



ORZECZENIE
GŁÓWNEJ KOMISJI ORZEKAJĄCEJ W SPRAWACH
O NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Warszawa, dnia 6 kwietnia 2017 r.

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Marek Głuch (spr.)</i>
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	<i>Marcin Krzywoszyński</i>
	<i>Członek GKO:</i>	<i>Teresa Warszawska</i>
Protokolant:		<i>Bartosz Głuszko</i>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 6 kwietnia 2017 r., odwołania wniesionego przez Obwinionego (...) - pełniącego w czasie zarzuczonego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza (...), od części orzeczenia (dotyczącej kary) Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. akt ZDB-4100-39/2016, którym uznano Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w **art. 18 pkt 1** ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na:

- 1) zaniechaniu przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji:
 - a) stacji obiektowych, radiotelefonów, syren elektronicznych, kombinezonów ochronnych, masek i butów, użyczonych Gminie (...) do używania na podstawie zawartych z Wojewodą Opolskim umów użyczenia urządzeń technicznych grupy 6 o wartości 41 127,41 zł i pozostałych środków trwałych grupy 9 o wartości 11 975,21 zł według stanu na dzień 31.12.2014 r. metodą spisu z natury, co narusza art. 26 ust. 2 cyt. ustawy o rachunkowości,
 - b) środków trwałych ujętych w grupie 8 na ogólną kwotę 706 440,91 zł, stanowiących ozdoby świąteczne, oświetlenie i nagłośnienie (...), kabiny telefoniczne, ksero, urządzenia czyszczące na hali sportowej w (...), zegar na cmentarzu, według stanu na dzień 31.12.2014 r. metodą spisu z natury, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy o rachunkowości,

c) salda konta 250 „Należności finansowe” na kwotę 375 000,00 zł według stanu na dzień 31.12.2014 r. drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic, przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji zgodności sald z dokumentami źródłowymi, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości,

d) statku żeglugi śródlądowej o nazwie (...) powierzonego na podstawie umowy z dnia 6.07.2012 r. zawartej ze Stowarzyszeniem Port Jachtowy (...), drogą uzyskania od kontrahenta potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tego aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości,

e) gruntów poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikację wartości tych składników wg stanu na dzień 31.12.2014 r., przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą porównania danych z ewidencji gruntów z danymi ksiąg rachunkowych, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

f) działek w ilości 387 wykazanych w ewidencji bilansowej konta 011/0 poprzez porównanie danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich wartości, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

g) środków trwałych grupy „2” - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikację wartości tych składników wg stanu na dzień 31.12.2014 r., przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji z dokumentami przechowywanymi w Wydziale Gospodarki Komunalnej i Inwestycji, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

2) przeprowadzeniu inwentaryzacji w dniu 19 marca 2015 r. gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony oraz wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji rozpoczętych oraz sald figurujących na kontach 221/01, 290/04 według stanu na dzień 31.10.2014 r. zamiast według stanu na dzień 31.12.2014 r., co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 cyt. ustawy o rachunkowości.

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionemu karę upomnienia oraz obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.) utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.

Pouczenie:

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

Uzasadnienie

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu (zwana dalej „RKO”) po przeprowadzeniu w dniu 15 listopada 2016 r. w Opolu rozprawy w sprawie Pana (...), pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza (...), obwinionego o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, uznała Pana (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 i z 2012 r. poz. 1529 z późn. zm.) (zwanej dalej „ustawą”) , polegające na:

1) zaniechaniu przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji:

a) stacji obiektowych, radiotelefonów, syren elektronicznych, kombinezonów ochronnych, masek i butów, użyczonych Gminie (...) do używania na podstawie zawartych z Wojewodą Opolskim umów użyczenia urządzeń technicznych grupy 6 o wartości 41 127,41 zł i pozostałych środków trwałych grupy 9 o wartości 11 975,21 zł według stanu na dzień 31.12.2014 r. metodą spisu z natury, co narusza art. 26 ust. 2 cyt. ustawy o rachunkowości,

