

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Sygn. akt BDF1.4800.42.2022

Warszawa, 24 kwietnia 2023 r.

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

Przewodniczący:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Michał Leski
Członkowie:	Członek GKO:	Artur Kotowski
	Członek GKO:	Katarzyna Ronikier-Dolańska (spr.)
Protokolant:		Bartosz Głuszko

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Arkadiusza Babczuka,

po rozpoznaniu na rozprawie 24 kwietnia 2023 r., odwołania wniesionego przez Obwinioną (...) – pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora w Szkole Podstawowej (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie z 3 marca 2022 r. nr RIO-KO-13/2021, którym uznała Obwinioną (...) odpowiedzialną naruszeń dyscypliny finansów publicznych określonych w **art. 18 pkt. 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez przeprowadzenie w dniu 8 stycznia 2019 r. inwentaryzacji poniższych składników majątkowych według stanu na koniec roku 2018:

1) składników majątkowych, objętych ewidencją księgową prowadzoną:

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.) - zwanej uondfp

- na koncie 011 Środki trwałe o wartości ewidencyjnej 6 289 330,20 zł,
 - na koncie 013 Pozostałe środki trwałe o wartości ewidencyjnej 662 522,26 zł,
- metodą weryfikacji salda ww. kont poprzez porównanie go z ewidencją szczegółową składników majątkowych, zamiast w drodze spisu z natury, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm., a w dacie wydania orzeczenia Dz. U. z 2021 r. poz. 217),
- 2) wartości niematerialnych i prawnych objętych ewidencją księgową prowadzoną na koncie 020 o wartości ewidencyjnej 29 541,79 zł w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości, tj. bez porównania ww. salda - w drodze weryfikacji – z dokumentami źródłowymi, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy o rachunkowości.

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionej karę upomnienia oraz obciążyła kosztami postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 443,46 zł.

orzeka

- 1. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 2 uondfp:**
 - a. uchyla zaskarżone orzeczenie Komisji Orzekającej I instancji w zakresie wymierzenia kary upomnienia,**
 - b. na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp odstępuje od wymierzenia kary;**
- 2. na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp utrzymuje w mocy orzeczenie Komisji Orzekającej I instancji w pozostałym zakresie.**

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 Szczecinie (dalej „RKO” lub „Komisja I instancji”) orzeczeniem z 3 marca 2022 roku, na podstawie art. 135 ust. 1 uondfp uznała Panią (...) (dalej „Obwiniona”) – pełniącą w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Szkoły Podstawowej (...) za winną popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp, polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez przeprowadzenie w dniu 8 stycznia 2019 r. inwentaryzacji poniższych składników majątkowych według stanu na koniec roku 2018:

1) składników majątkowych, objętych ewidencją księgową prowadzoną:

- na koncie 011 Środki trwałe o wartości ewidencyjnej 6 289 330,20 zł,
- na koncie 013 Pozostałe środki trwałe o wartości ewidencyjnej 662 522,26 zł,

metodą weryfikacji salda ww. kont poprzez porównanie go z ewidencją szczegółową składników majątkowych, zamiast w drodze spisu z natury, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²,

2) wartości niematerialnych i prawnych objętych ewidencją księgową prowadzoną na koncie 020 o wartości ewidencyjnej 29 541,79 zł w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości, tj. bez porównania ww. salda - w drodze weryfikacji – z dokumentami źródłowymi, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy o rachunkowości.

Na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 uondfo RKO wymierzyła karę upomnienia i obciążyła Obwinioną kosztami postępowania w kwocie 443,46 zł na podstawie art. 167 ust.1 uondfp.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia RKO wskazała, że pismem z 13 sierpnia 2021 roku skierowanym do Przewodniczącego Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów – działając na podstawie art. 109 uondfp wniosła o uznanie Obwinionej za odpowiedzialną, na zasadzie art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp, za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.; obecnie Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)

zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez przeprowadzenie w dniu 8 stycznia 2019 r. inwentaryzacji poniższych składników majątkowych według stanu na koniec roku 2018:

1) składników majątkowych, objętych ewidencją księgową prowadzoną:

---na koncie 011 Środki trwałe o wartości ewidencyjnej 6 289 330,20 zł,

---na koncie 013 Pozostałe środki trwałe o wartości ewidencyjnej 662 522,26 zł,

metodą weryfikacji salda ww. kont poprzez porównanie go z ewidencją szczegółową składników majątkowych, zamiast w drodze spisu z natury, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości,

2) wartości niematerialnych i prawnych objętych ewidencją księgową prowadzoną

na koncie 020 o wartości ewidencyjnej 29 541,79 zł w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości, tj. bez porównania ww. salda - w drodze weryfikacji –

z dokumentami źródłowymi, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy o rachunkowości.

