



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

Warszawa, dnia 4 kwietnia 2019 r.

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

Przewodniczący:	Przewodniczący GKO:	Mariusz Jerzy Golecki (spr.)
Członkowie:	Członek GKO:	Sławomir Franek
	Członek GKO:	Janusz Sarnowski
Protokolant:		Bartosz Głuszko

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 kwietnia 2019 r., odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Teatru (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt: RKO-522/60,89/17, którym Komisja, uznała (...) (cytat z sentencji) „odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegające na:

- 1) przeprowadzeniu w dniu 15 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji kont księgowych zespołu „2” (mających odzwierciedlenie w zaliczkach na dostawy, należnościach i zobowiązaniach) według stanu na koniec 2014 roku, poprzez niewłaściwe udokumentowanie inwentaryzacji, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- 2) przeprowadzeniu dnia 16 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji:
 - a) innych wartości niematerialnych i prawnych,
 - b) środków trwałych w budowie,

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

- c) należności krótkoterminowych od pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty do 12 miesięcy (w zakresie konta księgowego 319 Opakowania – kaucje),
- d) krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych (aktywne),
- e) pozostałych rezerw krótkoterminowych,
- f) funduszy specjalnych,
- g) innych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych (pasywne),

w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji w/w składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 w związku z art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

3) przeprowadzeniu w dniu 16 stycznia 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji aktywów i pasywów, w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji w/w składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

4) przeprowadzeniu w dniu 22 czerwca 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości środków pieniężnych w kasie, w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji w/w składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

5) wykazaniu w dniu 14 kwietnia 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 1 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

- a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.234,27 zł, a winno być: 3.239,29 zł (różnica: 5,02 zł),
- b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 92.306,99 zł, a winno być: 97.726,06 zł (różnica: 5.419,07 zł),
- c) depozytów terminowych (wiersz N3.3, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 9.000,00 zł, a winno być: 0,00 zł (różnica: 9.000,00 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

6) wykazaniu w dniu 14 października 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 3 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.883,83 zł, a winno być: 3.878,81 zł (różnica: 5,02 zł),

b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 869.009,93 zł, a winno być: 692.206,13 zł (różnica: 176.803,80 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

7) wykazaniu w dniu 5 lutego 2017 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 4 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie należności ogółem (suma kwot z wiersza N4.1 i N5, kolumna 2), tj. wykazano kwotę ogółem: 338.554,73 zł, a winno być: 545.515,30 zł (różnica: 206.960,57 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;”

Komisja Orzekająca I instancji odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

orzeka:

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1458 z późn. zm.) 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 30 stycznia 2018 r. Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie (dalej RKO) na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 2, art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1458 z późn. zm.) – dalej także: uondfp, uznała Obwinionego (...), odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegające na:

1) przeprowadzeniu w dniu 15 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji kont księgowych zespołu „2” (mających odzwierciedlenie w zaliczkach na dostawy, należnościach i zobowiązaniach) według stanu na koniec 2014 roku, poprzez niewłaściwe udokumentowanie inwentaryzacji, co stanowiło naruszenie dyspozycji z art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

2) przeprowadzeniu dnia 16 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji:

- a) innych wartości niematerialnych i prawnych,
- b) środków trwałych w budowie,
- c) należności krótkoterminowych od pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty do 12 miesięcy (w zakresie konta księgowego 319 Opakowania – kaucje),
- d) krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych (aktywne),
- e) pozostałych rezerw krótkoterminowych,
- f) funduszy specjalnych,
- g) innych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych (pasywne),

w wyniku nieprzeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 w związku z art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

3) przeprowadzeniu w dniu 16 stycznia 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji aktywów i pasywów, w wyniku nieprzeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

4) przeprowadzeniu w dniu 22 czerwca 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości środków pieniężnych w kasie, w wyniku nieprzeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

5) wykazaniu w dniu 14 kwietnia 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 1 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.234,27 zł, a winno być: 3.239,29 zł (różnica: 5,02 zł),

b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 92.306,99 zł, a winno być: 97.726,06 zł (różnica: 5.419,07 zł),

c) depozytów terminowych (wiersz N3.3, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 9.000,00 zł, winno być: 0,00 zł (różnica: 9.000,00 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

6) wykazaniu w dniu 14 października 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 3 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.883,83 zł, a winno być: 3.878,81 zł (różnica: 5,02 zł),

b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 869.009,93 zł, a winno być: 692.206,13 zł (różnica: 176.803,80 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

7) wykazaniu w dniu 5 lutego 2017 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 4 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie należności ogółem (suma kwot z wiersza N4.1 i N5, kolumna 2), tj. wykazano kwotę ogółem: 338.554,73 zł, a winno być: 545.515,30 zł (różnica: 206.960,57 zł), co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

Na podstawie art. 36 uondfp, RKO w Krakowie odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu (...), zaś na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp obciążyła go kosztami postępowania w wysokości 316,18 zł.

