



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

Warszawa, dnia 29 czerwca 2015 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Tomasz Słaboszowski</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Agata Kasica (spr.)</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Teresa Warszawska</b>
Protokolant:		<i>Hanna Kąkol</i>

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 29 czerwca 2015 r. odwołania Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach z dnia 23 stycznia 2015 r., sygn. akt RKO/7101/108/14, którym uznano Obwinionego (...), pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Biblioteki (...), winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w **art. 18 pkt 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), polegającego na niezakończeniu inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 roku, a w konsekwencji nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych 2010 roku - czas popełnienia czynu - 1 kwietnia 2011 r., czym naruszył art. 27 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, a następnie Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)

oraz wymierzono Obwinionemu karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

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

**Pouczenie:**

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

**Uzasadnienie**

Orzeczeniem z dnia 23 stycznia 2015 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach (zwana także RKO lub Komisją I instancji) uznała Pana (...) – pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Biblioteki (...) - odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 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) – dalej zwanej uondfp, polegające na niezakończeniu inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie jej wyników w księgach rachunkowych 2010 r. Za datę popełnienia naruszenia przyjęto dzień 1 kwietnia 2011 r., tj. dzień następujący po 31 marca 2011 r., który był ostatnim ustawowym terminem zamknięcia ksiąg rachunkowych (art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości) i sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 2010. Powyższym zaniechaniem Obwiniony naruszył dyspozycję art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Obwinionemu wymierzono karę upomnienia.

RKO - na podstawie niekwestionowanego przez strony materiału dowodowego - ustaliła następujący stan faktyczny sprawy. Zarządzeniem wewnętrznym z dnia 8 lutego 2010 r., Obwiniony powołał Komisję Inwentaryzacyjną do przeprowadzenia w okresie od 8 lutego do 31 marca 2010 r. spisu z natury składników majątkowych Biblioteki oraz uzgodnienia otrzymanych wyników z zapisami księgowymi. 23 marca 2010 r. Komisja Inwentaryzacyjna sporządziła sprawozdanie, z którego wynika, że w dniu jego sporządzenia trwały jeszcze czynności inwentaryzacyjne (przepisywano arkusze spisu z natury oraz trwały konsultacje dotyczące wyceny składników majątkowych).

## Sygn. akt BDF1.4800.67.2015

Ze sporządzonego 1 kwietnia 2010 r. protokołu z przeprowadzonej inwentaryzacji wynika, że czynności inwentaryzacyjne zakończono 31.03.2010 r. – na arkuszach roboczych spisano 8279 składników majątkowych. Po weryfikacji spisano na arkuszach spisowych i wyceniono część składników majątkowych (5051), a do wyceny pozostało 3169 pozycji.

Komisja Inwentaryzacyjna wyjaśniła, że nie mogła porównać otrzymanych wyników inwentaryzacji z księgami rachunkowymi i stwierdzić różnic inwentaryzacyjnych z powodu braku ksiąg inwentarzowo-księgowych. Komisja sformułowała więc następujące zalecenia. Należy utworzyć instrukcję inwentaryzacyjną, założyć księgi inwentarzowe na wszystkie składniki majątku Biblioteki i zinwentaryzować materiały biblioteczne (...) Biblioteki Publicznej, jako majątek Biblioteki (...). W tym stanie rzeczy, Komisja Inwentaryzacyjna niepodsumowane arkusze spisowe przekazała do działu finansowo-księgowego, gdzie 14 stycznia 2011 r. sporządzono zbiorcze zestawienie arkuszy spisu z natury, które zostały podpisane przez główną księgową.

Z ustaleń kontroli przeprowadzonej w Bibliotece (...) w dniach 4 - 19 kwietnia 2013 r. przez Wydział Kontroli i Audytu Urzędu (...) wynika, że nie zakończono przeprowadzonej w 2010 r. inwentaryzacji składników majątkowych i nie rozliczono jej wyników w księgach rachunkowych Biblioteki (...). Fakty te zostały potwierdzone przez wyjaśnienia z 19.04.2013 r. złożone kontrolującym przez główną księgową i p.o. Dyrektora (...), który ponadto analogicznie wyjaśnił w dniu 24 kwietnia 2013 r.