Zastępca Rzecznika jednocześnie wskazała, że Obwiniona nie była karana za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i wniosła o wymierzenie kary upomnienia.

Podstawą wniosku o ukaranie było zawiadomienie z dnia 27 stycznia 2021 r., znak: (...), złożone przez Prezydenta Miasta (...) o ujawnieniu okoliczności, wskazujących na naruszenie w Szkole Podstawowej (...) dyscypliny finansów, o którym mowa:

1) w art. 18 pkt 2 uondfp poprzez wykazanie w kwartalnych sprawozdaniach Rb-28 S z wykonania planu wydatków budżetowych sporządzonych za rok 2019 danych niezgodnych z danymi ewidencyjnymi,

2) 2) w art. 18 pkt 1 uondfp poprzez:

a) zaniechanie przeprowadzenia do dnia 15 stycznia 2018 r. inwentaryzacji środków trwałych metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2017 r., pomimo, iż poprzednią inwentaryzację przeprowadzono według stanu na koniec roku 2013,

b) przeprowadzenia w dniu 8 stycznia 2019 r. inwentaryzacji środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych według stanu na koniec roku 2018, w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Z zawiadomienia wynika, że ww. nieprawidłowości zostały stwierdzone w trakcie kontroli przeprowadzonej w Szkole Podstawowej (...) w roku 2020.

Z zebranego materiału dowodowego – jak ustaliła RKO - wynika, że poprzednią inwentaryzację środków trwałych i pozostałych środków trwałych przeprowadzono według stanu na koniec 2013 r. Powyższe świadczy o uchybieniu przepisom ustawy o rachunkowości, która przewiduje najdalej 4-letni termin przeprowadzania inwentaryzacji ww. składników majątkowych (art. 26 ust. 3 pkt 3).

Na skutek kontroli przeprowadzonej przez Prezydenta Miasta (...), w marcu 2020 r. dokonano sprawdzenia stanu majątku, a ze sporządzonego z datą 13 marca 2020 r. dokumentu „Uzgodnienie stanu środków trwałych, pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na dn. 31-12-2018 rok” (karty 8 -15 akt sprawy), wynika, że stwierdzono następujące różnice:

- konto 011 - 66 406,42 zł,
- konto 013 +.25 291,71 zł,
- konto 020 - 951,35 zł.

Dyrektor nie powierzył pracownikom Szkoły odpowiedzialności w zakresie prowadzenia rachunkowości Szkoły.

Postanowieniem z dnia 31 maja 2021 r. Zastępca Rzecznika wszczęła postępowanie wyjaśniające wobec Obwinionej m.in. w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 uondfp, w zakresie tożsamym z opisanym w części wstępnej niniejszego wniosku.

Korzystając z prawa wynikającego z art. 102 ust. 2 uondfp, pismem z dnia 11 czerwca 2021 r. Pani (...) złożyła wyjaśnienia, w których wskazała, że czynności inwentaryzacyjne przeprowadziła Komisja powołana zarządzeniem Dyrektora Nr 24/2018 z dnia 10 grudnia 2018 r. W jej ocenie Protokoły przedstawione przez Komisję „...potwierdzały zgodność danych wynikających z ewidencji księgowej z dokumentacją źródłową, w tym ewidencją analityczną inwentaryzowanego majątku. W tam-tym okresie nie miałam podstaw do kwestionowania rzetelności przeprowadzonych czynności inwentaryzacyjnych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, w tym ustawą o rachunkowości”. W końcowej części ww. pisma Obwiniona wyjaśniła cyt. „...Swoją pracę traktowałam i realizowałam rzetelnie, z pełną odpowiedzialnością i starannością, wypełniając wszystkie obowiązki w terminie i systematycznie. Jeżeli doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych (...) to wynikało

na skutek błędu ludzkiego popełnionego niezamierzenie i nie specjalnie, ze stresu i spowodowane zbyt dużym obciążeniem pracą.” Na dowód wzorowego wypełniania obowiązków Obwiniona załączyła przyznane jej dyplomy, podziękowania i oceny pracy. W dalszej części uzasadnienia wniosku Zastępca Rzecznika wskazał, że stosownie do art. 24 uoondfp, jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym, że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy. Opis czynu zarzucanego jako naruszenie określone w art. 18 pkt 1 uoondfp nie uległ zmianie. Zmianie nie uległy również przepisy stanowiące materialnoprawną podstawę stwierdzenia naruszenia.