Przedmiotowe orzeczenie Komisji Orzekającej w I instancji wydane zostało na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

RKO ustaliła, że w toku inwentaryzacji przeprowadzonej w Teatrze (...) [dalej również jako „Jednostka”] według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. nie przeprowadzono:

- inwentaryzacji według stanu na koniec 2014 roku kont księgowych zespołu „2” (mających odzwierciedlenie w zaliczkach na dostawy, należnościach i zobowiązaniach),
- inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości składników aktywów i pasywów w postaci:
 - a) innych wartości niematerialnych i prawnych,
 - b) środków trwałych w budowie,
 - c) należności krótkoterminowych od pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty do 12 miesięcy (w zakresie konta księgowego 319 Opakowania – kaucje),
 - d) krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych (aktywne),
 - e) pozostałych rezerw krótkoterminowych
 - f) funduszy specjalnych,
 - g) innych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych (pasywne).

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

Komisja orzekająca w pierwszej instancji ustaliła także, że w toku inwentaryzacji przeprowadzonej w Jednostce według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. nie przeprowadzono:

- inwentaryzacji aktywów i pasywów drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości,
- rozliczenia inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie.

W ramach prowadzonego postępowania RKO ustaliła także, iż Obwiniony działając jako Kierownik Jednostki:

- w dniu 14 kwietnia 2016 roku podpisał kwartalne sprawozdanie RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 1 kwartału 2016 roku, w którym wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.234,27 zł, a winno być: 3.239,29 zł (różnica: 5,02 zł),

b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 92.306,99 zł, a winno być: 97.726,06 zł (różnica: 5.419,07 zł)

c) depozytów terminowych (wiersz N3.3, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 9.000,00 zł, a winno być: 0,00 zł (różnica: 9.000,00 zł);

- w dniu 14 października 2016 roku podpisał kwartalne sprawozdanie RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 3 kwartału 2016 roku, w którym wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.883,83 zł, a winno być: 3.878,81 zł (różnica: 5,02 zł),

b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 869.009,93 zł, a winno być: 692.206,13 zł (różnica: 176.803,80 zł),

- w dniu 5 lutego 2017 roku podpisał kwartalne sprawozdanie RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 4 kwartału 2016 roku, w którym wykazał dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie należności ogółem (suma kwot z wiersza N4.1 i N5, kolumna 2), tj. wykazano kwotę ogółem: 338.554,73 zł, a winno być: 545.515,30 zł (różnica: 206.960,57 zł).

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

RKO uznała, że Obwiniony, pełniąc w czasie popełnienia zarzucanych czynów funkcję Dyrektora Teatru (...), znajdował się, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp, w kręgu podmiotów podlegających odpowiedzialności w ramach ww. ustawy.

Zgodnie z postanowieniem art. 26 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości samorządowe instytucje kultury przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:

1) aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz rozliczenia ewentualnych różnic;

2) aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt 3, oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów - drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;

3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Zgodnie z kolei z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 o rachunkowości - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego a zakończono do 15-go dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.

Stosownie natomiast do postanowień art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości 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. Wyżej wymienione terminy na przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji są terminami maksymalnymi.

Komisja podkreśliła również, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych penalizowanym w art. 18 pkt 1 uondfp jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Zestawiając powyższe ze stanem faktycznym sprawy, Komisja podkreśliła, że o zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji można mówić w sytuacji, gdy kierownik jednostki zaniechał zainicjowania procesu inwentaryzacji, nie wydając zarządzenia o jej przeprowadzeniu, lub gdy w dokumentach wewnętrznych regulujących funkcjonowanie jednostki nie ustalono obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji określonych składników majątkowych i nie wyznaczono osób odpowiedzialnych za realizację tych obowiązków. W przedmiotowej sprawie Obwiniony zarządzenia, co do przeprowadzenia inwentaryzacji zarówno na koniec 2014 roku, jak i na koniec 2016 roku, wydał, toteż zarzucane Obwinionemu naruszenia z art. 18 pkt 1 uondfp należało rozpatrywać jako przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości.

Znamiona wskazanego naruszenia dyscypliny finansów w szczególności zachowania polegające na uchybieniu ustawowym terminom przeprowadzania inwentaryzacji, określonym w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości, przeprowadzenie inwentaryzacji metodą odmienną od ustawowo przypisanej (art.26 ust. 1 ustawy o rachunkowości), a także wszelkie odstępstwa od warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, niepełne jej przeprowadzenie, jak i przeprowadzenie w sposób nieodzwierciedlający stanu rzeczywistego wszystkich składników majątkowych danej jednostki (orzeczenie GKO z dnia 6 marca 2006 r., DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733).