b) środków trwałych ujętych w grupie 8 na ogólną kwotę 706 440,91 zł, stanowiących ozdoby świąteczne, oświetlenie i nagłośnienie (...), kabiny telefoniczne, ksero, urządzenia czyszczące na hali sportowej w (...), zegar na cmentarzu, według stanu na dzień 31.12.2014 r. metodą spisu z natury, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy o rachunkowości,

c) salda konta 250 „Należności finansowe” na kwotę 375 000,00 zł według stanu na dzień 31.12.2014 r. drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic,

przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji zgodności sald z dokumentami źródłowymi, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości,

d) statku żeglugi śródlądowej o nazwie (...) powierzonego na podstawie umowy z dnia 6.07.2012 r. zawartej ze Stowarzyszeniem Port Jachtowy (...), drogą uzyskania od kontrahenta potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tego aktywu oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości,

e) gruntów poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikację wartości tych składników wg stanu na dzień 31.12.2014 r., przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą porównania danych z ewidencji gruntów z danymi ksiąg rachunkowych, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

f) działek w ilości 387 wykazanych w ewidencji bilansowej konta 011/0 poprzez porównanie danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich wartości, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

g) środków trwałych grupy „2” - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikację wartości tych składników wg stanu na dzień 31.12.2014 r., przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji z dokumentami przechowywanymi w Wydziale Gospodarki Komunalnej i Inwestycji, co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości,

2) przeprowadzeniu inwentaryzacji w dniu 19 marca 2015 r. gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony oraz wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji rozpoczętych oraz sald figurujących na kontach 221/01, 290/04 według stanu na dzień 31.10.2014 r. zamiast według stanu na dzień 31.12.2014 r., co narusza art. 26 ust. 1 pkt 3 cyt. ustawy o rachunkowości.

Regionalna Komisja Orzekająca wymierzyła mu karę upomnienia i zobowiązała do zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

Na rozprawie w dniu 15 listopada 2016 r. Obwiniony (...) złożył wyjaśnienia. Przyznał się do popełnionych czynów i wskazał, że nie były one popełnione świadomie. Powołując stosowną komisję do inwentaryzacji i podpisując wynik inwentaryzacji, zakładał dobrą wolę, świadomość, fachowość uczestników komisji inwentaryzacyjnej. Po otrzymaniu wyników kontroli w czasie jak najszybszym wydał akty wewnętrzne normujące nieuregulowane dotychczas sprawy i zapewniające przy następnych inwentaryzacjach działania zgodne z przepisami. Stwierdził, że jest samorządowcem od kilku lat i jest mu wstyd, że musi tłumaczyć się przed RKO. Sam fakt postawienia mu zarzutów jest dla niego dolegliwością. obrońca Obwinionego dodał, że Burmistrz doprowadził niecelowo do czynów powodujących w skutkach naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Czyny te zostały stwierdzone już w trakcie kontroli prowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu i

jeszcze przed wszczęciem postępowania przed Rzecznikiem Dyscypliny Finansów Publicznych podjęte zostały działania naprawcze, na które wskazywał Burmistrz. Stwierdził, że nie jest kwestionowana odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednocześnie podtrzymał złożony wniosek o odstąpienie od wymierzenia kary.

RKO wskazała, że - zgodnie z treścią art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości - inwentaryzacja stanowi element rachunkowości, który służy do okresowego ustalenia lub sprawdzenia drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Stan ten musi być odpowiednio udokumentowany i porównany ze stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych. Ustawa o rachunkowości zawiera generalne przepisy dotyczące terminów, metod oraz częstotliwości inwentaryzacji. Rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest podstawowym mechanizmem kontrolnym, który obrazuje sytuację majątkową jednostki.

Obowiązki w zakresie inwentaryzacji wynikają z przepisów art. 26 i art. 27 ustawy o rachunkowości. W świetle obowiązującego uregulowania art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego:

1) inwentaryzację 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.

Zgodnie z art. 26 ust. 2 cyt. ustawy, 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.

Celem inwentaryzacji jest ustalenie stanu środków majątkowych jednostki i odzwierciedlenie tego w księgach rachunkowych za ten rok obrotowy, na który przypadał termin inwentaryzacji.

