



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 27 września 2018 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Klaudia Stelmaszczyk
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Agnieszka Szymankiewicz
	<i>Członek GKO:</i>	Sylwester Kuchnio (spr.)
Protokolant:		Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Roberta Wydry, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 27 września 2018 r., odwołania wniesionego przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionej (...) – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2017 r. sygn. akt: DB-0965/48/17, w którym Komisja uznała (...) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Przedszkola (...), za niewinną 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 2018 r. poz. 1458 z późn. zm.) – zwanej dalej uondfp, polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia na dzień 31.12.2016 r. inwentaryzacji drogą spisu z natury środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 011 - „Środki trwałe” i pozostałych środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 013 - „Pozostałe środki trwałe”. Powyższe naruszało przepisy art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.).

Komisja Orzekająca I instancji orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa,
orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp, 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

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej „RKO”), orzeczeniem z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. akt: DB-0965/48/17, uniewinniła (...), pełniącą w czasie popełnienia zarzucanego czynu funkcję Dyrektora Przedszkola (...), od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp, polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia na dzień 31.12.2016 r. inwentaryzacji drogą spisu z natury środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 011 - „Środki trwale” i pozostałych środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 013 - „Pozostałe środki trwale”, co miało naruszać przepisy art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.).

W uzasadnieniu orzeczenia RKO wskazano, co następuje:

„Pismem z dnia 8.11.2017 r. Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu, złożył wniosek o ukaranie za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, karą upomnienia, (...), pełniącą w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję **Dyrektora Przedszkola (...)**, obwinioną o popełnienie czynu w rozumieniu **art. 18 pkt 1 uondfp**, polegające na zaniechaniu przeprowadzenia na dzień 31.12.2016 r. inwentaryzacji drogą spisu z natury środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 011 - „Środki trwale” i pozostałych środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 013 - „Pozostałe środki trwale”.

Powyższe stanowiło naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.).

Wniosek o ukaranie został sformułowany na podstawie zawiadomienia Pana (...), Prezydenta Miasta (...) - pismem o sygn. (...) (wpływ do Rzecznika dnia 24.07.2017 r.) o ujawnionych okolicznościach wskazujących na podejrzenie popełnienia czynu noszącego znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uodnfp w Przedszkolu (...), przez Panią (...), pełniącą funkcję Dyrektora od 1.09.2013 r. do 30.06.2017 r., w związku z przejściem na emeryturę.

Zarządzeniem z dnia 10.11.2017 r., Przewodnicząca Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu zarządziła doręczenie Obwinionej wniosku o ukaranie i wyznaczyła termin rozprawy.

Rozpoznanie sprawy nastąpiło na rozprawie w dniu 8.12.2017 r. w obecności Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Pani (...), Obwinionej Pani (...) oraz Obrońcy Obwinionej adwokata (...). Rozpoznając sprawę, Komisja dopuściła jako dowody w sprawie dokumenty dołączone do wniosku o ukaranie, w tym: wyjaśnienia złożone przez Panią (...) pełniącą obecnie funkcję Dyrektora Przedszkola (...) w piśmie z dnia 25.08.2017 r., wyjaśnienia Obrońcy Obwinionej zawarte w piśmie z dnia 3.10.2017 r., a także wyjaśnienia złożone w toku rozprawy oraz przedłożone przez Obwinioną dokumenty.

Z pisma wyjaśniającego Pani (...) - obecnego Dyrektora Przedszkola (...) wynika, że cyt: *„(...) wyjaśniam, że Przedszkole (...) zostało mi powierzone w dniu 1 lipca 2017 r. Zarządzeniem Nr (...) Prezydenta Miasta (...) z dnia (...).06.2017 r. Poniższe wyjaśnienia oraz przekazanie dokumentów oparte jest na posiadanej dokumentacji placówki, protokołów kontroli oraz zawartości teczek akt osobowych pracowników. Informuję, że Pani (...), pełniąca funkcję dyrektora przedszkola w w/w okresie z dniem 30.06.2017 r. przeszła na emeryturę. Przyczyny i okoliczności polegające na zaniechaniu przeprowadzenia spisu z natury na dzień 31 grudnia 2016 r. zostały wyjaśnione pisemnie przez (...) do protokołu w czasie prowadzonej kontroli finansowej przez Biuro Audytu i Kontroli Urzędu Miasta (...) w dniach 13, 15, 20 i 21.03.2017 r., z którego wynika, że zarządzenie dyrektora przedszkola dotyczące przeprowadzenia spisu z natury planowano wydać w grudniu 2016 r. Ze względu na niespodziewane pogorszenie stanu zdrowia i zwolnienie lekarskie ówczesnego dyrektora, pani (...), w dniach od 13.12.2016 r. do 17.01.2017 r. spowodowało, iż sprawa nie została*

