

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Sygn. akt BDF1.4800.42.2024

Warszawa, 24 lutego 2025 r.

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

Przewodniczący:	Z-ca Przewodniczącego GKO:	Piotr Nagraba
Członkowie:	Członek GKO:	Marta Zaremba
	Członek GKO:	Katarzyna Łyszczarz (spr.)
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Arkadiusza Babczuka**,

po rozpoznaniu na rozprawie 24 lutego 2025 r. odwołania wniesionego przez Obwinioną (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu z 6 lutego 2024 r., sygn. akt: DB-0965/66/2023, dotyczącego Obwinionej (...) pełniącej w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora Młodzieżowego Domu Kultury (...), którym uznano Obwinioną (...) winną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ polegającego na przeprowadzeniu inwentaryzacji składników aktywów trwałych metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r., w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust. 1 i 3

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 104.) – zwana dalej uondfp

ustawy o rachunkowości² oraz nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji ww. składników metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.

oraz wymierzyła Obwinionej karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania w wysokości 554,03 zł.

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uodfp 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

Prezydent Miasta (...) pismem z dnia 18 października 2023 r. zawiadomił Rzecznika właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu o ujawnionych okolicznościach pokontrolnych, wskazujących na naruszenia dyscypliny finansów publicznych w Młodzieżowym Domu Kultury (...) („MDK”), określone w art. 18 pkt 1 uodfp, polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji składników aktywów trwałych metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r., w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust. 1 i 3 ustawy o rachunkowości oraz nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji ww. składników metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.

Z uzasadnienia protokołu kontroli wynikało, że spis majątku w czerwcu 2020 roku nie został przeprowadzony z użyciem arkuszy spisowych, a polegał na porównaniu pozycji wykazanych w papierowej księdze inwentaryzacyjnej ze stanem rzeczywistym. Według ustaleń kontroli, ostatnia inwentaryzacja metodą spisu z natury przeprowadzona była w MDK (...) na dzień 31.12.2017 r., co potwierdzają dołączone do zawiadomienia arkusze spisu z natury, brak było

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120) – zwana dalej ur

jednak sporządzonego protokołu inwentaryzacji na dzień 31.12.2017 r. W przedstawionej sytuacji, kontrolerzy nie byli w stanie porównać obu spisów na dzień 31.12.2017 r. oraz na dzień 18.06.2020 r., ponieważ w obu przypadkach dokumentacja inwentaryzacyjna była niekompletna i nie zawierała istotnych informacji takich, jak ujawnione ewentualne różnice między spisem a ewidencją księgową, a zatem nie było możliwe wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic. Stwierdzono również brak podpisów osób biorących udział w spisie. Ponadto brakowało w dokumentacji arkuszy spisowych do spisu przeprowadzonego w czerwcu 2020 r. Do zawiadomienia załączono kserokopie dokumentów dotyczących zarzucanych czynów.

Po przeprowadzeniu postępowania sprawdzającego i wyjaśniającego w dniu 12 stycznia 2024 r., Rzecznik skierował do Przewodniczącej Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej: RKO lub Komisja I instancji) wnioski o uznanie Obwinionej, pełniącej w dniu popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora, za odpowiedzialną naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uońdofp. Jako datę popełnienia czynów Rzecznik wskazał odpowiednio 16 stycznia 2021 r. oraz 16 stycznia 2022 r.

Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionej kary upomnienia.

Rozpoznanie sprawy przed RKO nastąpiło na rozprawie w dniu 6 lutego 2024 r., przy udziale stron. Obwiniona biorąca udział w rozprawie złożyła wyjaśnienia oraz wniosła o uniewinnienie. Argumentowała, że inwentaryzacja była przeprowadzona poprawnie, zgodnie z przepisami prawa i nie miała charakteru inwentaryzacji doraźnej. W swoich wyjaśnieniach Obwiniona wskazała, że „Inwentaryzacja w MDK – została przeprowadzona w 2020 roku przez zewnętrzną Firmę (...) zgodnie z zawartą umową w dniu 20 kwietnia 2020 roku. Zgodnie umową § 1 Zleceniodawca powierza, a Zleceniobiorca zobowiązuje się w okresie od 6 maja 2020 do 30 czerwca 2020 r. do:

- wdrożenia programu: Majątek (...),
- spisu wyposażenia należącego do placówki,
- znakowanie kodami kreskowymi,
- dodatkowe postanowienia.