W tym stanie rzeczy Komisja uznała, że w Teatrze (...):

A) w zakresie inwentaryzacji składników majątku Jednostki na dzień 31 grudnia 2014 roku:

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

1) przeprowadzono inwentaryzację kont księgowych zespołu „2” (mających w zaliczkach na dostawy, należnościach i zobowiązaniach) – niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez niewłaściwe udokumentowanie inwentaryzacji,

2) zaniechano przeprowadzenia inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości składników aktywów i pasywów szczegółowo opisanych w sentencji orzeczenia:

B) w zakresie inwentaryzacji składników majątku Jednostki na dzień 31 grudnia 2016 roku:

1) zaniechano przeprowadzenia do dnia 15 stycznia 2017 roku inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości aktywów i pasywów,

2) zaniechano przeprowadzenia do dnia 21 czerwca 2017 roku rozliczenia inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie.

Odnosząc się do czasu popełnienia zarzucanych Obwinionemu czynów, w zakresie czynów opisanych powyżej w pkt A 2) oraz B 1), Komisja uznała, w oparciu o treść art. 21 uodnf (czas czynu popełnionego z zaniechania wyznacza dzień następny, po upływie terminu w którym określone działanie winno nastąpić), że popełniono je odpowiednio w dniach: 16 stycznia 2015 roku oraz 16 stycznia 2017 roku, gdyż nie przeprowadzono w ogóle inwentaryzacji ww. składników majątku Jednostki, odpowiednio do dnia 15 stycznia 2015 roku oraz 15 stycznia 2017 roku, czym naruszono przepisy ustawy o rachunkowości.

W przypadku czynu opisanego powyżej w pkt A 1) Komisja wskazała, że niewłaściwe udokumentowanie inwentaryzacji kont księgowych zespołu „2” nastąpiło w dniu 15 stycznia 2015 roku i ta data wyznacza datę popełnienia przedmiotowego czynu.

Odnosząc się do czasu popełnienia czynu opisanego powyżej w pkt B 2), Komisja podkreśliła, że skoro sprawozdanie finansowe za rok obrotowy 2016 samorządowych instytucji kultury, dla których Gmina Miejska (...) jest organizatorem sporządzono w dniu 21 czerwca 2017 roku, przeto przedmiotowy czyn zaistniał w dniu następnym, tj. w dniu 22.06.2017 roku.

RKO uznała, że Obwiniony, który jako kierownik jednostki ponoszący odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru, nawet w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą, nie wywiązał się z obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji na koniec roku 2014 oraz na koniec roku 2016 w zakresie wskazanych powyżej składników majątku Jednostki, czym naruszył przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 1 ustawy o

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

rachunkowości, wypełniając przy tym znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp. Wydając przedmiotowe orzeczenie Komisja orzekająca w pierwszej instancji wzięła pod uwagę także tę okoliczność, że w dniach od 15 do 16 stycznia 2015 roku Obwiniony Pan (...) był na delegacji służbowej w Warszawie, i w tym czasie czynności z zakresu zarządzania i reprezentacji Jednostki wykonywał jej Wicedyrektor.

Ponadto RKO uznała, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanych Obwinionemu czynów, nie był znaczny, jednak nie sposób uznać, aby miał on być znikomy, co nakazywałoby umorzenie przedmiotowego postępowania. W tym stanie rzeczy Komisja przypisała Obwinionemu odpowiedzialność za naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 oraz art. 18 pkt 2 uondfp.

RKO w uzasadnieniu przedmiotowego orzeczenia podkreśliła, że zarówno nadzorowanie sposobu wykonywania obowiązków z zakresu inwentaryzacji i sprawozdawczości wymaga w istocie, na co w swych wyjaśnieniach sam Obwiniony, jak i jego obrońca, wiedzy specjalistycznej, tak merytorycznej, jak i praktycznej, a co za tym mogło sprawiać Obwinionemu, jako osobie tejże wiedzy pozbawionej, trudności w dokonywaniu weryfikacji prawidłowości realizowania wspomnianych obowiązków przez podległych Obwinionemu pracowników.

Odnosząc się do kwestii kary i jej wymiaru, Komisja miała na uwadze motywy i sposób działania Obwinionego, okoliczności w których dopuścił się przypisanych Mu naruszeń dyscypliny finansów publicznych, jak również właściwości, warunki osobiste, doświadczenie zawodowe, sposób wywiązywania się z obowiązków służbowych oraz zachowanie po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Komisja podkreśliła przy tym, że na wymiar kary winny mieć wpływ zarówno okoliczności obciążające, jak i łagodzące.

W ramach rozpatrywanej sprawy za okoliczności obciążające Obwinionego, Komisja uznała niedochowanie powinnościom nałożonym na Niego w treści ustawy z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości, w zakresie należytego wywiązania się z obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji, jak również w treści Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r w zakresie prawidłowości sporządzania sprawozdań zgodnych z ewidencją księgową.