doprowadzona do końca, tzn. nie wydano stosownego zarządzenia dyrektora w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 011 - Środki trwałe i pozostałych środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 013 - Pozostałe środki trwałe. Pani (...), nauczycielka pełniąca obowiązki w czasie usprawiedliwionej nieobecności dyrektora przedszkola, nie zdążyła zająć się powyższą sprawą, gdyż szereg nieprzewidzianych spraw w ówczesnym czasie spowodował, że Pani (...) musiała zająć się licznymi kontrolami, które w tym czasie rozpoczęły się w przedszkolu i nie miała wiedzy, że sprawą pilną jest przeprowadzenie inwentury.

Liczne kontrole placówki, w okresie od września 2016 r. do marca 2017 r., związane ze skargą nauczycielki na ówczesnego Dyrektora (...), m.in. do prokuratury, organu prowadzącego przedszkole, Kuratorium, Państwowej Inspekcji Pracy, GIODO sprawiły, że sytuacja w przedszkolu była bardzo trudna dla dyrektora, osoby zastępującej dyrektora przedszkola oraz dla wszystkich pracowników. Praca bieżąca przebiegała w atmosferze nerwowości i niepewności, pisania odpowiedzi na pisma, interwencji rodziców skupionych wokół skarżącej nauczycielki. Dyrektor wraz z pracownikami byli pod dużą presją wydarzeń, przesłuchań na policji i rozpowszechnianym pogłoskom o niegospodarności. Dodatkowo na przełomie listopada i grudnia 2016 wpłynęła kolejna skarga nauczycielki do Wydziału Oświaty Urzędu Miasta (...), Prezydenta Miasta (...), związków zawodowych, która nabrała trybu administracyjnego i wymagała kolejnych szybkich działań Pani dyrektor. Ówczesna dyrektor, (...), zobowiązana była do odpowiedzi na stawiane jej zarzuty przez wszystkie osoby i instytucje kontrolujące.

W związku z niecodzienną trudną sytuacją stan zdrowia dyrektora przedszkola (...), na tyle się pogorszył, że musiała być w dalszym ciągu na zwolnieniu lekarskim. Sytuacja ta z całą pewnością przyczyniła się do niedotrzymania terminu obligującego do przeprowadzenia spisu z natury, na dzień 31.12.2016 r. Nie było to zatem działanie celowe, zamierzone i świadomie naruszające prawo. W wyniku nieprzewidzianych zewnętrznych okoliczności, (choroba ówczesnego Dyrektora Przedszkola (...), a w konsekwencji jej nieobecności na terenie placówki pod koniec roku budżetowego) doszło do nieprzewidzianego zbiegu okoliczności, które sprawiły, że nie wydano stosownego zarządzenia w sprawie przeprowadzenia na dzień 31.12.2016 r. inwentaryzacji drogą spisu z natury środków

trwałych zaewidencjonowanych na koncie 011 -środki trwałe oraz pozostałych środków trwałych zaewidencjonowanych na koncie 013 - pozostałe środki trwałe.

W Przedszkolu (...) ostatnia przeprowadzona inwentaryzacja w drodze spisu z natury środków trwałych 011 i pozostałych środków trwałych 013 została przeprowadzona na dzień 31.12.2012 r.

W 2016 r. w świetle powyższych wyjaśnień nie zostało wydane przez Dyrektora Przedszkola (...) zarządzenie w sprawie powołania Komisji Inwentaryzacyjnej jak również zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji na koniec 2016 r. W związku z powyższym nie wskazano osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie inwentaryzacji według stanu na koniec 2016 r. Na podstawie dostępnej dokumentacji w latach 2012-2017 Dyrektor Przedszkola nie udzielił upoważnień w trybie art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości (...)