Następnie, Zastępca Rzecznika powołała przepis art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Stosownie do obowiązków, określonych w art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzację:

- środków trwałych drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic (art. 26 ust. 1 pkt 3),
- aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 (w tym wartości niematerialnych i prawnych) - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Na podstawie art. 4 ust. 5 ww. ustawy, kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2, za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. Zgodnie z podstawową zasadą odpowiedzialności, określoną w art. 19 ust. 1 uoondfp, odpowiedzialność ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. 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 ocenie Zastępcy Rzecznika zebrany materiał dowodowy potwierdza, że inwentaryzację środków trwałych, pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych według stanu na koniec roku 2018, przeprowadzono w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości. Potwierdzeniem powyższego są ustalone w 2020 r. różnice w stanie mienia Szkoły w roku 2018, stwierdzone po kontroli przeprowadzonej przez Prezydenta Miasta (...). Dodatkowo Zastępca Rzecznika podkreśliła, że inwentaryzacja winna być przeprowadzona rok wcześniej, tj. według stanu na koniec roku 2017, gdyż poprzednią inwentaryzację przeprowadzono na koniec roku 2013. Jednak z uwagi na upływ okresu 3 lat i przedawnienie karalności ww. zaniechania, obecnie nie było możliwe dochodzenie odpowiedzialności za nieprzeprowadzenie inwentaryzacji w terminie ustawowym. Obwiniona, działając jako kierownik Szkoły miała możliwość zapobieżenia stwierdzonym naruszeniom. Powinna była uznać ustalenia Komisji, dokonane w oparciu o porównanie ewidencji syntetycznej z ewidencją szczegółową, za niewystarczające, a przede wszystkim – niespełniające wymogów wynikających z ustawy o rachunkowości oraz wewnętrznej Instrukcji. W § 2 Instrukcji określono, że zadaniem inwentaryzacji jest wiarygodne ustalenie rzeczywistego stanu majątku, skonfrontowanie go ze stanem księgowym, wyjaśnienie różnic i doprowadzenie danych ewidencji księgowej do zgodności z realiami. Sporządzenie przez Komisję wyłącznie protokołu z ogólną informacją o porównaniu ewidencji syntetycznej z ewidencją szczegółową, bez sporządzenia odpowiednich wydruków arkuszy i ich rozliczenia, nie spełniało ww. wymogu i nie mogło doprowadzić do uzgodnienia danych ewidencyjnych ze stanem rzeczywistym. Dyrektor winna była więc zażądać okazania dokumentacji przeprowadzonych przez Komisję czynności, przewidzianej obowiązującą w Szkole Instrukcją inwentaryzacyjną, tj. arkuszy spisu z natury i zestawień. W związku zaś z ich niesporządzeniem przez Komisję – winna nakazać powtórzenie czynności i ich odpowiednie udokumentowanie.

Uzasadniając wniosek o ukaranie Obwinionej Zastępca Rzecznika wskazała także, że w świetle art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości na kierowniku jednostki ciąży odpowiedzialność za nieprawidłowe wykonanie obowiązków w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji składników majątkowych drogą spisu z natury. Dyrektor Szkoły nie powierzyła innej osobie odpowiedzialności za wykonanie obowiązków z zakresu inwentaryzacji

pozostałych składników majątkowych, w tym wartości niematerialnych i prawnych, pomimo, że przywołany powyżej przepis przewidywał taką możliwość. Co prawda w pkt 19 „Zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności” ustalonym przez Dyrektora dla Pani (...) – Główny księgowy Szkoły, pismem z dnia 6 grudnia 2012 r. wskazano przestrzeganie przepisów dotyczących m.in. inwentaryzacji majątku Szkoły i jego rozliczenia, jednakże ten sposób ogólnego powierzenia obowiązków nie spełnia wymogów powierzenia, o którym mowa w art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, tym bardziej, że Pani (...) swoim podpisem potwierdziła jedynie, że ww. zakres przyjęła do wiadomości, a nie do stosowania i przestrzegania.