Komisja I instancji, stwierdziła brak dokumentacji potwierdzającej fakt samego ustalenia różnic inwentaryzacyjnych, ich wyjaśnienia i rozliczenia, jak i ujęcia tychże różnic w księgach rachunkowych 2010 r. RKO przyjęła za poprawne i zgodne ze stanem faktycznym ustalenia kontroli, uznała, że przeprowadzona w 2010 inwentaryzacja składników majątkowych Biblioteki nie została zakończona, nie ustalono bowiem i nie rozliczono w księgach rachunkowych 2010 r. różnic inwentaryzacyjnych.

Zaniechanie tych czynności stanowiło naruszenie art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, z których wynika, że przeprowadzenie inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym (zinwentaryzowanym) a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego na który przypadał termin inwentaryzacji. Zgodnie z art. 12 ust. 2

## Sygn. akt BDF1.4800.67.2015

ustawy o rachunkowości wyniki inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r. powinny zostać rozliczone w księgach rachunkowych najpóźniej w dniu 31 marca 2011 r.

Według wyjaśnień złożonych przez Obwinionego w trakcie przeprowadzonej kontroli, jak i w trakcie postępowania prowadzonego przez Rzecznika I instancji, przyczynami nierozliczenia inwentaryzacji były nieobecności w pracy i choroby pracowników wyznaczonych do przeprowadzenia inwentaryzacji. Wskazał także przewidywany termin pełnego rozliczenia inwentaryzacji do dnia 31 grudnia 2013 r.

Mając powyższe na uwadze, Komisja I instancji stwierdziła, że w Bibliotece (...) doszło w dniu 1 kwietnia 2011 r. do naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp poprzez niezakończenie inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r. i nierozliczenie wyników tej inwentaryzacji w księgach 2010 r., czym naruszono art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Odpowiedzialnym za powyższe naruszenie Komisja I instancji uznała p. (...) - w dacie popełnienia czynu - Dyrektora Biblioteki (...). Jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych był on odpowiedzialny na mocy art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych za całość gospodarki finansowej Biblioteki. Na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków określonych ustawą o rachunkowości (a więc, także za przeprowadzenie inwentaryzacji), w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki z zakresu rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

Odpowiedzialność Obwinionego, zdaniem Komisji I instancji, wynika przede wszystkim z faktu niepowołania, wobec kłopotów wynikających z długotrwałej nieobecności członków Komisji Inwentaryzacyjnej, nowego składu komisji, który w sposób rzetelny i w terminie wymaganym przepisami dokończyłby czynności inwentaryzacyjne rozpoczęte a niezakończone. Obwiniony dysponował wystarczającym czasem, bowiem od zakończenia czynności inwentaryzacyjnych i sporządzenia protokołu przez Komisję (31.03.2010 r.) do ostatecznego możliwego terminu rozliczenia wyników inwentaryzacji (31.03.2011) upłynął rok.

Zdaniem RKO, przy dochowaniu przez Obwinionego najwyższej staranności przy podejmowaniu ww. czynności było możliwe uniknięcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Odnosząc się do stanowiska obrońcy, który wskazał na rozprawie, że RKO niewłaściwie określiła datę popełnienia naruszenia, bowiem data czynu winna dotyczyć roku 2008, ponieważ ostatnia inwentaryzacja w Bibliotece (...) miała miejsce w 2004 r., Komisja I instancji stwierdziła, że zarzut postawiony Obwinionemu przez Rzecznika I instancji nie dotyczy zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji, lecz nieustalenia różnic i nierozliczenia inwentaryzacji w księgach rachunkowych Biblioteki za rok 2010. Zgodnie z ustawą o rachunkowości każda inwentaryzacja zarządzona przez kierownika jednostki winna być przeprowadzona i zakończona, a jej wyniki rozliczone w księgach tego roku, którego inwentaryzacja dotyczyła.

Od wydanego orzeczenia odwołanie złożył Obwiniony, zaskarżając orzeczenie, wniósł o jego uchylenie w całości i umorzenie postępowania w sprawie. Podstawą takiego żądania - zdaniem Obwinionego - jest nieuwzględnienie przez Komisję I instancji faktu przedawnienia karalności zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Obwiniony dowodzi w odwołaniu, że podstawą do podniesionego zarzutu przedawnienia karalności jest treść art. 21 uondfp, z którego wynika, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był zobowiązany, w związku z art. 38 uondfp, w którym ustalono, że termin przedawnienia karalności wynosi maksymalnie 5 lat. terminy i częstotliwość inwentaryzacji określa ustawa o rachunkowości, a konkretnie jej art. 26 ust. 3 pkt 3, w myśl którego termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się w szczególności za dotrzymane, jeśli inwentaryzację środków trwałych przeprowadzono raz w ciągu czterech lat. Zdaniem Obwinionego, skoro poprzednia inwentaryzacja była przeprowadzona w 2004 r. – to ustawowy termin, którego uchybienie może skutkować penalizacją w przypadku jego niedotrzymania, upłynął 31 grudnia 2009 r., a po doliczeniu dodatkowego terminu przewidzianego w art. 12 ust. 2 pkt 7 ustawy o rachunkowości (w odwołaniu *przytoczono nieprawidłowo podstawę prawną, winno być art. 12 ust. 2 pkt 1 – z odnośnikiem do całego ust. 2 o treści; nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń*), termin upłynąłby 31 marca 2009 r.