Z pisma Obróńcy Obwinionej z dnia 3.10.2017 r. wynika m.in., że cyt.: „(...) (...) od dnia 20 marca 2017 roku do dnia 30 czerwca 2017 roku przebywała na zwolnieniu lekarskim. Z uwagi na zły stan zdrowia podjęła decyzję o przejściu z dniem 1 lipca 2017 roku na emeryturę. Odnośnie przyczyn zaniechania przeprowadzenia na dzień 31.12.2016 roku inwentaryzacji drogą spisu z natury należy wyjaśnić, że (...) planowała wydanie odpowiedniego zarządzenia w celu przeprowadzenia przedmiotowej inwentaryzacji w miesiącu grudniu 2016 roku. Z uwagi na niespodziewane pogorszenie stanu zdrowia (...) zmuszona była udać się na zwolnienie lekarskie. Na zwolnieniu przebywała w dniach od 13.12.2016 roku do dnia 17.01.2017 roku. Sytuacja zdrowotna ówczesnej Dyrektorki i spowodowany tym brak obecności w placówce doprowadził do nie wydania stosownego zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji, której przeprowadzenie planowane było na grudzień 2016 roku. W czasie nieobecności dyrektorki (...), obowiązki dyrektorki przedszkola pełniła nauczycielka (...). Została ona powołana z dniem 21 grudnia 2016 roku, a od 1 marca 2017 roku dostała powierzenie jako zastępująca dyrektorki. Niestety był to czas, w którym nasiliły się liczne kontrole placówki zainicjowane skargami nauczycielki na dyrektorkę (...) m.in. do prokuratury, GiODO, Kuratorium czy Państwowej Inspekcji Pracy. Nauczycielka pełniąca tymczasowo obowiązki dyrektorki znalazła się w nowej i bardzo trudnej sytuacji bowiem miały wówczas miejsce liczne przesłuchania na policji, rozpowszechniały się pogłoski o niegospodarności, a sytuacja w placówce była nerwowa i niepewna. Nauczycielka pełniąca obowiązki dyrektorki nie wiedziała o konieczności wydania w grudniu zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji. Księgowa również nie

przypomniała o konieczności wydania stosownego zarządzenia ponieważ nie miała pisemnego zobowiązania. Abstrahując od powyższego podkreślić należy, iż w dotychczasowym 31 letnim okresie pracy zawodowej w oświacie, w tym 26 letnim okresie pracy na stanowisku dyrektora przeciwko (...) nie prowadzone było żadne postępowanie dyscyplinarne, w tym w szczególności w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Miast tego pani Dyrektor była wielokrotnie nagradzana za wzorową pracę oraz cieszyła się bardzo dobrą opinią w oświacie poznańskiej, sympatią dzieci uczęszczających do przedszkola, a także szacunkiem rodziców dzieci i współpracowników. (...) Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że nie można przypisać (...) winy za naruszenie art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych bowiem przyczyną tego naruszenia było nagle pogorszenie stanu zdrowia ówczesnej dyrektor i przebywanie na zwolnieniu lekarskim co skutkowało niemożnością wykonywania obowiązków służbowych. Naruszenie to nie było działaniem umyślnym i zamierzonym lecz wynikło z niefortunnego zbiegu zdarzeń i upływu czasu przewidzianego na dokonanie wymaganych prawem czynności (...)”.

W toku rozprawy Obwiniona wyjaśniła, że pod koniec roku 2016 przebywała kilkakrotnie za zwolnieniach lekarskich. W tym okresie nie była w pracy ani jednego dnia. Odkąd pracuje w przedszkolu inwentaryzacja zawsze była przeprowadzona na czas. Inwentaryzację przeprowadza się w Przedszkolu zawsze pod koniec roku - między Świątami Bożego Narodzenia, a Nowym Rokiem, kiedy obciążenie pracą jest mniejsze, ze względu na mniejszą ilość dzieci obecnych w placówce. Oświadczyła ponadto, że nie mogła wydać zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji, ponieważ uniemożliwił jej to stan zdrowia, a także nieobecność w pracy. Obwiniona wniosła o uniewinnienie.

Obrońca Obwinionej podał również, że Obwiniona wielokrotnie przeprowadzała inwentaryzację w okresie pełnienia przez nią funkcji dyrektora przedszkola (z akt spray wynika, że Pani (...) pełniła funkcję Dyrektora Przedszkola (...) także w okresie od 1.09.1998 r. do dnia 31.08.2003 r.) i nigdy nie uchybiała terminom. Była to wyjątkowa sytuacja, ponieważ Obwiniona ze względu na swój stan zdrowia nie mogła pełnić swych obowiązków. obrońca wniósł o uniewinnienie Obwinionej od postawionego zarzutu.

Na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, tj. dokumentów dołączonych przez Rzecznika do wniosku o ukaranie oraz wyjaśnień Obwinionej i obrońcy, Komisja Orzekająca ustaliła i zważyła, co następuje.

Bezsporne w sprawie jest i Obwiniona to przyznała, że w kierowanym przez nią Przedszkolu (...) nie została przeprowadzona inwentaryzacja składników mienia wg stanu na dzień 31.12.2016 r. Obwiniona nie wydała zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji, nie powołała Komisji Inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, a czynności inwentaryzacyjne nie zostały przeprowadzone.

Stosownie do brzmienia art. 18 pkt 1 uodfp *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 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 61, 245, 791 i 1089).*

Znamiona przywołanego powyżej naruszenia dyscypliny finansów publicznych wypełniają następujące zachowania:

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji,
- przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości,
- rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Inwentaryzacja obejmuje postępowanie polegające na ustaleniu rzeczywistego stanu składników majątkowych i długów jednostki, w celu zweryfikowania danych o nich wykazanych w księgach rachunkowych i źródeł ich pochodzenia, porównania wyników ustaleń inwentaryzacji z danymi wynikającymi z ewidencji, wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych oraz doprowadzenia danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym. Jej istotą jest doprowadzenie stanów ewidencyjnych do stanów rzeczywistych pod względem ilościowym i wartościowym, tj. urealnienie wynikających z ksiąg rachunkowych sald aktywów i pasywów. Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja umożliwia ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki, gwarantując tym samym zachowanie zasady prawdziwego i wiernego obrazu. Przeprowadzenie inwentaryzacji składników

majątkowych jednostki jest nie tylko formalnym wymogiem wynikającym z ustawy o rachunkowości, lecz przede wszystkim obowiązkiem istotnym z punktu widzenia zasad prawidłowej gospodarki, pozwala bowiem sprawować realną kontrolę nad stanem substancji majątkowej, niezbędnej do wykonania powierzonych jednostce zadań.

Za majątek jednostki odpowiada jej kierownik a inwentaryzacja tego majątku ma podstawowe znaczenie w tym zakresie. Inwentaryzacja pozwala bowiem na sporządzenie realnego, obiektywnego i wiarygodnego stanu majątku, który w sposób rzetelny wyraża sytuację majątkową i finansową jednostek. Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma za zadanie potwierdzić stan majątku (aktywów i pasywów bilansu) każdej jednostki, w tym w szczególności jednostki sektora finansów publicznych gospodarującej środkami publicznymi. Nieprzestrzeganie przepisów rozdziału 3 ustawy o rachunkowości dotyczących obowiązków jednostki w zakresie inwentaryzacji, rodzi odpowiedzialność dyscyplinarną kierownika jednostki, określoną w art. 18 pkt 1 uondfp, wynikającą bezpośrednio z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie określonych ustawą 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. Stosownie do art. 26 ust. 1 - 3 ustawy o rachunkowości:

1. Jednostki 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 maszyn 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 wyjaśnienia i 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.*
- 2. Inwentaryzacją drogą spisu z natury obejmuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Obowiązek ten nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.*
- 3. Termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:*
 - 1) 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 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym;*
 - 2) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo- wartościową - przeprowadzono raz w ciągu 2 lat;*

- 3) *nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - przeprowadzono raz w ciągu 4 lat;*
- 4) *zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki - przeprowadzono raz w roku;*
- 5) *zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną - przeprowadzono raz w roku.*

Ponadto, stosownie do przepisu art. 27 ustawy o rachunkowości:

1. *Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.*
2. *Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.*

Z akt sprawy wynika, że:

1. Zarządzeniem wewnętrznym nr (...) z dnia (...) stycznia 2011 r. Dyrektor Przedszkola (...) (Pani (...)) ustaliła obowiązujące w Jednostce procedury określające zasady przygotowania, przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji składników majątkowych. W postanowieniu § 4 ust. 2 lit. b i c procedury określono, iż: *Spisem z natury ustala się stan następujących aktywów: (...) środków trwałych, pozostałych środków trwałych objętych ewidencją ilościowo-wartościową".* W § 5 postanowiono że: *„Terminy i częstotliwość inwentaryzacji określone zostały w ustawie o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r.”.* Z postanowienia § 6 ust. 2 i 3 wynika, że: *„Raz w ciągu czterech lat między IV kwartałem roku, a 15-tym dniem roku następnego obowiązek dotyczy następujących składników majątkowych: metodą spisu z natury - środków trwałych. (...) Raz w ciągu dwóch lat między IV kwartałem roku, a 15 dniem roku następnego obowiązek dotyczy następujących składników majątkowych: Metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami: pozostałych środków trwałych objętych ewidencją ilościową”.* Z tabeli zawartej w postanowieniu § 9, przedstawiającej wykaz czynności inwentaryzacyjnych na podstawie spisu z natury,

- dla powołania komisji inwentaryzacyjnej, jako osobę odpowiedzialną wskazano Dyrektora;
2. Obowiązujące w Przedszkolu Zasady polityki rachunkowości zostały wprowadzone zarządzeniem Dyrektora Przedszkola nr (...) z dnia (...).02.2014 r.;
 3. Ostatnia inwentaryzacja środków trwałych została przeprowadzona wg stanu na koniec 2012 r.;
 4. Obwiniona nie wydała zarządzenia o przeprowadzeniu, na koniec 2016 roku, inwentaryzacji i zarządzenia o powołaniu komisji inwentaryzacyjnej, co spowodowało, że wg stanu na koniec 2016 roku nie została przeprowadzona inwentaryzacja środków trwałych i pozostałych środków trwałych;
 5. Pani (...) przebywała od dnia 13.12.2016 r. do 17.01.2017 r. na zwolnieniu chorobowym;
 6. Zarządzeniem z dnia (...).12.2016 r. Prezydent Miasta (...) wyznaczył Panią (...) do pełnienia, w zastępstwie, obowiązków dyrektora Przedszkola (...) na czas usprawiedliwionej nieobecności dyrektora.

Powyższe ustalenia znajdują potwierdzenie również w cytowanych wyjaśnieniach złożonych przez obecną Dyrektora Przedszkola oraz przez Obróncę Obwinionej.

Z akt sprawy jednoznacznie wynika, że w związku z niezarządzeniem spisu z natury i niepowołaniem przez Dyrektora Przedszkola Komisji inwentaryzacyjnej, w Przedszkolu nie została przeprowadzona na koniec 2016 roku, drogą spisu z natury, inwentaryzacja środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych. Niemniej w ocenie Komisji skoro Obwiniona Pani (...) przebywała w okresie od dnia 13.12.2016 r. do dnia 17.01.2017 r. na zwolnieniu chorobowym, nie miała możliwości wydania zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji i powołania Komisji inwentaryzacyjnej. Z przepisu art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości wynika, że termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych.

Nie oznacza to jednak, że inwentaryzacja nie może być zarządzona pod koniec grudnia. Ważne jest aby czynności te zostały podjęte i zakończone do 15 stycznia następnego roku. W orzeczeniu nr BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76 z dnia 23 lutego 2012 r. GKO stwierdziła m.in., że cyt.: „ (...) *Za inwentaryzację przeprowadzoną drogą spisu z natury od początku do końca odpowiada kierownik jednostki, (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Proces inwentaryzacji rozpoczyna wydanie przez kierownika jednostki „zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji”, w którym kierownik jednostki powołuje komisję inwentaryzacyjną, w tym jej przewodniczącego, ustala zakres, termin, rodzaj i metodę inwentaryzacji. Następnymi czynnościami jest spis z natury wymienionych w zarządzeniu składników majątkowych. Po zakończeniu spisu dokonuje się rozliczenia jej wyników - poprzez porównanie spisanych i wycenionych ilości składników majątkowych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Po ustaleniu ewentualnych różnic, dokonuje się ich weryfikacji sporządzając stosowny protokół, który zatwierdza kierownik jednostki. Dokument ten jest podstawą do rozliczenia wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji i kończy proces inwentaryzacji przeprowadzonej w formie spisu z natury. Tylko tak przeprowadzona, rozliczona i udokumentowana inwentaryzacja spełnia wymogi art. 26 ust. 1 pkt 1 i art. 27 ustawy o rachunkowości (...)*”. (Komentarz do ustawy o rachunkowości, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o. o. Gdańsk 2011 r.).

W ustalonym stanie faktycznym bezspornym jest, że nie przeprowadzono inwentaryzacji składników mienia wymienionych w sentencji wniosku, czym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

W ocenie Komisji, przedstawiony powyżej czyn spełnia przedmiotowe znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w przepisie art. 18 pkt 1 uoondfp, który stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji.

Podmiotową (subiektywną) podstawę odpowiedzialności stanowi wina. Wina zachodzi wówczas, gdy sprawcy naruszenia postawić można zarzut popełnienia czynu zabronionego, przy czym zarzut ten oparty jest na możliwości dania posłuchu normie prawnej. Jak wynika z doktryny oraz orzecznictwa GKO: „*dla przypisania komuś winy niezbędna jest obiektywna niewłaściwość, to znaczy bezprawność postępowania, polegająca na sprzeczności z ustawą*” (orzeczenie GKO DF/GKO/Odw.-46/62/2002. LEX nr 196184), a więc niedanie przez

Obwinioną posłuchu normie prawnej mimo, że Obwiniona miała obiektywnie możliwość postąpienia zgodnie z tą normą, stanowi przesłankę przypisania winy za zarzucany czyn.

Prowadzone postępowanie wykazało, że w okresie od 13.12.2016 r. do 17.01.2017 r., Obwiniona Pani (...) przebywała na zwolnieniu lekarskim, a zatem nie miała możliwości podjęcia czynności, do których była zobowiązana, tj. zarządzenia inwentaryzacji i jej przeprowadzenia. Z tych względów Komisja uznała, że brak jest podstaw do przypisania Obwinionej winy za popełniony czyn i orzekła jak w sentencji. [...]"

Pismem z dnia 22 stycznia 2018 r. Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej „RDF”), zaskarżył przedmiotowe orzeczenie w całości oraz wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu odwołania RDF wskazał, m.in.:

„[...] Odnosząc się do treści uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia na wstępie należy podnieść, że RKO nie podważyła ustaleń dokonanych przez Z-cę Rzecznika. Również sama Obwiniona nie kwestionowała faktu, iż zdarzenie zaistniało.

Istota uzasadnienia orzeczenia o uniewinnieniu w zakresie czynu polegającego na tym, iż nie przeprowadzono inwentaryzacji składników mienia wymienionych w sentencji, czym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, polegała w ocenie Komisji na tym, iż cyt.: *„przedstawiony powyżej czyn spełnia przedmiotowe znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w przepisie art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, który stanowi, iż naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji. Podmiotową (subiektywną) podstawę odpowiedzialności stanowi wina. Wina zachodzi wówczas, gdy sprawcy naruszenia postawić można zarzut popełnienia czynu zabronionego, przy czym zarzut ten oparty jest na możliwości dania posłuchu normie prawnej. Jak wynika z doktryny oraz orzecznictwa GKO: „dla przypisania komuś winy niezbędna jest obiektywna niewłaściwość, to znaczy bezprawność postępowania, polegająca na sprzeczności z ustawą”* (orzeczenie GKO DF/GKO/Odw.-46/62/2002. LEX nr 196184), a więc niedanie przez Obwinioną posłuchu normie prawnej mimo, że Obwiniona miała obiektywnie możliwość postąpienia zgodnie z tą normą, stanowi przesłankę przypisania winy za zarzucany czyn.

Prowadzone postępowanie wykazało, że w okresie od 13.12.2016 r. do 17.01.2017 r., Obwiniona Pani (...) przebywała na zwolnieniu lekarskim, a zatem nie miała możliwości podjęcia czynności, do których była zobowiązana, tj. zarządzenia inwentaryzacji i jej przeprowadzenia. Z tych względów Komisja uznała, że brak jest podstaw do przypisania Obwinionej winy za popełniony czyn i orzekła jak w sentencji".

Powyższa argumentacja jest w ocenie Z-cy Rzecznika wadliwa, bowiem nie znajduje uzasadnienia w świetle obowiązujących przepisów prawa, z następujących przyczyn: - Zarządzeniem wewnętrznym nr (...) z dnia(...) stycznia 2011 r. Dyrektor Przedszkola (...) (Pani (...)) ustaliła obowiązujące w Jednostce procedury określające zasady przygotowania, przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji składników majątkowych. W postanowieniu § 4 ust. 2 lit. b i c Procedury określono iż: *„Spisem z natury ustala się stan następujących aktywów: (...) środków trwałych, pozostałych środków trwałych objętych ewidencją ilościowo- wartościową”*. W § 5 postanowiono iż: *„Terminy i częstotliwość inwentaryzacji określone zostały w ustawie o rachunkowości z dnia 29 września 1994r. ”*. Z postanowienia § 6 ust. 2 i 3 wynika, że: *„Raz w ciągu czterech lat między IV kwartałem roku, a 15-tym dniem roku następnego obowiązek dotyczy następujących składników majątkowych: metodą spisu z natury - środków trwałych. Raz w ciągu dwóch lat między IV kwartałem roku, a 15 dniem roku następnego obowiązek dotyczy następujących składników majątkowych: (...). Metodą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami: pozostałych środków trwałych objętych ewidencją ilościową”*. Z tabeli zawartej w postanowieniu § 9 przedstawiającej wykaz czynności inwentaryzacyjnych na podstawie spisu z natury, dla powołania komisji inwentaryzacyjnej jako osobę odpowiedzialną wskazano Dyrektora; Ostatnia inwentaryzacja środków trwałych została przeprowadzona wg stanu na koniec 2012 r. w okresie od 14 do 18 stycznia 2013 r. Z protokołu poinwentaryzacyjnego z dnia 18 stycznia 2013 r. podpisanego przez Dyrektora Panią (...) wynika, że: *„W dniu 18 stycznia 2013 r. odbyło się spotkanie (...) w celu omówienia wyników przeprowadzonej inwentaryzacji okresowej zgodnie z zarządzeniem nr (...) z dnia (...) grudnia 2012 r. Inwentaryzacja zakończona uzgodnieniem: stan ewidencyjny zgadza się ze stanem stwierdzonym”*. Pod protokołem podpisy złożyli: przewodnicząca - (...), członkowie: (...), (...), (...) oraz Dyrektor.

Obwiniona nie wydała zarządzenia o przeprowadzeniu na koniec 2016 roku inwentaryzacji i powołaniu komisji inwentaryzacyjnej, co spowodowało, że wg stanu na koniec 2016 roku nie

została przeprowadzona inwentaryzacja środków trwałych i pozostałych środków trwałych. Pani (...) przebywała od dnia 13 grudnia 2016 r. do 17 stycznia 2017 r. na zwolnieniu chorobowym. Jednakże, w ocenie Z-cy Rzecznika, powyższa nieobecność w pracy z tytułu choroby nie powodowała, że Kierownik Jednostki nie mogła wydać zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji na koniec 2016 roku i powołaniu komisji inwentaryzacyjnej w terminie umożliwiającym jej dokonanie w terminie określonym przepisami ustawy o rachunkowości oraz przepisami wewnętrznymi obowiązującymi w Jednostce, tj. wymienionym wcześniej zarządzeniem Dyrektora z dnia 1 stycznia 2011 r.

Podmiotowy zakres odpowiedzialności za ww. naruszenia dyscypliny finansów publicznych Pani (...) wynika z faktu pełnienia przez ww. funkcji Dyrektora Przedszkola (funkcję Dyrektora Przedszkola (...) Obwiniona pełniła od 1998 r.), a więc z racji posiadania statusu kierownika jednostki sektora finansów publicznych.

Z akt sprawy jednoznacznie wynika, że w związku z nie zarządzeniem spisu z natury i nie powołaniem przez Dyrektora Przedszkola Komisji inwentaryzacyjnej, w Przedszkolu nie zostały przeprowadzone na koniec 2016 roku drogą spisu z natury inwentaryzacja środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych. W ocenie Z-cy Rzecznika przebywanie Pani (...) w okresie od dnia 13 grudnia 2016 r. do 17 stycznia 2017 r. na zwolnieniu chorobowym nie uniemożliwiało wydania przez Nią przed 13 grudnia 2016 r. ww. zarządzenia w sprawie, gdyż jak już wyżej przytoczono, z przepisu art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości wynika (zwłaszcza, że w 2012 r. zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji na koniec 2012 r. Dyrektor wydała w dniu 3 grudnia 2012 r.), że termin i częstotliwość inwentaryzacji, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu, a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych.

Z-ca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych zważyła, iż w orzeczeniu nr BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76 z dnia 23 lutego 2012 r. GKO stwierdziła m.in. że cyt.: „(...) *Za inwentaryzację przeprowadzoną drogą spisu z natury od początku do końca odpowiada kierownik jednostki, (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Proces inwentaryzacji rozpoczyna wydanie przez kierownika jednostki „zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji”, w którym kierownik jednostki powołuje komisję inwentaryzacyjną, w tym jej*

przewodniczącego, ustala zakres, termin, rodzaj i metodę inwentaryzacji. Następnymi czynnościami jest spis z natury wymienionych w zarządzeniu składników majątkowych. Po zakończeniu spisu dokonuje się rozliczenia jej wyników - poprzez porównanie spisanych i wycenionych ilości składników majątkowych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Po ustaleniu ewentualnych różnic, dokonuje się ich weryfikacji sporządzając stosowny protokół, który zatwierdza kierownik jednostki. Dokument ten jest podstawą do rozliczenia wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji i kończy proces inwentaryzacji przeprowadzonej w formie spisu z natury. Tylko tak przeprowadzona, rozliczona i udokumentowana inwentaryzacja spełnia wymogi art. 26 ust. 1 pkt 1 i art. 27 ustawy o rachunkowości (...).

Ta forma inwentaryzacji, co wcześniej już podnoszono, wymaga bowiem podjęcia stosownych decyzji, do których upoważniony jest wyłącznie kierownik jednostki; między innymi powołania komisji, ustalenia daty spisu, wyznaczenia osób przeprowadzających spis, przygotowania terenu objętego spisem, zapewnienia obecności przy spisie osób odpowiedzialnych za poszczególne składniki aktywów (Komentarz do ustawy o rachunkowości, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o. Gdańsk 2011 r., podobne stanowisko zajmuje Tomasz Gabrusewicz w artykule "Rola kierownika, jako osoby odpowiedzialnej za jednostkę w obszarze rachunkowości" - Monitor Rachunkowości i Finansów nr 2/2007). Obwiniony nie mógł więc przekazać i nie przekazał odpowiedzialności w zakresie prowadzenia inwentaryzacji w formie spisu z natury innej osobie (...)".

Główna Komisja Orzekająca ustaliła i zważyła, co następuje.

W pierwszej kolejności Główna Komisja Orzekająca (zwana GKO) wskazuje, iż podziela referowane powyżej ustalenia faktyczne dokonane przez RKO i uznaje je za własne, wskazując przy tym, iż ustalony stan faktyczny nie był sporny pomiędzy Zastępcą Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych i Obwinioną.

GKO w pełni podziela również dokonaną przez RKO kwalifikacją prawną ustalonych okoliczności faktycznych i podaną w tym zakresie argumentację.

Jak już wskazano, okoliczności braku przeprowadzenia opisywanej w ramach zarzutów inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2016 r. nie były sporne. Nie był również sporny i nie budził wątpliwości fakt, iż rzeczony brak inwentaryzacji wypełniał znamiona czynu

opisanego w art. 18 pkt 1 uondfp, zgodnie z którym 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.

O uniewinnieniu Obwinionej w tym przypadku przesądzają natomiast zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określone w przepisie art. 19 ust. 2 uondfp, który stanowi, iż odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

W ustalonym stanie faktycznym, zgodnie z powołanymi przepisami wewnętrznymi, Obwiniona winna zarządzić i przeprowadzić wymaganą inwentaryzację do dnia 15 stycznia 2017 r. Natomiast, jak trafnie wskazała RKO w uzasadnieniu przedmiotowego orzeczenia (...) *Prowadzone postępowanie wykazało, że w okresie od 13.12.2016 r. do 17.01.2017 r., Obwiniona Pani (...) przebywała na zwolnieniu lekarskim, a zatem nie miała możliwości podjęcia czynności, do których była zobowiązana, tj. zarządzenia inwentaryzacji i jej przeprowadzenia. Z tych względów Komisja uznała, że brak jest podstaw do przypisania Obwinionej winy za popełniony czyn (...)*

W cytowanym wyżej fragmencie zawiera się całość argumentacji i zarazem konstatacji istotnych w niniejszej sprawie. Jest to argumentacja nie tylko trafna, ale i wystarczająca do orzeczenia i uzasadnienia braku możliwości przypisania Obwinionej winy, co do zaniechania zarządzenia i przeprowadzenia inwentaryzacji w terminie do 15 stycznia 2017 r. Okoliczność, iż zwolnienie lekarskie zwalnia z obowiązku wykonywania czynności zawodowych, a nawet wyklucza możliwość ich wykonywania, wynika z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1368 ze zm.) oraz przepisów Kodeksu pracy i nie wymaga dodatkowego uzasadniania.

Natomiast zarzuty odwołania, których uzasadnienie sprowadza się właściwie do następującego fragmentu pisma RKO: *Pani (...) przebywała od dnia 13 grudnia 2016 r. do 17 stycznia 2017 r. na zwolnieniu chorobowym. Jednakże, w ocenie Z-cy Rzecznika, powyższa nieobecność w pracy z tytułu choroby nie powodowała, iż Kierownik Jednostki nie mogła wydać zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji na koniec 2016 roku i powołaniu*

komisji inwentaryzacyjnej w terminie umożliwiającym jej dokonanie w terminie określonym przepisami ustawy o rachunkowości oraz przepisami wewnętrznymi obowiązującymi w Jednostce (...) – należy uznać za nieuzasadnione, a nawet niezrozumiałe.

Zastępcą Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych nie przedstawił w odwołaniu a Zastępcą Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na rozprawie przed GKO żadnego uzasadnienia dla stanowiska o możliwości wydania zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji w terminie umożliwiającym jej dokonanie, poprzestał jedynie na cytowanej wyżej konstatacji, że „choroba nie powodowała, iż Kierownik Jednostki nie mogła wydać zarządzenia”. GKO może się jedynie domyślać i interpretować, iż Oskarżyciel prawdopodobnie sugeruje w ten sposób, iż Obwiniona mogła i powinna wydać takie zarządzenie przebywając na zwolnieniu lekarskim, albo ewentualnie przyjmuje, iż wina Obwinionej polegała w istocie na braku przewidzenia swojej choroby i zaniechaniu wydania zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji najszybciej, jak to tylko mogła uczynić (na zasadzie argumentu z równi pochyłej za datę popełnienia zarzucanego w ten sposób czynu należałoby przyjąć początek października 2016 r.).

Obie tego typu ewentualności nie zasługują na uznanie i podzielenie. Na niemożliwość dokonywania czynności zawodowych w trakcie zwolnienia lekarskiego wskazano już powyżej. Natomiast obowiązku wydania zarządzenia i przeprowadzenia inwentaryzacji przed dniem 13 grudnia 2016 r. (datą początku zwolnienia lekarskiego Obwinionej) nie sposób wyprowadzić z obowiązujących Obwinioną przepisów, zwłaszcza na potrzeby przypisania jej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Konieczność przewidywania własnej choroby i zawczasu zapobiegania jej skutkom w postaci niewykonania, w terminie wynikającym z adekwatnych przepisów, obowiązku sankcjonowanego przez uondfp, wykracza poza granice staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku.

Uwzględniając powyższe, orzeczono jak w sentencji.