Również w orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, że do skutecznego powierzenia głównemu księgowemu obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób zgodny z przepisami ustawy o rachunkowości dochodzi jedynie wówczas, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki:

1. powierzane obowiązki w zakresie rachunkowości są wyraźnie określone,
2. powierzenia dokona kierownik jednostki,
3. powierzenie następuje w formie pisemnej,
4. główny księgowy przyjmie odpowiedzialność w formie pisemnej.

Brak spełnienia którejkolwiek z wymienionych przesłanek oznacza, że główny księgowy jednostki (skarbnik) nie może odpowiadać za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nawet wówczas, gdy faktycznie czynności inwentaryzacyjne były przez niego wykonywane (por. orzeczenia GKO: z dnia 24 października 2019 r., sygn. akt BDF1.4800.48.2019; z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. akt BDF1.4800.72.2017).

Wobec powyższego – zdaniem Zastępcy Rzecznika - odpowiedzialność za opisane w niniejszym wniosku nieprawidłowości spoczywa na Obwinionej, która pełniła funkcję Dyrektora Szkoły od roku 2012, a zatem obowiązki ciężące na kierowniku w zakresie inwentaryzacji, jak i konsekwencje wynikające z ich naruszenia, winny być jej dobrze znane. W ocenie Zastępcy Rzecznika nieprawidłowości w przeprowadzeniu inwentaryzacji w zakresie opisanym w niniejszym wniosku świadczą o wyższym niż znikomy stopniu szkodliwości zarzucanego naruszenia. W opisanym stanie faktycznym należy podkreślić, że przeprowadzenie inwentaryzacji składników majątkowych w sposób określony przepisami o rachunkowości, jest nie tylko formalnym wymogiem wynikającym z ustawy o rachunkowości, lecz przede wszystkim obowiązkiem istotnym z punktu widzenia zasad

prawidłowej gospodarki, bowiem pozwala sprawować realną kontrolę nad stanem substancji majątkowej. Świadczy o tym choćby zapis § 2 ust. 1 pkt a Instrukcji inwentaryzacyjnej wprowadzonej do stosowania w 2013 r. przez Obwinioną. Wynika z niej bowiem, że celem inwentaryzacji jest do-prowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym, a tym samym zapewnienie realności wynikających z nich informacji ekonomicznych oraz rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie, przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkiem jednostki.

Przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych bez sporządzenia spisu z natury skutkuje małą wiarygodnością informacji ekonomicznych o stanie mienia, którym gospodarował Dyrektor. Powyższe odnosi się również do stanu wartości niematerialnych i prawnych, ustalonego bez odpowiedniego porównania z dokumentami źródłowymi.

Zastępca Rzecznika stwierdziła, że w Jej ocenie Obwiniona, jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, ponosi odpowiedzialność za opisane naruszenie dyscypliny finansów publicznych, na podstawie art. 4 pkt 2 uondfp. Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, ponosi kierownik jednostki, co wynika z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego wynika ponadto, że nawet w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą, to i tak ponosi on odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury. Jak już wyżej wspomniano, Obwiniona pełni funkcję Dyrektora o wielu lat, a zatem zasady odpowiedzialności kierownika za ww. działania bądź ich zaniechanie winny jej być dobrze znane. Zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwala na uznanie, że w przedmiotowej sytuacji nie ma zastosowania wyłączenie kierownika jednostki z odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie inwentaryzacji określonych ustawą o rachunkowości.

Wobec powyższego – zdaniem Zastępcy Rzecznika - wina Obwinionej nie budzi wątpliwości i ponosi ona odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji składników majątkowych według stanu na koniec 2018 r. w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości.

RKO wskazała, że materialnoprawne podstawy orzeczenia w niniejszej sprawie stanowią następujące unormowania prawne:

- - 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 o rachunkowości,
- - art. 19 ust. 1 uoondfp, w myśl którego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, która popełniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia,
 - - art. 19 ust. 2 uoondfp, w którym prawodawca postanowił, że 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,
 - - art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
 - - art. 4 ust. 5 ww. ustawy stanowiący, że Kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ustawy o rachunkowości, za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu,
 - - art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, w myśl którego jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację 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.

W kontekście powołanych regulacji prawnych, w oparciu o zgromadzony przez Zastępcę Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie RKO ustaliła, że w okresie objętym wnioskiem Zastępcy Rzecznika Dyrektorem Szkoły Podstawowej (...) w (...) była Obwiniona.