Za okoliczność łagodzącą uznano zatrudnienie na stanowisku Wicedyrektora Teatru, który odpowiadał, zgodnie z obowiązującym regulaminem organizacyjnym m.in. za nadzorowanie prac działu administracyjno-ekonomicznego, w tym prowadzenie całokształtu prac związanych z prowadzeniem administracji oraz spraw związanych z finansami Teatru, a do tego był osobą z dużym doświadczeniem zawodowym. Wspomniane okoliczności w ocenie RKO mogły dawać Obwinionemu przeświadczenie o tymże, że obowiązki z zakresu

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

inwentaryzacji, czy też sprawozdawczości będą wykonywane w sposób rzetelny i zgodny z prawem, a tym samym ryzyko jego naruszenia zostanie zminimalizowane.

Pismem z dnia 13 lipca 2018 r. Obwiniony wniósł odwołanie od Orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt: RKO-522/60,89/17, zaskarżając je w całości. Wniósł o uniewinnienie od zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ewentualnie o umorzenie postępowania. Wydanemu w sprawie rozstrzygnięciu RKO zarzucił szereg naruszeń przepisów prawa materialnego jak również procedury.

Po pierwsze, zdaniem Obwinionego, w przedmiotowej sprawie doszło do rażącego naruszenia art. 19 ust. 2 uondfp poprzez przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osobie, która dołożyła należytej staranności w celu uporządkowania finansów powierzonej jednostki i nie może ponosić odpowiedzialności za przypisane mu czyny. Przypisanie odpowiedzialności obwinionemu wymaga - zdaniem Obwinionego - ustalenia winy, a w toku postępowania przed organem pierwszej instancji nie została ona udowodniona. Ponadto nie został w jego przekonaniu wykazany związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy jego zaniechaniem a naruszeniem dyscypliny finansów publicznych,

Po drugie Obwiniony wskazał na naruszenie art. 28 ust. 1 uondfp. poprzez zaniechanie jego zastosowania przez organ pierwszej instancji w sytuacji, gdy nie wystąpiły żadne skutki finansowe (co przyznał i potwierdził Organ pierwszej instancji).

Wreszcie po trzecie, zdaniem Obwinionego doszło także do naruszenie art. 137 ust. 2 uondfp poprzez niewskazanie w orzeczeniu przyczyn, dla których RKO nie uwzględniła złożonego na rozprawie w dniu 30 stycznia 2018 r. wniosku obrońcy o umorzenie postępowania w związku z znikomym stopniem szkodliwości czynu dla finansów publicznych,

Rozpoznając sprawę Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, co następuje.

Zaskarżone orzeczenie wydane przez RKO jest prawidłowe. Komisja Orzekająca I instancji na podstawie art. art. 4 ust. 1 pkt 2, art. 19 ust.1 i 2 uondfp uznała Obwinionego, (...) odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegające na:

- 1) przeprowadzeniu w dniu 15 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji kont księgowych zespołu „2” (mających odzwierciedlenie w zaliczkach na dostawy, należnościach i zobowiązaniach) według stanu na koniec 2014 roku, poprzez niewłaściwe udokumentowanie inwentaryzacji, co stanowiło naruszenie dyspozycji

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

2) przeprowadzeniu dniu 16 stycznia 2015 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji:

- a) innych wartości niematerialnych i prawnych,
- b) środków trwałych w budowie,
- c) należności krótkoterminowych od pozostałych jednostek z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty do 12 miesięcy (w zakresie konta księgowego 319 Opakowania – kaucje),
- d) krótkoterminowych rozliczeń międzyokresowych (aktywne),
- e) pozostałych rezerw krótkoterminowych,
- f) funduszy specjalnych,
- g) innych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych (pasywne),

w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 w związku z art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

3) przeprowadzeniu w dniu 16 stycznia 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji aktywów i pasywów, w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

4) przeprowadzeniu w dniu 22 czerwca 2017 roku niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości środków pieniężnych w kasie, w wyniku nie przeprowadzenia inwentaryzacji ww. składników, co stanowiło naruszenie dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 3 i 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

5) wykazaniu w dniu 14 kwietnia 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 1 kwartału 2016

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

- a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.234,27 zł, a winno być: 3.239,29 zł (różnica: 5,02 zł),
- b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 92.306,99 zł, a winno być: 97.726,06 zł (różnica: 5.419,07 zł),
- c) depozytów terminowych (wiersz N3.3, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 9.000,00 zł, a winno być: 0,00 zł (różnica: 9.000,00 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

6) wykazaniu w dniu 14 października 2016 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 3 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie:

- a) gotówki (wiersz N3.1, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 3.883,83 zł, a winno być: 3.878,81 zł (różnica: 5,02 zł),
- b) depozytów na żądanie (wiersz N3.2, kolumna 2), tj. wykazano kwotę: 869.009,93 zł, a winno być: 692.206,13 zł (różnica: 176.803,80 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5 ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;