Obwiniony stwierdził, że nie sposób dowolnie przyjmować terminów inwentaryzacji, gdyż karalności podlega tylko takie niedotrzymanie terminu, które bezpośrednio wiąże się z terminem przewidzianym ustawą. W tym sensie łączenie karalności niedotrzymania terminu z uregulowaniami „wewnętrznego zarządzenia” Dyrektora Biblioteki z dnia 8 lutego 2010 r. nie daje podstaw do zastosowania karalności, gdyż terminu ustalonego zarządzeniem wewnętrznym nie można uznać za ustawowy, a tylko taki termin może zostać uznany za czas popełnienia czynu w świetle art. 21 uondfp. Obwiniony wskazał również na art. 38 uondfp, w myśl którego zastosowany w ustawie termin przedawnienia jest najdłuższym terminem przedawnienia karalności, stąd też jego ścisłe stosowanie winno być uznane za przestrzeganie standardu praworządnego państwa. Zdaniem Obwinionego przedawnienie karalności wyłącza penalizację czynu i co z jest z tym związane z wymierzenie kary.

Obwiniony wnosił także, na zasadzie art. 144 ust. 1 i 2 uondfp o rozważenie możliwości skorzystania przez Przewodniczącego GKO z prawa do skierowania sprawy do rozpoznania na posiedzeniu niejawnym w przypadku stwierdzenia okoliczności podniesionych w odwołaniu.

**Główna Komisja Orzekająca, po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 29 czerwca 2015 r. zważyła, co następuje.**

Odwołanie Obwinionego nie zasługuje na uwzględnienie.

Zastępujący Obwinionego na rozprawie obrońca poparł wniesione przez Obwinionego odwołanie w całej rozciągłości stwierdzając, że w niniejszej sprawie Komisja I instancji popełniła błąd w ustaleniu czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, bowiem określiła ten czas w stosunku do terminu inwentaryzacji zarządzanej zarządzeniem wewnętrznym z dnia 8 lutego 2010 r., z terminem jej rozliczenia do 31 marca 2011 r., a nie do terminu ustawowego, dla którego termin rozliczenia - według obrońcy - upłynął 31 marca 2009 r.

Trudno zaakceptować stanowisko Obwinionego i jego obrońcy w świetle obowiązującego prawa. GKO w pełnym zakresie podziela rozstrzygnięcie Komisji I instancji co do przypisanego Obwinionemu naruszenia oraz daty jego popełnienia. Stawiane przez Obwinionego zarzuty, świadczą o nieuwzględnieniu przez niego istoty zarzuconego i

## Sygn. akt BDF1.4800.67.2015

przypisanego Mu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp, oraz błędnej interpretacji naruszonych przepisów określających właściwy sposób postępowania; przepisów ustawy o rachunkowości.

W art. 18 pkt 1 uoondfp penalizowane są następujące działania lub zaniechania (które mogą wystąpić łącznie, ale także każde z nich może stanowić samodzielny zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych):

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji, której obowiązek i częstotliwość określają przepisy ustawy o rachunkowości;
- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji w sposób i w terminie określonym przez przepisy ustawy o rachunkowości;
- przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

W niniejszej sprawie, zarzut z art. 18 ust. 1 uoondfp postawiony Obwinionemu dotyczył niezakończenia inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie jej wyników w księgach rachunkowych 2010 r. Zatem czyn polegał na zaniechaniu rozliczenia inwentaryzacji, które to rozliczenie mogło zostać dokonane do czasu ostatecznego zamknięcia ksiąg, tj. 31 marca 2011r. Wobec powyższego – stosownie do dyspozycji art. 21 uoondfp - czas popełnienia czynu to 1 kwietnia 2011 r. W wydanym orzeczeniu nie przypisano Obwinionemu zarzutu zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji - choć z akt sprawy wynika, że w Bibliotece nie dochowano ustawowej częstotliwości przeprowadzenia inwentaryzacji bowiem jej ustawowy ostatni termin przypadał na rok 2008 z terminem rozliczenia jej wyników w księgach 2008 r. do dnia 31.03.2009 r.