Nie budziło zdaniem RKO wątpliwości także fakt, że w Szkole Podstawowej (...) inwentaryzację środków trwałych, pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych według stanu na koniec roku 2018, przeprowadzono w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości.

RKO podzieliła również stanowisko Zastępcy Rzecznika, zgodnie z którym inwentaryzacja w ww. jednostce winna być przeprowadzona według stanu na koniec roku 2017, gdyż poprzednią inwentaryzację przeprowadzono na koniec roku 2013. Obwiniona zaś, działając jako kierownik Szkoły miała możliwość zapobieżenia stwierdzonym naruszeniom. Powinna była bowiem uznać ustalenia Komisji, dokonane w oparciu o porównanie ewidencji syntetycznej z ewidencją szczegółową, za niewystarczające, a przede wszystkim – niespełniające wymogów wynikających z ustawy o rachunkowości oraz wewnętrznej Instrukcji. Sporządzenie przez Komisję wyłącznie protokołu z ogólną informacją o porównaniu ewidencji syntetycznej z ewidencją szczegółową, bez sporządzenia odpowiednich wydruków arkuszy i ich rozliczenia, nie spełniało ww. wymogu i nie mogło doprowadzić do uzgodnienia danych ewidencyjnych ze stanem rzeczywistym.

Odnosząc się natomiast do treści wyjaśnień złożonych przez Obwinioną w dniu 29 grudnia 2021 r., w których podniosła, że waga naruszonych przez nią obowiązków, sposób naruszenia, jak również skutki naruszenia – w Jej opinii - są znikome, RKO nie podzieliła tego stanowiska. W ocenie RKO nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji, nie są czynami o znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Wręcz przeciwnie, 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. Bilans jednostki sporządzony bez prawidłowo sporządzonej inwentaryzacji jest bilansem nierzetelnym i wprowadza w błąd jego czytelników. Dlatego nieprzestrzeganie przepisów rozdziału 3 ustawy o rachunkowości - dotyczącego obowiązków jednostek 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.

Reasumując, w wyniku analizy dokumentów stanowiących akta w niniejszej sprawie RKO uznała Obwinioną winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych i wymierzyła karę upomnienia.

Z powyższym nie zgodziła się Obwiniona wnosząc odwołanie pismem z 14 kwietnia 2022 roku zaskarżające w całości rozstrzygnięcie RKO. Obwiniona zarzuciła orzeczeniu:

1. naruszenie art. 33 ust. 1 uondfp, poprzez uznanie, że stopień szkodliwości naruszenia dla dyscypliny finansów publicznych jest wyższy niż znikomy, w sytuacji gdy waga naruszenia, sposób, okoliczności i skutki naruszenia uzasadniają uznanie znikomej szkodliwości czynu,
2. naruszenie art. 78 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 28 ust. 1 uondfp, poprzez odmowę umorzenia postępowania, w sytuacji gdy stopień szkodliwości naruszenia należało uznać za znikomy,
3. naruszenie art. 137 ust. 2 pkt 4 uondfp, poprzez niewskazanie w uzasadnieniu okoliczności rzutujących na wymiar kary, a w szczególności okoliczności z powodu, których skład orzekający I instancji nie zastosował instytucji nadzwyczajnego złagodzenia kary, o co wносиła Obwiniona,
4. naruszenie art. 36 uondfp, poprzez jego niezastosowanie, w sytuacji gdy okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz właściwości i warunki osobiste Obwinionej przemawiają za odstąpieniem od wymierzenia kary.

W oparciu o powyższe zarzuty w odwołaniu wniosła o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i umorzenie postępowania, ewentualnie w razie stwierdzenia braku podstawy do umorzenia postępowania, o zmianę zaskarżonego orzeczenia i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy poprzez odstąpienie od wymierzenia kary. Ponadto wniesiono o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentu: aktualnej oceny pracy, dokonanej przez (...) Kuratora Oświaty na okoliczność wyróżniania się Obwinionej bardzo dobrym wypełnianiem obowiązków zawodowych.