Pełen zakres czynności jakie miała wykonać firma (...) jest wyszczególniony w § 6 zawartej

umowy. Użyty w ustawie o rachunkowości zwrot „w ciągu” określonego okresu oznacza zarówno możliwość przeprowadzenia jednorazowego spisu z natury na dowolny dzień, jak i rozłożonego w danym okresie ustalania rzeczywistego stanu poszczególnych grup aktywów. Powinno to nastąpić w taki sposób, aby w wyznaczonym okresie (tu: 4 lat) zostały spisane wszystkie stanowiące własność jednostki zasoby danego składnika majątku, objętego inwentaryzacją drogą spisu z natury. Poprzednia inwentaryzacja została przeprowadzona w 2017 roku. Wobec powyższego został dochowany termin 4 lat. Następną inwentaryzacja powinna odbyć się do końca 2024 roku”.

RKO po przeprowadzonej rozprawie i na podstawie zebranej dokumentacji przypisała Obwinionej odpowiedzialność, wymierzyła karę upomnienia oraz obciążyła kosztami postępowania w wysokości 554,03 zł.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO wskazała m.in., że inwentaryzację składników aktywów trwałych metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. przeprowadzono w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. Z protokołu z inwentaryzacji sporządzonego 18 czerwca 2020 r. i podpisanego przez członków Komisji Inwentaryzacyjnej i zatwierdzonego przez Obwinioną wynika, że była to inwentaryzacja sprawdzająca przedmiotów ewidencjonowanych w Księdze Środków Trwałych. Komisja przeprowadziła spis z natury środków trwałych z oznakowaniem majątku kodami kreskowymi i ustaliła wartość majątku na dzień 18 czerwca 2020 r. W trakcie inwentaryzacji, Komisja razem z firmą (...) świadczącą usługi informatyczno-serwisowe w MDK (...), dokonała przeniesienia zapisów z ksiąg środków trwałych prowadzonych w formie zapisów ręcznych do rejestracji majątku w programie Program Majątek. W trakcie inwentaryzacji sprawdzającej, dokonano przeniesień i likwidacji po zasięgnięciu opinii serwisowej, że niektóre sprzęty na skutek długotrwałego użytkowania nie nadaje się do naprawy i zostaje zutylizowany. Komisja oświadczyła, że składniki majątkowe zostały zniszczone. RKO wskazała, że spis majątku w czerwcu 2020 roku nie został przeprowadzony z użyciem arkuszy spisowych, a polegał na porównaniu pozycji wykazanych w papierowej księdze inwentaryzacyjnej ze stanem rzeczywistym. Zdaniem Komisji I Instancji w świetle powyższych ustaleń, bezsporne było, że inwentaryzacja przeprowadzona w okresie od maja do 18 czerwca 2020 r., nie była inwentaryzacją okresową, o której mowa w ustawie o rachunkowości. Jak wskazała RKO obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika z przepisu art. 4 ust. 3 pkt 3 ur, w którym wskazano, że rachunkowość jednostki obejmuje m.in. okresowe ustalanie lub sprawdzanie

drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Materialnoprawną podstawę odpowiedzialności za wskazane powyżej naruszenia dyscypliny finansów publicznych stanowią natomiast przepisy art. 26 i art. 27 ur, regulujące obowiązek, częstotliwość i metody przeprowadzania inwentaryzacji (art. 26 ur) oraz obowiązek udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji i jej wyników, powiązania ich z zapisami ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Odnosząc się do wyjaśnień Obwinionej dotyczącej podpisanej umowy na usługi informatyczno-serwisowe, RKO wskazała, że Zleceniobiorca, z którym Obwiniona podpisała umowę udzielił pomocy w przeprowadzeniu inwentaryzacji m.in. w postaci wykonania spisu wszystkich środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych, aby oznaczyć wyposażenie naklejkami z kodem inwentarzowym i przenieść ewidencję składników majątku MDK z wersji papierowej na elektroniczną. Jednak, zdaniem RKO, inwentaryzacja nie została przeprowadzona prawidłowo.