GKO podkreśla, że zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, po nieprzeprowadzeniu w Bibliotece (...) inwentaryzacji na dzień 31.12.2008 r. istniał obowiązek jej przeprowadzenia w jak najszybszym terminie w każdym następnym roku, tj. w 2009 r. (w którym inwentaryzacji nie zarządzono i nie przeprowadzono) i konsekwentnie w 2010 r. (w którym inwentaryzację zarządzono, ale przeprowadzono ją z naruszeniem przepisów ustawy o rachunkowości). Przeprowadzona inwentaryzacja nie została jednak - mimo istnienia takiego obowiązku - rozliczona, co zdecydowało o postawieniu Obwinionemu zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 ust. 1 uoondfp.

W niniejszej sprawie inwentaryzacja została zarządzona w roku 2010 z terminem jej rozliczenia do 31.03.2011 r.- czego nie uczyniono i taki zarzut postawiono Obwinionemu cyt. „niezakończenie inwentaryzacji przeprowadzonej w 2010 r., a w konsekwencji nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych 2010 r. do 31.03.2011”. Nie czyniono Obwinionemu zarzutu z faktu zaniechania w latach wcześniejszych przeprowadzenia inwentaryzacji w terminie ustawowym, dlatego nieuzasadnione jest stanowisko Obwinionego i jego obrońcy, którzy domagają się umorzenia postępowania z powodu przedawnienia karalności czynu. Zgodnie bowiem z art. 38 ust. 1 uodfnp, karalność naruszenia dyscypliny finansów publicznych ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęły 3 lata, jeżeli jednak w tym okresie wszczęto postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, karalność ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu. W niniejszej sprawie wszczęto postępowanie wyjaśniające 14 listopada 2013 r., więc okres przedawnienia wynosi 5 lat. Datą popełnienia czynu jest 1 kwietnia 2011 r., a zatem przedawnienie karalności nastąpiłoby 1 kwietnia 2016 r.

Ponadto, rozpatrując sprawę, GKO uznała, że nie może zostać uwzględniony - zgłoszony na rozprawie - wniosek obrońcy o uniewinnienie Obwinionego z powodu znikomej szkodliwości czynu dla finansów publicznych (art 28 uodfnp). Przede wszystkim należy zaznaczyć, że znikoma szkodliwość naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest co do zasady przesłanką umorzenia postępowania w sprawie (zob. art. 78 ust. 1 pkt 7 ora ust. 2 i -3 uodfnp), a nie uniewinnienia Obwinionego.

Inwentaryzacja jest czynnością potwierdzającą stan aktywów każdej jednostki organizacyjnej, prowadzącej księgi i sporządzającej sprawozdanie finansowe według wymogów ustawy o rachunkowości. Brak potwierdzenia stanu występowania aktywów trwałych i obrotowych w księgach jednostki, także w formie inwentaryzacji w drodze spisu z natury, powoduje, że sprawozdanie jednostki jest niewiarygodne i można mu postawić zarzut nierzetelności, a kierownik jednostki podpisując takie sprawozdanie narusza przepisy ustawy o finansach publicznych, bowiem wprowadza w błąd adresata i czytelnika takiego sprawozdania finansowego. W Bibliotece (...) nie przeprowadzano inwentaryzacji od wielu lat. Dlatego bardzo ważne było to aby została ona przeprowadzona właściwie i by została rozliczona w wymaganym terminie. Z tych względów, uwzględniając wagę naruszonych obowiązków, zarzucanego Obwinionemu czynu nie można uznać za czyn, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.



GKO stwierdza, że wymierzona Obwinionemu kara upomnienia nie może być uznana za zbyt surową, w okolicznościach rozpoznawanej sprawy. Komisja I instancji zdecydowała o zastosowaniu najłagodniejszej z katalogu kar przewidzianych w uodfp.

GKO nie znalazła okoliczności łagodzących pozwalających na zastosowanie instytucji nadzwyczajnej - odstąpienia od wymierzenia kary. W ocenie GKO wymierzenie kary jest niezbędne, aby osiągnąć cele zapobiegawcze i dyscyplinujące w stosunku do Obwinionego, a także cele w zakresie społecznego oddziaływania.

Mając powyższe na uwadze, GKO orzekła jak w sentencji.