W uzasadnieniu odwołania Obwiniona zaznaczyła, że zgodnie z art. 18 pkt 1 uondfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. RKO wskazała, że zebrany materiał dowodowy potwierdza, że inwentaryzacja środków trwałych, pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych według stanu na dzień

31.12.2018 r., przeprowadzono w sposób niezgodny z przepisami o rachunkowości. Ponadto, w ocenie RKO nieprawidłowości w przeprowadzeniu inwentaryzacji świadczą o wyższym niż znikomy stopień szkodliwości zarzucanego naruszenia.

Obwiniona wskazała, że 8 stycznia 2019 r. przeprowadzono inwentaryzację środków trwałych, pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych na dzień 31 grudnia 2018 r. Z ww. czynności sporządzone zostały protokoły weryfikacji sald. Protokoły zostały podpisane przez powołaną Komisję do przeprowadzenia inwentaryzacji, Główną Księgową oraz Dyrektora Szkoły. W ocenie Obwinionej protokoły sporządzone przez Komisję potwierdzały zgodność danych wynikających z ewidencji księgowej z dokumentacją źródłową w tym ewidencją analityczną inwentaryzowanego majątku wobec czego brak było podstaw do kwestionowania sporządzonych protokołów. Natomiast uchybienie terminowi sporządzenia spisu z natury, który powinien zostać sporządzony według stanu na dzień 31 grudnia 2017 r. spowodowane zostało sytuacją wyjątkową, jaką były problemy kadrowe na stanowisku pracownika administracyjnego. Po odejściu na emeryturę dotychczasowego kierownika administracyjnego, Obwiniona zatrudniła nowego pracownika, który ze względu na obciążenie pracą związaną z reformą w oświacie nie zdążył wdrożyć się i wykonać inwentaryzacji drogą spisu z natury w przypisanym terminie. Obwiniona podkreśliła, że różnice wynikające z weryfikacji sald, a kontrola przeprowadzona przez Prezydenta Miasta (...) wynikają z faktycznej dekretacji w 4 księgach rachunkowych, a ostateczny rozrachunek potwierdzał brak uszczuplenia finansów publicznych.

Jak wskazała Obwiniona, zgodnie z art. 28 ust. 1 uoandfp nie dochodzi się odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Natomiast przy ocenie stopnia szkodliwości należy uwzględnić wagę naruszonych obowiązków, sposób, okoliczności i skutki naruszenia. W ocenie Obwinionej, ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w szczególności złożonych wyjaśnień wynika, że naruszenie było wynikiem braków kadrowych oraz koniecznością wykonania obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji. Naruszenie nie miało charakteru umyślnego, w wyniku naruszenia nie doszło do uszczuplenia finansów publicznych, a zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury miało incydentalny - w wieloletnim dorobku na stanowisku dyrektora Szkoły - charakter oraz spowodowane było sytuacją wyjątkową.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Obwinionej, w niniejszej sprawie waga naruszonych obowiązków, sposób ich naruszenia jak również skutki naruszenia jest znikoma, co przemawia za uznaniem, że stopień szkodliwości dla finansów publicznych również jest znikomy. Wobec

powyższego nie powinno się dochodzić odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a postępowanie powinno zostać umorzone.

Z ostrożności, w razie podzielenia stanowiska RKO, że szkodliwość naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych była wyższa niż znikoma, Obwiniona wskazała, że organ orzekający w I instancji nie wziął pod uwagę wniosku Obwinionej o odstąpienie od wymierzenia kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jak również nie odniósł się w uzasadnieniu orzeczenia z jakich względów odmówił uwzględnienia ww. wniosku, czym naruszył przepisy postępowania. Zgodnie z art. 36 ust. 1 uoandfp w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych, właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia.

Obwiniona wskazała, że zaniechanie dokonania spisu z natury podyktowany był szczególnymi okolicznościami, tj. brakami kadrowymi, a dokonanie inwentaryzacji poprzez weryfikację sald miało na celu zapobieżenie zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji. Naruszenie nie spowodowało szkody w mieniu Szkoły, a Obwiniona zarówno przed popełnieniem naruszenia, jak i później wyróżniała się wysokim stopniem zaangażowania i rzetelnym wypełnianiem obowiązków dyrektora Szkoły, co potwierdzają oceny pracy znajdujące się w aktach sprawy, jak i aktualna, opracowana przez (...) Kuratora Oświaty ocena pracy z dnia 23 lutego 2022 r., a dołączona do odwołania.