Odnosząc się do kwestii odpowiedzialności Obwinionej za wykazane naruszenia, RKO wskazała, że zgodnie z art. 53 ust. 5 ustawy o finansach publicznych³ za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki, w tym przypadku Obwiniona. Komisja I Instancji podniosła też, że dyrektor, będący jednocześnie kierownikiem jednostki, jest także odpowiedzialny 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 za ich zgodą (art. 4 ust. 5 ur). Wobec powyższego ostatecznie RKO nie miała wątpliwości odnośnie możliwości przypisania odpowiedzialności Obwinionej. Dokonując zaś oceny zawinienia Komisja I instancji wskazała, że wzorce postępowania, którymi powinna kierować się Obwiniona, określone w przywołanych przepisach ur, są klarowne i jednoznaczne. To na Obwinionej ciążyła powinność zachowania należytej staranności i ostrożności, wyrażającej się w upewnieniu się, że obowiązki z zakresu inwentaryzacji jednostki wykonywane są prawidłowo. Jak wskazała RKO, w niniejszej sprawie wzorce postępowania, którymi powinna kierować się Obwiniona są wyraźnie określone

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)

przywołanymi przepisami a ona sama miała możliwość zachowania się zgodnie z zasadami wyrażonymi w tych przepisach.

Odnosząc się natomiast do stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych RKO nie dopatrzyła się możliwości uznania popełnionych czynów za znikome, uznając równocześnie że kara upomnienia będzie adekwatną karą do wagi przypisanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, która odniesie prewencyjny charakter w stosunku do Obwinionej. RKO jednocześnie wskazała, że jest to najłagodniejsza z katalogu kar przewidzianych ustawą.

Obwiniona, odwołaniem z dnia 22 marca 2024 r., wniosła o uchylenie kary upomnienia oraz kosztów postępowania w kwocie 554,03 zł. W uzasadnieniu odwołania Obwiniona argumentowała, że placówka oświatowa jaką jest Młodzieżowy Dom Kultury, którego Obwiniona była dyrektorem, jest terenem strzeżonym. Wobec powyższego – zgodnie z ustawą o rachunkowości podlega pod art. 26 ust. 3 pkt 3 ur. W związku z powyższym, zdaniem Obwinionej, przeprowadzenie inwentury zgodnie art. 26 ust. 1 i 3 pkt 3 ur nie dotyczyło tej placówki. Obwiniona argumentowała również swoje stanowisko co do prawidłowości wykonanej inwentaryzacji w okresie kwiecień - czerwiec 2020 roku. Obwiniona podniosła, że do przeprowadzenia inwentury w MDK została zatrudniona zewnętrzna firma. W odwołaniu odniosła się również do stanowiska i wypowiedzi Rzecznika oraz definicji sprzętu specjalistycznego. Ponadto wypowiedziała się co do terminu przeprowadzenia inwentaryzacji, wskazując „że od ponad 30 lat inwentaryzacja w MDK (...) była przeprowadzana raz na 4 lata i żadne kontrole nie wykazały, że jest ona prowadzona nieprawidłowo. Także nadzór organu prowadzącego nie wykazywał, że inwentaryzacja powinna odbywać się częściej niż raz na 4 lata”.

Pismem z dnia 16 lutego 2025 roku Obwiniona uzupełniła odwołanie, wskazując że podczas rozprawy w dniu 6 lutego 2024 roku, dowiedziała się, że przeprowadzona inwentura w roku 2020 w Młodzieżowym Domu Kultury odbyła się w sposób niezgodny z przepisami, ponieważ w dokumentach inwentury znajduje się tylko 2 stronicowy protokół, natomiast brakuje całego spisu z natury, a był on wymieniony w tym protokole.

W treści pisma Obwiniona przypomniała, że podczas kontroli prowadzonej przez pracowników Biura Kontroli (...) złożyła wyjaśnienia, w których poinformowała,

„że dokumenty z przeprowadzonej inwentury są w MDK (...) oraz w Centrum Usług (...) (CU...), a poza tym do przeprowadzenia inwentury w MDK (...) została wynajęta firma zewnętrzna”. Wskazana przez Obwinioną umowa określała, że zleceniobiorca udzieli pomocy w przeprowadzeniu inwentaryzacji m.in. w postaci wykonania spisu wszystkich środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych, aby oznaczyć wyposażenie naklejkami z kodem inwentarzowym i przenieść ewidencję składników majątku MDK z wersji papierowej na elektroniczną.