7) wykazaniu w dniu 5 lutego 2017 roku w kwartalnym sprawozdaniu RB – N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec 4 kwartału 2016 roku, danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki w zakresie należności ogółem (suma kwot z wiersza N4.1 i N5, kolumna 2), tj. wykazano kwotę ogółem: 338.554,73 zł, a winno być: 545.515,30 zł (różnica: 206.960,57 zł),

co stanowiło naruszenie postanowień § 4 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 4 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych oraz art. 4 ust. 1 i ust. 3 pkt 5

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

ustawy o rachunkowości, tj. za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W ocenie GKO, przedmiotowe orzeczenie nie budzi wątpliwości, gdyż RKO prawidłowo przeprowadziła analizę dowodów zgromadzonych w sprawie w celu wykazania, że Obwiniony miał możliwość wywiązania się ze swych obowiązków w konkretnych okolicznościach i czasie, wskazanych w opisie poszczególnych czynów, określonych we wniosku o ukaranie. Tym samym GKO uznała, że Komisja Orzekająca I instancji wydała rozstrzygnięcie adekwatne do ustalonego stanu faktycznego i oceny prawnej czynów potwierdzonych w materiale dowodowym. Przepis artykuł 19 ust. 2 uoondfp, opiera się bowiem na koncepcji zindywidualizowanej staranności (ostrożności) wymaganej od osób wykonujących różne obowiązki w zakresie szeroko rozumianej gospodarki finansowej, w szczególności odmiennym podejściu do osób zajmujących stanowisko kierownika jednostki sektora finansów publicznych oraz innych osób, wykonujących poszczególne obowiązki składające się na gospodarkę finansową jednostki sektora finansów publicznych, powierzone im przez kierownika jednostki. Obowiązek ostrożności musi być rozpatrywany z punktu widzenia obowiązków związanych z określonym stanowiskiem czy wykonywaną funkcją (orzeczenie GKO z dnia 1 marca 2004 r., DF/GKO/Odw.-127/163/2003, LEX nr 141888). Jednocześnie należy zgodzić się w pełni z ustaleniami RKO, która stwierdziła, że stosownie do art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, odpowiada za całość gospodarki finansowej w jednostce, jako zespołu procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych i ich rozdysponowaniem w rozumieniu art. 3 ustawy o rachunkowości, w tym również za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych powołaną powyżej ustawą. Komisja wskazała również, że stosowanie do art. 4 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki ustala zasady rachunkowości, które obejmują między innymi okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. To również kierownik ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, 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 za jej zgodą. Należy przy tym mieć na względzie, że proces inwentaryzacji obejmuje nie tylko spis składników z natury i porównanie dokumentów z ksiąg, lecz także rozliczenie i weryfikację tych danych.

RKO słusznie podkreśliła, że zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 roku, Sygn. akt V SA/Wa 103/10), czynności polegające na „podpisaniu sprawozdania” (a tym samym wykazaniu w nim danych) i „przekazaniu sprawozdania” nie są czynnościami z zakresu

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

„gospodarki finansowej” jednostki sektora finansów publicznych, lecz czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki i kierownik jednostki nie może ich powierzyć swoim pracownikom w oparciu o przepis art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. W konsekwencji powyższego, należy, uznać, iż naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 uoondfp, nie można przypisać Głównemu Księgowemu jednostki.

Ustosunkowując się do podniesionego przez Obwinionego w odwołaniu zarzutu dotyczącego tego, że w przedmiotowej sprawie doszło do rażącego naruszenia art. 19 ust. 2 uoondfp, poprzez przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osobie, która dołożyła należytej staranności w celu uporządkowania finansów powierzonej jednostki i nie może ponosić odpowiedzialności za przypisane mu czyny, należy zauważyć, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 2 uoondfp jest, między innymi wykazanie wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Ustawodawca nie uczynił przy tym wyjątku dla sytuacji, gdy dane wykazywane w ewidencji księgowej są niezgodne ze stanem faktycznym. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma w tym przypadku charakter formalny. W przedmiotowej sprawie GKO podziela ocenę RKO, że zachowanie Obwinionego w czasie popełnienia zarzucanych czynów, było zawinione, a ich dokonanie wynikało z niezachowania przez Obwinionego należytej ostrożności. GKO podziela zatem jednoznaczną ocenę Komisji Orzekającej w pierwszej instancji co do tego, że wina Obwinionego polega w przedmiotowej sprawie na niezastosowaniu się do norm prawnych w sposób zgodny z § 4 ust. 1 pkt 1 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, zgodnie z którym, kierownicy jednostek sektora finansów publicznych są zobowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

GKO nie podzieliła zarzutów podniesionych przez Obwinionego, co do orzeczenia Komisji Orzekającej I instancji w odniesieniu do jego winy, uznając, że przepis artykuł 19 ust. 2 uoondfp opiera się na koncepcji zindywidualizowanej staranności wymaganej od osób wykonujących różne obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, w szczególności odmiennym podejściu do osób zajmujących stanowisko kierownika jednostki sektora finansów publicznych oraz innych osób, wykonujących poszczególne obowiązki składające się na gospodarkę finansową jednostki sektora finansów publicznych, powierzone im przez kierownika jednostki. Obowiązek ostrożności musi zatem być rozpatrywany z punktu widzenia obowiązków związanych z określonym stanowiskiem czy wykonywaną funkcją, co znajduje swoje odzwierciedlenie w dotychczasowym orzecznictwie GKO (por. orzeczenie

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

GKO z dnia 24 czerwca 2002 r., DF/GKO/Odw.-46/62/2002, orzeczenie GKO z dnia 1 marca 2004 r., DF/GKO/Odw.-127/163/2003, LEX nr 141888). Nawiązując do tej koncepcji orzecznictwo GKO akcentuje, że osoby, które dobrowolnie podejmują się profesjonalnego pełnienia funkcji publicznej obejmującej także gospodarowanie publicznymi środkami pieniężnymi, zobligowane są do przestrzegania obowiązującego prawa i ponoszą przewidziane prawem konsekwencje swoich działań i zaniechań w tym zakresie (por. orzeczenie GKO z dnia 16 stycznia 2003 r., DF/GKO/Odw.- 114/148/2002, LEX nr 80041).

Jednocześnie w ocenie GKO samo powierzenie obowiązków czy to w zakresie inwentaryzacji czy też sprawozdawczości wykwalifikowanym i doświadczonym w tej materii pracownikom, a także obdarzenie tychże osób pełnym zaufaniem i przyjęcie w stosunku do nich założenia, że ich działania będą pozostawały w zgodzie z prawem, nie mogą prowadzić do uznania, iż Obwiniony nie ponosi winy za uchybienia, których dopuściły się wspomniane osoby. W orzecznictwie GKO za ugruntowany przyjmuje się bowiem pogląd, zgodnie z którym nawet powierzenie pracownikowi posiadającemu specyficzną wiedzę i kompetencje określonych zadań z zakresu gospodarowania środkami publicznymi nie zwalnia przełożonego z odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych (por. orzeczenie GKO z 1 lipca 2010 r. BDF1/4900/50/57/10/1381).

W odniesieniu do podnoszonych przez Obwinionego argumentów w zakresie przebywania w przez Niego w dniach 15 i 16 stycznia 2015 roku (w czasie wystąpienia czynów zarzucanych Mu we wniosku o ukaranie z dnia 26 czerwca 2017 r.) w delegacji służbowej w Warszawie, i wykonywania w tym czasie czynności z zakresu zarządzania i reprezentacji Jednostki przez jej Wicedyrektora, GKO zgadza się z dokonaną przez RKO oceną, zgodnie z którą okoliczności te nie mogą prowadzić do uznania, iż Obwiniony nie jest winny wystąpienia wspomnianych czynów, albowiem dzień 15 stycznia 2015 roku, był „datą końcową”, w której można było w terminie wywiązać się z nałożonych obowiązków z zakresu inwentaryzacji, nie zaś jedynym dniem kiedy wspomniane obowiązki można było wykonać. Tym samym Obwiniony miał możliwość alternatywnego zachowania, które zgodne byłoby z prawidłowym wzorcem postępowania, wymaganego przy zachowaniu staranności kierownika jednostki. Powinien doprowadzić do skutecznego i rzetelnego przeprowadzenia inwentaryzacji.

GKO zwraca także uwagę na to, że warunek przypisania winy stanowi niedołożenie staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku. Jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie określonego obowiązku, to wprost wyrażona jest zasada niemożności poniesienia odpowiedzialności za naruszenie, na którego zaistnienie nie ma się wpływu. Jednocześnie nie można mówić o dołożeniu staranności wymaganej od osoby

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku wówczas, gdy sprawca naruszenia mógł przewidzieć, że jego zachowanie skutkować będzie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, a tymczasem w przedmiotowej sprawie Obwiniony z pewnością mógł przewidzieć, że podjęte przez niego działanie skutkować będzie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Jediną przesłankę ekskulpującą z art. 19 ust. 2. uondfp stanowi sytuacja, gdy naruszenia nie można było uniknąć pomimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych, w tym przypadku Obwinionego pełniącego funkcję kierownika jednostki. W rozpatrywanej sprawie okoliczność taka jednak nie zachodzi. Kluczowe zatem dla uznania winy Obwinionego jest uznanie, że Obwiniony w chwili popełnienia naruszeń będących przedmiotem sprawy, miał możliwość podjęcia alternatywnych działań, które nie naruszałyby dyscypliny finansów publicznych tzn. przeprowadzić w odpowiednim czasie inwentaryzację z uwzględnieniem okoliczności faktycznych uniemożliwiających jej przeprowadzenie w dacie końcowej jej przeprowadzenia oraz dokonać kontroli przedkładanych sprawozdań. Tymczasem działań takich nie podjął, czym naruszył wzorzec starannego działania, a tym samym jego zachowaniu przypisać można winę na gruncie art. 19 ust. 2. uondfp.