W uzasadnieniu oceny pracy wskazane zostało, że Obwiniona jako kierownik zakładu pracy w sposób bardzo dobry wywiązuje się ze swoich obowiązków, a pracę szkoły organizuje zgodnie ze statutem i aktami normatywnymi wyższego rzędu. Jako dyrektor Obwiniona dba o właściwe planowanie i realizację zadań szkoły. Karta oceny pracy wskazuje również, że organ prowadzący bardzo dobrze ocenił pracę Obwinionej. Dodano, że dotychczasowe kontrole finansowo - księgowo przebiegały bez zaleceń pokontrolnych, co przemawia za incydentalnym charakterem stwierdzonego naruszenia i nie zostanie przez Obwinioną powtórzone. Obwiniona wskazała, że prowadzone postępowanie jest wystarczające dla zapobieżenia popełnienia przez nią naruszeń dyscypliny finansów publicznych w przyszłości. W ocenie Obwinionej waga naruszenia przemawia za uznaniem znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Jednakże, w razie odmiennej oceny, zasadnym jest zastosowanie instytucji odstąpienia od wymierzenia kary.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej też „GKO”) po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 24 kwietnia 2023 r. zważyła, co następuje.

GKO przyjęła ustalenia faktyczne i prawne RKO za własne. Jednocześnie GKO uznała, że w realiach sprawy zasadne jest przychylenie się do sformułowanego w odwołaniu wniosku Obwinionej, aby odstąpić od wymierzenia kary.

W związku z wnioskowanym umorzeniem postępowania z uwagi na znikomą szkodliwość czynu, GKO dokonała oceny szkodliwości czynu dla finansów publicznych w oparciu o art. 28 uoondfp wskazując, że stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych nie może być uznany za znikomy z tego powodu, że w związku z omawianym naruszeniem nie nastąpił uszczerbek dla finansów publicznych. Szkodliwości dla finansów publicznych nie można utożsamiać wyłącznie ze szkodą finansową ponoszoną przez jednostkę sektora finansów publicznych. Przepisy w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mają bowiem również na celu ochronę ładu finansów publicznych. Ustawa o rachunkowości wyraźnie wskazuje reguły postępowania dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji. Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika wprost z ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 4 ust. 3 pkt 3 tej ustawy, rachunkowość jednostki obejmuje, m.in. okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Przeprowadzenie inwentaryzacji (w terminie) i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, w celu realizacji zasady prawidłowego i rzetelnego obrazu (por. art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Obwiniona powinna znać te przepisy oraz zdawać sobie sprawę z tego, jak istotne jest ich przestrzeganie. Brak terminowego rozliczenia inwentaryzacji czyni praktycznie niemożliwym pozyskanie pewnej i rzetelnej informacji o stanie majątku jednostki.

Biorąc pod uwagę powyższe, zarzucanego Obwinionej naruszenia nie można uznać za czyn, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy.

Zdaniem GKO, jakkolwiek zatem brak podstaw do uznania, że szkodliwość popełnionych naruszeń dyscypliny finansów publicznych kwalifikować należy jako znikomą, co w konsekwencji nie pozwala na umorzenie postępowania, to zasadne jest odstąpienie od wymierzenia Obwinionej kary. Zgodnie z art. 36 ust. 1 uoondfp w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można,

biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych, właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia.

Właściwości i warunki osobiste dotyczące Obwinionej, w tym brak jej karalności, pozytywna ocena dotychczasowej pracy (w tym załączona do odwołania ocena (...) Kuratora Oświaty z 23 lutego 2022 roku), a przede wszystkim rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych uzasadniają odstąpienie od wymierzenia kary. Obwiniona wskazała, że zaniechanie dokonania spisu z natury podyktowany był szczególnymi okolicznościami, tj. brakami kadrowymi, a dokonanie inwentaryzacji poprzez weryfikację sald miało na celu zapobieżenie zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji. Zwraca także uwagę, że jak wynika m.in. z oceny (...) Kuratora Oświaty z 23 lutego 2022 roku dotychczasowe kontrole finansowo - księgowo przebiegały bez zaleceń pokontrolnych, co wskazuje na incydentalny charakter stwierdzonego naruszenia i pozwala sądzić, że nie zostanie przez Obwinioną powtórzone.

Zdaniem GKO prowadzone postępowanie jest wystarczające dla zapobieżenia popełnienia przez Obwinioną naruszeń dyscypliny finansów publicznych w przyszłości, zatem funkcja prewencyjna zostanie zrealizowana.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji.