015, na który przypadał termin inwentaryzacji. Działanie takie stanowiło naruszenie przepisu art. 27 ust. 2 ur i stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w rozumieniu przepisu art. 18 pkt 1 uondfp. Przepis art. 18 pkt. 1 uondfp stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości. Norma z art. 27 ust 2. ur wymaga, aby ujawnione w toku inwentaryzacji różnice pomiędzy stanem rzeczywistym a stanem wykazywanym w księgach rachunkowych wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji.

Komisja uznała, iż dzień 9 marca 2016 roku, zgodnie z dyspozycją art. 21 uondfp, stanowi datę popełnienia przedmiotowego czynu. W tym bowiem dniu dokonana została akceptacja przez Głównego Księgowego (czyli Obwinioną) propozycji Komisji Inwentaryzacyjnej jednostki, zawarta w protokole z przebiegu inwentaryzacji, ujęcia nadwyżek w księgach rachunkowych Szpitala. Nadwyżki te faktycznie zostały ujęte w księgach rachunkowych pod datą 31 stycznia 2016 r co było działaniem niezgodnym z normą prawa, określoną art. 27 ust. 2 ur.

Komisja dokonała kwalifikacji odpowiedzialności Obwinionej, na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 uondfp. Przepis ten stanowi, że odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów

publicznych podlegają pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębna ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Komisja ustaliła, iż w obowiązującej w Szpitalu Instrukcji w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych w § 10 pkt 8 zapisano, że *odpowiedzialność za wykonanie czynności - ujęcia w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczenia – ponosi główny księgowy*. Treść tej instrukcji była znana Obwinionej, bowiem jak przyznała na rozprawie, uczestniczyła w opracowywaniu przez Dyrektora Szpitala zarządzeń, na podstawie art. 10 ur. Obwiniona funkcję Głównego Księgowego Szpitala pełniła od 1 kwietnia 2015 roku, co na rozprawie potwierdziła. Ponadto potwierdziła także, że po objęciu stanowiska Głównego Księgowego otrzymała *Zakres czynności na stanowisku głównego księgowego w Regionalnym Szpitalu Specjalistycznym w (...)*, zatwierdzony przez Dyrektora Szpitala. Przyjęcie tych obowiązków potwierdziła podpisem. Zgodnie z tym zakresem, do obowiązków Obwinionej należał nadzór nad pracą Działu Finansowego, polegający m.in. na: rzetelnym prowadzeniu rachunkowości zgodnie z obowiązującymi przepisami jak również prawidłowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych jednostki.

Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione ustalenia Komisja uznała, że Obwinionej skutecznie zostały powierzone czynności, będące przedmiotem niniejszej sprawy i związana z nimi odpowiedzialność. W związku z powyższym Obwiniona podlega odpowiedzialności za przedmiotowe naruszenie dyscypliny finansów na podstawie przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 uodnfp. Obwiniona, z racji pełnionej funkcji Głównego Księgowego miała możliwość i obowiązek zgodnego z prawem zachowania się poprzez dopilnowanie prawidłowego ujęcia w księgach rachunkowych stwierdzonych w trakcie inwentaryzacji nadwyżek, tj. w roku obrotowym, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Komisja uznała przypisany Obwinionej czyn za udowodniony i dzieląc wniosek Rzecznika uznała Obwinioną za winną zarzucanego jej czynu. Obwiniona dochowując należytej staranności mogła uniknąć naruszenia dyscypliny finansów publicznych, za które przypisana została jej odpowiedzialność.

Oceniając stopień szkodliwości dla finansów publicznych przedmiotowego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, Komisja nie podzieliła argumentu Obwinionej, że przedmiotowe naruszenie nie miało wpływu na wynik finansowy jednostki. Ustawodawca bowiem nadał inwentaryzacji duże znaczenie, które wynika z jej celu. Podstawowym celem inwentaryzacji jest potwierdzenie faktycznego stanu majątkowego jednostki. Wyniki

inwentaryzacji pozwalają na zweryfikowanie danych w księgach rachunkowych, na podstawie których jest sporządzany bilans jednostki i inne sprawozdania wymagane przepisami prawa. Na korzyść Obwinionej przemawia fakt ujawnienia w inwentaryzacji przeprowadzonej na dzień 31 grudnia 2015 r środków trwałych wielkiej wartości, nie ujętych w ewidencji księgowej Szpitala. Tak więc powyższe wskazuje, że podstawowy cel inwentaryzacji został osiągnięty. Wymierzając najłagodniejszą z kar, Komisja wzięła pod uwagę wszystkie podnoszone przez Obwinioną okoliczności towarzyszące przedmiotowemu naruszeniu, przede wszystkim wskazywane problemy organizacyjne, a ponadto dotychczasową niekaralność Obwinionej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Obwiniona (...), pismem z dnia 21 listopada 2017 r. wniosła do Głównej Komisji Orzekającej odwołanie od wyżej opisanego orzeczenia RKO. W odwołaniu wniosła o uchylenie orzeczenia Komisji I instancji w całości – oraz zmianę tego orzeczenia poprzez umorzenie wobec Obwinionej postępowania oraz nieobciążanie jej kosztami postępowania. W uzasadnieniu odwołania podniosła, iż zarzucane jej naruszenie dyscypliny finansów publicznych nosi cechy znikomego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych. Zdaniem Obwinionej naruszenie nie miało wpływu na zmianę wartości wyniku finansowego, a w skali sumy bilansowej stanowi kwotę nieistotną. Ponadto rozpatrzone przez Komisję inne przesłanki m.in. okoliczności w jakich doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz jej dotychczasowa niekaralność, też przemawiają za umorzeniem postępowania.

Na rozprawie w dniu 22 lutego 2018 r. przed Główną Komisją Orzekającą, Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wniosł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i o umorzenie postępowania w sprawie. Podniósł, że po zapoznaniu się z okolicznościami i szczegółami popełnionego przez Obwinioną czynu istnieją okoliczności umożliwiające zastosowanie art. 28 uondfp z uwagi na fakt, iż ciężko w przedmiotowej sprawie wskazać o jakiej szkodliwości dla finansów publicznych można mówić.

**Główna Komisja Orzekająca, na rozprawie w dniu 22 lutego 2018 r, w której uczestniczyła Obwiniona oraz Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, dokonała analizy zebranego materiału dowodowego, orzeczenia RKO oraz wniesionego przez Obwinioną odwołania.**

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 uondfp 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 czynu będących przedmiotem niniejszego postępowania, GKO postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanego czynu nie są względniejsze dla Obwinionej.

Przeprowadzona kontrola instancyjna zaskarżonego orzeczenia Komisji I instancji, wskazane przez Obwinioną w odwołaniu okoliczności, jak również tezy wysunięte na rozprawie przez Z-cę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, pozwoliły na weryfikację orzeczenia pod kątem możliwości zastosowania przez organ II instancji normy wynikającej z art. 78 ust. 1 pkt. 7 uondfp w związku z art. 28 uondfp a zatem przeanalizowania czy czyn polegający na nieprawidłowym (w księgach 2016 r. zamiast 2015 r.) rozliczeniu inwentaryzacji ujawnionych w wskutek jej przeprowadzenia środków trwałych nie wykazuje cech znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Stwierdzenie przez organy orzekające znikomej szkodliwości czynu stanowi przesłankę negatywną dochodzenia odpowiedzialności. Stosownie do art. 28 uondfp, przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się m.in. wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki naruszenia.

Bezspornie zgromadzone w sprawie materiały dowodowe pozwalają GKO na stwierdzenie, że Komisja I instancji prawidłowo zidentyfikowała występujące w jednostce nieprawidłowości w zakresie rozliczenia inwentaryzacji, jako czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp. Zgodnie z ww. przepisem czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych jest rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. W przedmiotowej sprawie powyższe było związane z rozliczeniem wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w 2015 r. (stanowiących nadwyżkę środków trwałych w wysokości 389.570,73 zł) w księgach rachunkowych Szpitala 2016 roku zamiast w księgach rachunkowych Szpitala 2015 roku, co stanowiło naruszenie art. 27 ust. 2 ur.

Należy podkreślić, iż głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Poprzez inwentaryzację dokonuje się porównania stanu rzeczywistego ze

stanem ewidencyjnym (księgowym) i w ten sposób umożliwia się urealnienie tej ewidencji. Niewątpliwie, zdaniem GKO, w przedmiotowej sytuacji, podstawowy cel przeprowadzonej w Szpitalu w roku 2015 inwentaryzacji, związany z ujawnieniem składników majątku Szpitala w wysokości 389.570,73 zł został zrealizowany. Podkreślić należy, iż inwentaryzacja ujawniła środki, które znajdowały się w Szpitalu od odpowiednio 2011 r. i 2014 r. a które nie zostały zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości odpowiednio zaewidencjonowane w momencie ich otrzymania w 2011 r. i w 2014 r. Uprawniona zatem jest konstatacja, że to właśnie rzetelnie przeprowadzona inwentaryzacja mienia, tak newralgicznej dla finansów publicznych jednostki jaką jest szpital, doprowadziła do tego, iż składniki te zostały ujawnione w księgach rachunkowych podmiotu. Oczywiście jest, i oczywistość zaistniałego błędu potwierdziła w postępowaniu Obwiniona, że rozliczenie już przeprowadzonej inwentaryzacji nie nastąpiło wbrew postanowieniom ustawy o rachunkowości w księgach tego roku, którego inwentaryzacja dotyczyła (2015 r.) ale w księgach roku, w którym zakończono inwentaryzację - czyli następnego.

W tym zakresie GKO przeanalizowała materiały dowodowe oraz wyjaśnienia Obwinionej pod kątem towarzyszących naruszeniu art. 27 ur okoliczności występujących w Szpitalu w trakcie inwentaryzacji. Przede wszystkim wzięła pod uwagę charakter jednostki sektora finansów publicznych, w której doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych (szpitala). Fakt, iż ujawnieniu w wyniku inwentaryzacji podlegały aparaty o istotnych funkcjach dla prowadzonej przez Szpital działalności w zakresie ochrony i ratowania zdrowia (aparat do hemodializ HD 4008S Clasic, o wartości 35.000,00 zł oraz aparat USG śródoperacyjny 3D Echo SG51304585, o wartości 354.570,73 zł). Ujawniono środki o znacznej wartości, które w sytuacji braku ich zinwentaryzowania nie miałyby właściwego nadzoru ze strony władz Szpitala.

Uwzględniono, wskazywane przez Obwinioną, problemy kadrowe związane z rozmiarem i zakresem prowadzonej przez Szpital działalności jak również poważne problemy związane z prowadzeniem gospodarki finansowej, wynikające z bardzo dużego zadłużenia szpitala i związanych z tym trudności w regulowaniu zobowiązań finansowych krótko i długoterminowych. Ponadto uznano wskazywane przez Obwinioną okoliczności towarzyszące nieprawidłowościom przy rozliczeniu inwentaryzacji odnoszące się w szczególności do dezorganizacji pracy związanej ze zmieniającą się osobą na stanowisku Dyrektora Szpitala, czy trwającym w Szpitalu audytem i dodatkowymi obowiązkami pracowników z tym związanymi.



**Sygn. akt BDF1.4800.98.2017**

Uwzględniając powyższe, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.