Podobnie nietrafny jest drugi zarzut Obwinionego względem przedmiotowego orzeczenia, oparty na naruszeniu przez RKO art. 28 ust. 1 uondfp.

Obwiniony podnosi w odwołaniu, że „Organ pierwszej instancji nie rozważył zasadności umorzenia przedmiotowego postępowania, pomimo złożenia takiego wniosku przez pełnomocnika obwinionego na rozprawie w dniu 30 stycznia 2018 r. a dokonując oceny rzekomego naruszenia, organ I instancji nie wziął pod uwagę braku jakiegokolwiek negatywnego skutku finansowego dla jednostki. Brak taki wskazuje znikomą szkodliwość zarzucanego czynu, czego skutkiem powinno być umorzenie przedmiotowego postępowania”. Należy zauważyć, że w przeciwieństwie do twierdzenia Obwinionego w uzasadnieniu przedmiotowego orzeczenia RKO przedstawia precyzyjną argumentację dotyczącą oceny stopnia szkodliwości, stwierdzając, że stopień ten nie jest znaczny, ale nie można go jednocześnie uznać za znikomy. RKO prawidłowo rozróżnia bowiem szkodliwość dla finansów publicznych od szkody. Sam fakt niewystąpienia szkody nie jest wystarczający bowiem, by uznać, że czyn nie charakteryzował się szkodliwością albo była ona znikoma. Jest to oczywiste w nawiązaniu do samego charakteru naruszenia obowiązków prawnych wynikających z art. 18 pkt 2 uondfp, polegających między innymi na wykazaniu w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Należy zauważyć, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma w tym przypadku charakter formalny, bowiem zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1 i § 10 ust. 4

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

Rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, kierownicy jednostek sektora finansów publicznych są zobowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno – rachunkowym, a kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Wynika to z przyjętego na gruncie ustawy o finansach publicznych założenia, zgodnie z którym sprawozdawczość jest jednym z istotnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także podstawą oceny realizacji procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz podejmowania określonych decyzji dotyczących finansów publicznych.

Uwzględniając charakter naruszenia RKO prawidłowo uznała, że Obwiniony podpisując sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, czyli dokonując czynności z zakresu reprezentacji jednostki, których kierownik jednostki nie może powierzyć swoim pracownikom, wykazując w tychże sprawozdaniach dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki, § 4 ust. 1 pkt 1 i § 10 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r., wypełnił znamiona czynu określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp. Jednocześnie oceniając stopień szkodliwości tego naruszenia należy brać pod uwagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia, częstotliwość ogólną i szczególną ich naruszenia, skutki naruszenia, prewencyjne oddziaływanie ewentualnej kary i to tak w aspekcie ogólnym jak i szczególnym (por. Orzeczenie GKO z 30.06.2007 r. DF/GKO/Odw.-4900-35/39/07/1535). Kluczową kwestię stanowi bowiem ocena szkodliwości czynu dla finansów publicznych, nie zaś ocena rozmiarów szkody majątkowej. Jak w orzeczeniu z 14.06.2011 II GSK 688/10 zauważa Naczelny Sąd Administracyjny: „Nie można wymiennie traktować pojęć szkodliwość i szkoda. Szkodliwość jest pojęciem szerszym, w którym obok aspektu szkody w rozumieniu materialnym, bierze się pod uwagę właśnie wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia. Z tych względów argumenty podnoszone przez skarżącego, że działanie podjęte przez niego nie doprowadziło do zaistnienia jakiegokolwiek szkody czy uszczerbku w mieniu publicznym, a nadto iż żadne środki publiczne nie zostały zmarnotrawione, a niebezpieczeństwo utraty dofinansowania zażegnane, nie mogły w świetle przesłanek wymienionych w omawianym przepisie odnieść oczekiwanego przez obwinionego skutku. Sytuacja, gdy stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych nie jest znaczny, upoważnia do wymierzenia sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych kary najłagodniejszego rodzaju, tj. kary upomnienia (art. 35 uodnfp)”. Co za tym idzie, ocena szkodliwości oparta musi być na ocenie skutków naruszenia zasady transparentności i rzetelności, na których to zasadach opiera się system finansów