W dalszej części pisma Obwiniona nadmieniła, że odniosła się do wszystkich punktów Protokołu Biura Kontroli (...) oraz zwróciła się z prośbą do GKO o zwrócenie uwagi dyrektorowi Biura Kontroli (...) na staranne wykonywanie swoich obowiązków przez Dyrektora Biura Kontroli (...) oraz jego pracowników.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych, po przeprowadzeniu 24 lutego 2025 r. rozprawy, przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych zważyła, co następuje.

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Po dokonanej analizie z uwagi, że istotne dla niniejszej sprawy przepisy norm sankcjonujących, jak i sankcjonowanych nie uległy zmianie, GKO postanowiła stosować stan prawny istniejący w dniu orzekania.

Opierając się na kompletnym materiale dowodowym, GKO uznała, że odwołanie Obwinionej nie zasługuje na uwzględnienie. GKO podzieliła również trafność podnoszonej przez Komisję I Instancji argumentacji oraz jej stanowisko, co do kwestii zawinienia.

GKO stwierdza, że Obwiniona popełniła objęty przedmiotowym postępowaniem czyn, polegający na przeprowadzeniu inwentaryzacji składników aktywów trwałych metodą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. w sposób niezgodny z art. 26ust. 1 i 3 ur oraz, że nie przeprowadzono inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r.

W wyniku zgromadzonego materiału dowodowego GKO stwierdziła, że spis majątku w czerwcu 2020 roku nie został przeprowadzony z użyciem arkuszy spisowych, a polegał na porównaniu pozycji wykazanych w papierowej księdze inwentaryzacyjnej ze stanem rzeczywistym. Wskazana przez Obwinioną umowa ze zleceniobiorcą określała, że zleceniobiorca jedynie udzieli pomocy w przeprowadzeniu inwentaryzacji m.in. w postaci

wykonania spisu wszystkich środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych, aby oznaczyć wyposażenie naklejkami z kodem inwentarzowym i przenieść ewidencję z wersji papierowej na elektroniczną. Jednak to na Obwinionej właśnie ciążyła powinność zachowania należytej ostrożności, wyrażającej się w kontroli i zapewnieniu, że obowiązki z zakresu inwentaryzacji jednostki wykonywane są prawidłowo, również przez zewnętrzną firmę, z którą Obwiniona podpisała umowę na wykonanie wskazanego zlecenia.

Z materiału dowodowego wynika, że ostatnia inwentaryzacja metodą spisu z natury przeprowadzona była w MDK (...) na dzień 31 grudnia 2017 r., co potwierdzają dołączone do zawiadomienia arkusze spisu z natury, brak było jednak protokołu podsumowującego przeprowadzoną inwentaryzację. W przedstawionej sytuacji, GKO zgadza się z Komisją I instancji, że nie można porównać obu spisów na dzień 31 grudnia 2017 r. oraz na dzień 18 czerwca 2020 r., ponieważ w obu przypadkach dokumentacja inwentaryzacyjna była niekompletna i nie zawierała istotnych informacji takich, jak ujawnione ewentualne różnice między spisem, a ewidencją księgową, szczegółowy sposób i harmonogram przeprowadzenia spisu, wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic, własnoręczne podpisy osób biorących udział w spisie.

W świetle zgromadzonego materiału dowodowego oraz dokumentacji, bezsporny jest fakt, że inwentaryzacja w okresie od maja do 18 czerwca 2020 roku nie była inwentaryzacją okresową, o której mówi ustawodawca. Ponadto inwentaryzacja nie została prawidłowo przeprowadzona na dzień 31 grudnia 2020 roku, a tego wprost wymaga art. 26 ust. 3 pkt 1 ur. W myśl tego przepisu termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, 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 - 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. W rozpoznawanej sprawie nie ma wątpliwości, że te warunki nie zostały spełnione (o spełnieniu tych warunków nie

świadczą także dokumenty przekazane przy piśmie Obwinionej z 9 kwietnia 2024 roku.) Nie przeprowadzono też inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2021 rok. Powołując się na orzecznictwo GKO (orzeczenie GKO z dnia 6 października 2003 r., sygn. akt DF/GKO/Odw.-29/45-46/2003) należy podkreślić, że wszelkie odstępstwa od „warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy”.

Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika z przepisu art. 4 ust. 3 pkt.3 ur, w którym wskazano, że rachunkowość jednostki obejmuje min. okresowe ustalenie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Przepisy ustawy o rachunkowości określają również i regulują obowiązek, częstotliwość i metody przeprowadzania inwentaryzacji oraz obowiązek udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji.

Zdaniem GKO inwentaryzacja składników aktywów i pasywów w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe powinna być przeprowadzana zgodnie z przepisami rozdziału 3 „Inwentaryzacja” ur. Zgodnie z zapisami przytoczonej ustawy o rachunkowości, inwentaryzację przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego z wykorzystaniem jednej z metod przyporządkowanych ww. składnikom, tj. w drodze: spisu z natury, otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń lub też porównania danych zarejestrowanych w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (metoda weryfikacji). Art. 26 ust. 3 ur stanowi o pewnych ułatwieniach polegających na tym, iż termin i częstotliwość uważa się za dotrzymane, jeżeli w odniesieniu m.in. do 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 – inwentaryzacja przeprowadzona zostanie raz w ciągu 4 lat.

Obwiniona w odwołaniu jak również w pismach wyjaśniających wskazywała, że teren Młodzieżowego Domu Kultury jest właśnie terenem strzeżonym. Zdaniem Obwinionej „Młodzieżowy Dom Kultury (...) spełnia właśnie warunki terenu strzeżonego, ponieważ placówka jest terenem opłotowanym, zamykanym po godzinie 22.00, posiadającym

monitoring wewnątrz budynków, jak i na zewnątrz, ponadto zamontowane kamery są podłączone do monitoringu miejskiego. Dodatkowo placówka jest obiektem podlegającym całodobowej ochronie firmy zewnętrznej. Pracownicy, zgodnie z zamontowanym systemem kluczy (...) w roku 2020 mieli ograniczony i ściśle określony dostęp do wybranych pomieszczeń”.

W praktyce każda jednostka, w ramach własnej instrukcji inwentaryzacyjnej, definiuje teren strzeżony. Niektórzy definiując teren strzeżony posiłkują się definicją strzeżonego składowiska, tj. dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne). Definicję terenu strzeżonego zawiera również stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, z którego wynika, że składowisko strzeżone to dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne). Zarówno pierwsza, jak i druga definicja wskazuje na charakter miejsca strzeżonego, a mianowicie jest to miejsce, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne), jest to teren niedostępny dla osób z zewnątrz. Natomiast Młodzieżowy Dom Kultury w tym boiska typu (...) już z samej definicji powstawania tego typu obiektów mają charakter dostępności dla osób z zewnątrz. Młodzieżowe Domy Kultury są placówkami publicznymi, mającymi na celu zwiększenie aktywnego uczestnictwa mieszkańców danych aglomeracji w różnego rodzaju aktywnościach kulturalnych, natomiast (...)i, zgodnie z definicją, to “ogólnodostępne i nieodpłatne obiekty sportowe” realizowane w ramach programu “Moje Boisko – (...) 2012”. Zdaniem GKO, nie można zatem stwierdzić, że tego typu obiekty jak MDK i boiska typu „(...)”, wpisują się w obiekty o charakterze terenów strzeżonych, niedostępnych dla osób z zewnątrz, wprost przeciwnie, mają one charakter ogólnodostępny i przeznaczony głównie dla dzieci i młodzieży i z myślą o jak największej dostępności dla tych osób. W związku z powyższym, Obwiniona powinna przeprowadzać inwentaryzację zgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 i 3 ur, a zatem Obwiniona nie zachowała należytej ostrożności i nie zastosowała się do obowiązujących przepisów prawa, pomimo, iż miała taką możliwość i mogła zachować się w sposób prawidłowy.

Obiektywnie rzecz ujmując Obwiniona miała możliwość zachowania się zgodnie z zasadami wyrażonymi w powyższych przepisach.

GKO dokonując oceny zawinienia wskazuje również, że wzorce postępowania, którymi powinna kierować się Obwiniona, określone w przywołanych przepisach są jasne i jednoznaczne, bowiem to na Obwinionej właśnie ciąży powinność zachowania należytej ostrożności, wyrażającej się w kontroli i zapewnieniu, że obowiązki z zakresu inwentaryzacji jednostki wykonywane są prawidłowo.

GKO podziela również stanowisko Komisji I Instancji, że od Obwinionej jako kierownika jednostki można i należy wymagać znajomości prawa i właściwego przeprowadzenia inwentaryzacji. Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, wskazanymi powyżej, Obwiniona nie dochowała należytej staranności wymaganej od niej jako kierownika jednostki.

Odnosząc się do kwestii odpowiedzialności Obwinionej za wykazane naruszenia, GKO podnosi, że zgodnie z art. 53 ust. 5 ustawy o finansach publicznych za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada jej kierownik. Zgodnie z nim kierownik ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy za ich zgodą, z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury. Dodać należy, że kontrola procesu inwentaryzacyjnego powinna być przeprowadzona przez Obwinioną na każdym jego etapie.

Kierownik jednostki sektora finansów publicznych odgrywa podstawową rolę w takiej jednostce i to niezależnie od formy prawnej jednostki czy dziedziny jej funkcjonowania. Doniosłość tej roli powoduje, że to przede wszystkim kierownik ponosi odpowiedzialność za całość funkcjonowania jednostki, w tym za nieprawidłowości do jakich dochodzi w zakresie rachunkowości. W dorobku orzecznictwa GKO⁴ przedstawiony jest pewien wzorzec kierownika jednostki sektora finansów publicznych oraz preferowane jego cechy.

⁴ Por. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 19 czerwca 2006 r., sygn. akt: DF/GKO-4900-47/60/06/1353, z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt: BDF1/4900/28/32/11/1348

Osoba na takim stanowisku winna posiadać odpowiednią wiedzę oraz doświadczenie, które pozwalają gospodarować mieniem w imieniu kierowanej jednostki w sposób zgodny z przepisami prawa. Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa Obwiniona nie dochowała należytej staranności wymaganej od niej jako kierownika jednostki.

Zebrany w sprawie materiał dowodowy jest w ocenie GKO bezsporny, a ustalony na jego podstawie stan faktyczny jest wiarygodny i znajduje potwierdzenie w materiale dowodowym. Zgromadzony w sprawie materiał dowodowy potwierdził, że w Młodzieżowym Domu Kultury (...) doszło do nieprawidłowości w procesie inwentaryzacji w zakresie opisanym powyżej, co wyczerpuje znamiona czynu określonego w art. 18 pkt 1 uondfp. Jednocześnie, w ocenie GKO, argumenty podniesione w odwołaniu Obwinionej, nie mogą wpłynąć na zmianę oceny prawnej opisanych czynów i wyłączenia odpowiedzialności za stwierdzone naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Odnosząc się natomiast do określenia stopnia szkodliwości popełnionych przez Obwinioną czynów, GKO uwzględniła wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki tego naruszenia. Wskazane w sprawie argumenty prowadzą do wniosku, że GKO nie mogła uznać tego naruszenia jako znikomego w rozumieniu art. 28 uondfp. Mimo braku następstw finansowych naruszenia trzeba wskazać, że dotyczy ono jednego z podstawowych obowiązków jednostki w zakresie rachunkowości. Ponadto doszło do popełnienia dwóch czynów w rozumieniu art. 18 pkt 1 uondfp. Zatem nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji trwały w jednostce przez dłuższy czas, a to oznacza, że nie ma także podstaw do zastosowania w stosunku do Obwinionej nadzwyczajnej instytucji odstąpienia od wymierzenia kary. Istnieją natomiast podstawy wymierzenia kary upomnienia, która - co należy podkreślić - jest najłagodniejszą z katalogu kar przewidzianych w przypadku przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 31 ust. 1 uondfp).

Mając na uwadze powyższe Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.