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

publicznych. Tymczasem w przedmiotowej sprawie RKO prawidłowo dokonała oceny szkodliwości czynu, uwzględniając całe spektrum okoliczności, takich jak; waga naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia oraz skutki naruszenia. Jednocześnie RKO zwróciła uwagę na to, że możliwość weryfikowania przez Kierownika jednostki, poprawności sporządzania sprawozdań budżetowych przez głównego księgowego może być utrudniona, chociażby ze względu na złożoność i zawilóść wspomnianej materii, jednak sam brak merytorycznego przygotowania Kierownika w tejże kwestii, może łagodzić szkodliwość wspomnianych czynów, nie może jednak niejako automatycznie, powodować uznania, że wspomniana szkodliwość winna być oceniana jako znikoma, w szczególności, że w realiach niniejszej sprawy Obwiniony pełnił funkcję dyrektora teatru od 2005 r, a zatem jego doświadczenie przemawia za tym, że należy od niego oczekiwać większej wiedzy w obszarach objętych zarzutami i w tym kontekście całkowite zawierzenie podległym pracownikom nie może świadczyć o braku winy, czy o znikomej szkodliwości czynu, albowiem kierownik jednostki winien kontrolować podległych pracowników oraz sprawdzać przedłożone do podpisu dokumenty. Zdaniem GKO przedstawione przez RKO obszernie rozważania dotyczące oceny szkodliwości czynu w przedmiotowej sprawie w pełni odpowiadają wymogom dotyczącym takiej oceny sformułowanym w orzecznictwie sądowno-administracyjnym (por. wyrok WSA w Warszawie z 14.02.2017 r. V SA/Wa 448/16). RKO przywołuje także orzeczenie GKO z dnia 8 września 2008 r., BDF/GKO/4900-48/47/08/1930, zgodnie z którym „szkoda dla finansów publicznych to nie tylko wymierna kwota pieniężna, ale także [...] błędna informacja przekazywana dysponentowi wyższego stopnia o stanie i zobowiązaniach jednostek wydających publicznie pieniądze. Brak prawdziwej i terminowej informacji wprowadza w błąd i może spowodować szkody i straty w finansach w znacznych rozmiarach”.

RKO słusznie zwróciła także uwagę na to, że w przypadku trzech z czterech zarzucanych Obwinionemu czynów (dotyczących inwentaryzacji) w ogóle nie doszło do inwentaryzacji określonych w zarzutach składników majątku Jednostki, co dodatkowo potęguje szkodliwość wspomnianych czynów. Tym samym należy uznać, że szkodliwość zarzucanych czynów nie mogła być znikoma. GKO stwierdziła, że dokonana w tym zakresie przez RKO ocena szkodliwości zarzucanych naruszeń była prawidłowa, a tym samym RKO prawidłowo uznała, iż stopień szkodliwości dla finansów publicznych zarzucanych Obwinionemu czynów, nie był znaczny, jednak nie sposób uznać, aby miał on być znikomy, co nakazywałoby umorzenie przedmiotowego postępowania.

W odniesieniu do trzeciego zarzutu podniesionego przez Obwinionego, który twierdzi, że doszło do naruszenie art. 137 ust. 2 uo ndfp. poprzez niewskazanie w orzeczeniu przyczyn, dla których RKO nie uwzględniła złożonego na rozprawie w dniu 30 stycznia 2018 r. wniosku

Sygn. akt BDF1.4800.84.2018

obrońcy o umorzenie postępowania w związku ze znikomym stopniem szkodliwości czynu dla finansów publicznych, należy zauważyć, że nie jest on trafny. Należy zauważyć, że art. 137 ust. 2 uondfp odnosi się do konstytutywnych elementów uzasadnienia orzeczenia, do których należą: 1) wskazanie faktów i okoliczności, które skład orzekający uwzględnił wydając rozstrzygnięcie o przypisaniu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych albo uniewinnieniu, albo umorzeniu postępowania, a także 2) wskazanie faktów, które skład orzekający uznał za udowodnione lub nieudowodnione, wskazanie, na jakich w tym względzie oparł się dowodach, oraz wyjaśnienie, dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych, o ile takie były przedstawione; 3) wyjaśnienie podstawy prawnej orzeczenia; 4) przytoczenie okoliczności, które skład orzekający miał na względzie przy wymierzaniu kary albo odstąpieniu od jej wymierzenia, w tym w szczególności wskazanie okoliczności, które komisja uwzględniła przy wymiarze kary albo odstąpieniu od jej wymierzenia.

Zaskarżone orzeczenie zawiera wszystkie elementy wskazane w tym przepisie, a odnoszące się do treści uzasadnienia. Jest rzeczą oczywistą, że RKO oceniając stopień szkodliwości popełnionych przez Obwinionego czynów jako niemający charakteru znikomego, nie mogła uwzględnić wspomnianego przez Obwinionego wniosku złożonego przez obrońcę. Jeśli zaś chodzi o uzasadnienia dla trafności oceny, należy powtórzyć wszystkie argumenty przedstawione powyżej w związku z zastosowaniem przez RKO w przedmiotowej sprawie art. 28 uondfp. W tym miejscu należy jedynie powtórzyć, że zarówno dokonana przez RKO ocena szkodliwości czynu jak i jej uzasadnienie nie budzą żadnych wątpliwości GKO.

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