W przedmiotowej sprawie wskazany cel inwentaryzacji nie został osiągnięty, bowiem stan faktyczny wskazuje, że inwentaryzacja poszczególnych składników majątku jednostki nie została przeprowadzona zgodnie z powyższą normą prawną.

RKO uznała, że w Gminie (...) doszło do naruszenia przez (...), Burmistrza (...), dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu przepisu art. 18 pkt 1 ustawy przez zaniechanie przeprowadzenia zgodnej z przepisami prawa inwentaryzacji poszczególnych składników majątkowych omówionych wcześniej a także przeprowadzenia inwentaryzacji wg stanu ustalonego na niewłaściwy dzień.

RKO ustaliła, że materiał dowodowy, jak również wyjaśnienia Obwinionego, niekwestionującego ustaleń kontroli finansowej, bezsprzecznie wskazuje, że Obwiniony, pełniąc funkcję kierownika jednostki sektora finansów publicznych, zaniechał przeprowadzenia - w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. - inwentaryzacji stacji obiektowych, radiotelefonów, syren elektronicznych, kombinezonów ochronnych, masek i butów, użyczonych Gminie (...) do używania na podstawie zawartych z Wojewodą Opolskim umów użyczenia oraz umów użyczenia i świadczenia usług o wartości urządzeń technicznych grupy 6. - 41 127,41 zł, i wartości pozostałych środków trwałych grupy 9. - 11 975,21 zł, według stanu na dzień 31.12.2014 r. metodą spisu z natury. Przepis art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości pozwala na stosowanie metody weryfikacji w odniesieniu do środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, co jednoznacznie wskazuje, że zwykle utrudnienie nie jest przesłanką do zastosowania tej metody. Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów będących własnością innej jednostki metodą ustawowo przypisaną stanowi naruszenie przepisów art. 26 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Postępowanie wyjaśniające dostarczyło także podstaw do stwierdzenia, iż Obwiniony zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji środków trwałych ujętych w grupie 8 na ogólną kwotę 706 440,91 zł, stanowiących ozdoby świąteczne, oświetlenie i nagłośnienie (...), kabiny telefoniczne, ksero, urządzenia czyszczące na hali sportowej w (...), zegar na cmentarzu, w drodze spisu z natury. Zaniechanie takie stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

W sprawie nie budzi również wątpliwości fakt, iż Obwiniony zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji salda konta 250 „Należności budżetowe” na kwotę 375 000,00 zł według stanu na dzień 31.12.2014 r. drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic, przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji zgodności sald z dokumentami źródłowymi naruszając art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

W § 11 ust. 4 Instrukcji inwentaryzacyjnej Obwiniony ustalił, iż w przypadku inwentaryzacji przeprowadzanej metodą potwierdzenia salda, sporządza się protokół zgodnie z wzorem wg załącznika nr 16 do Instrukcji inwentaryzacyjnej. W toku kontroli ustalono, iż powyższe należności zostały zinwentaryzowane metodą weryfikacji sald na dzień 31.12.2014 r. Na wydruku „Zestawienie obrotów i sald” za okres od dnia 1.01.2014 r. do dnia 31.12.2014 r., zawierającym salda kont analitycznych 250/01, 250/03, 250/04, 250/05 i 250/06 na ogólną kwotę 375 000,00 zł, Inspektor ds. księgowości budżetowej dokonał adnotacji: „Dokonano weryfikacji należności z dokumentami źródłowymi, salda są zgodne” i złożył podpis, co w aspekcie nieprzeprowadzenia inwentaryzacji należności metodą ustawowo przypisaną stanowi naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

RKO stwierdziła, że Obwiniony ponosi także odpowiedzialność za zaniechanie przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji powierzonego na podstawie umowy z dnia 6.07.2012 r. zawartej ze Stowarzyszeniem Port Jachtowy (...), statku żeglugi śródlądowej o nazwie (...), drogą uzyskania od kontrahenta potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tego aktywu oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic, naruszając przepis art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Z ustaleń kontroli wynika, że inwentaryzację środków trwałych grupy 7. przeprowadzono metodą weryfikacji, inwentaryzację tych środków trwałych przeprowadzono również metodą spisu z natury, jednak spisem nie objęto łodzi rekreacyjnej. W sprawie jednakże nie wystąpiły uzasadnione przyczyny, które uniemożliwiały przeprowadzenie inwentaryzacji aktywów poprzez uzyskanie potwierdzenia prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów.

Tym samym przeprowadzenie inwentaryzacji własnego składnika aktywów powierzonego kontrahentowi w drodze weryfikacji salda, zamiast metodą uzyskania od kontrahenta potwierdzenia salda stanowi naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości i wypełnia przesłanki naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Postępowanie wyjaśniające dowiodło także, iż Obwiniony przeprowadził inwentaryzację gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony oraz wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji rozpoczętych oraz sald figurujących na kontach 221/01, 290/04 na dzień 31.10.2014 r. zamiast według stanu na dzień 31.12.2014 r., a tym samym naruszył przepis art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, gdyż inwentaryzacja powinna być przeprowadzona na koniec roku.

Zaniechał przeprowadzenia na dzień 31.12.2014 r. inwentaryzacji gruntów poprzez porównanie ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikacji tych składników, co stanowi naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

RKO wskazała, że w orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych podkreśla się, że dokumenty, z którymi powinna być porównywana ewidencja księgową muszą być dokumentami źródłowymi, stwierdzającymi istnienie gruntów, wskazującymi źródło ich pochodzenia i potwierdzającymi tytułu prawny do gruntów. Są nimi umowy, odpisy aktów notarialnych, wyciągi z ksiąg wieczystych, decyzje administracyjne. Tylko takie dokumenty źródłowe pozwalają na przeprowadzenie rzetelnej inwentaryzacji i na weryfikację wartości poszczególnych składników mienia (orzeczenie z dnia 26.01.2012 r. sygn. BDF1/4900/115/123/11/3881). Zatem powołany przepis obliguje do przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów każdorazowo - w oparciu o wszystkie dokumenty źródłowe dotyczące poszczególnych działek składających się na saldo wynikające z ewidencji księgowej, gdyż tylko rzetelne porównanie zapisów zawartych w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami może stanowić podstawę ustalenia różnic inwentaryzacyjnych.

Czynności kontrolne ujawniły ponadto, iż Gmina (...) jest również właścicielem 387 działek stanowiących głównie rowy otrzymane w wyniku komunalizacji, które zostały wykazane w ewidencji bilansowej konta 011/0 z wartością zerową. Tym samym w związku z nieujęciem na stan majątku wartości działek gruntu, przeprowadzona w 2014 r. inwentaryzacja gruntów nie doprowadziła do wyceny i ujęcia działek na stan majątku. Powyższe działania stanowią naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Celem inwentaryzacji przeprowadzanej w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników - jest ustalenie faktycznego istnienia określonych składników majątku i źródeł ich pochodzenia, stwierdzenie ich realnej wartości oraz sprawdzenie kompletności ich ujęcia. Jak wynika z dokumentów inwentaryzacyjnych, przeprowadzona inwentaryzacja nie wykazała różnic inwentaryzacyjnych. Skoro celem inwentaryzacji jest ustalenie bądź sprawdzenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki (art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości), to pominięcie w tym procesie określonego składnika majątkowego wyłącza możliwość osiągnięcia zakładanego celu inwentaryzacji.

Wobec ustalonego w sprawie stanu faktycznego nie budzi wątpliwości, iż Obwiniony zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji środków trwałych grupy „2” - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi tj. dokumentami potwierdzającymi tytuł prawny do gruntów i weryfikację wartości tych składników wg stanu na dzień 31.12.2014 r., przeprowadzając wskazaną inwentaryzację drogą weryfikacji z dokumentami przechowywanymi w Wydziale Gospodarki Komunalnej i Inwestycji, co stoi w sprzeczności z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Z adnotacji dokonanej przez pracowników dokonujących weryfikacji wynika, że dokonali inwentaryzacji środków trwałych grupy 2. metodą weryfikacji z odpowiednimi dokumentami przechowywanymi w Wydziale Gospodarki Komunalnej i Inwestycji. Nie wskazano co było porównywane z dokumentami przechowywanymi w Wydziale GKil. Celem inwentaryzacji jest ustalenie faktycznej struktury majątku, źródeł jego pochodzenia oraz jego realnej wartości.

Z powyższego wynika zatem, że inwentaryzację środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony przeprowadzono niewłaściwie, bez porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami, z naruszeniem zasad określonych w art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

RKO ustaliła, że omawiane czyny, uwzględniając regulację art. 21 ustawy, miały miejsce 16 stycznia 2015 r. w odniesieniu do zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji we właściwy sposób na dzień 31 grudnia 2014 r.

RKO wskazała, że zakres odpowiedzialności podmiotowej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy reguluje art. 4 ust 5 ustawy o rachunkowości. Z zapisów art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości jednoznacznie wynika, iż za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym za przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji, odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Z treści przepisów wewnętrznych nie wynika, by Obwiniony powierzył pracownikom odpowiedzialność za inwentaryzację w jednostce. Obwiniony nie ustalał Skarbnikowi Miasta zakresu obowiązków i odpowiedzialności. Tym samym odpowiedzialność za wykonanie obowiązków w zakresie rachunkowości ponosi (...), pełniący w okresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję kierownika jednostki. Obwiniony jest osobą odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stosownie do treści art. 4 pkt. 2 ustawy. W sprawie nie zachodzą zdaniem RKO obiektywne okoliczności, które uniemożliwiłyby prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji.

Zdaniem RKO, czyn popełniony przez Obwinionego nie może być uznany za charakteryzujący się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych, o której mowa w art. 28 ustawy, ponieważ narusza przepisy związane z głównym celem inwentaryzacji dotyczącym ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony dzień i jej rozliczenia.

RKO, mając na względzie wyżej opisane ustalenia w zakresie zarzutów postawionych Obwinionemu, uznała, że adekwatną karą do popełnionych zarzutów będzie kara upomnienia stosownie do dyspozycji art. 35 ustawy. Wzięła w tym zakresie pod uwagę postawę Obwinionego po popełnieniu przedmiotowych czynów, co znalazło odzwierciedlenie w zebranych materiałach dowodowych. Obwiniony, jak wynika z jego wyjaśnień, ma świadomość popełnionych naruszeń i ich znaczenie, a także podjął działania w celu ich uniknięcia w przyszłości. Jednocześnie Regionalna Komisja

Orzekająca, z uwagi na charakter przedmiotowych naruszeń nie znalazła przesłanek do zastosowania art. 36 ustawy.

Zdaniem RKO wymierzona kara spełni cele zapobiegawcze i dyscyplinujące w stosunku do Obwinionego.

Odwołanie od orzeczenia RKO, w imieniu Obwinionego, złożył obrońca, zaskarżając je w części dotyczącej kary. Zarzucił mu niewspółmierność zastosowanej przez komisję kary do popełnionych przez Obwinionego naruszeń i postawy Obwinionego ujawnionej w toku postępowania. Wniósł o zmianę zaskarżonego orzeczenia przez odstąpienie od wymierzenia kary, na podstawie przepisu art. 36 ust. 1 ustawy.

Obrońca wskazał, że Obwiniony, nie polemizuje z ustaleniami Komisji, dotyczącymi dopuszczenia się przez niego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w zakresie wskazanym w treści orzeczenia. Obwiniony zarzuca przedmiotowemu rozstrzygnięciu, iż zastosowana przez RKO kara jest niewspółmierna do popełnionych przez Obwinionego naruszeń i postawy Obwinionego ujawnionej w toku postępowania, a treść uzasadnienia orzeczenia nie odnosi się do wniosku Obwinionego o odstąpienie od wymierzenia mu kary.

Wskazano, że zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia. Dalej, po myśli ust. 2 przywołanego przepisu ustawy, jako okoliczności łagodzące można uwzględnić w szczególności: działanie lub zaniechanie ze szczególnych pobudek lub w szczególnych warunkach, zasługujących na uwzględnienie, w tym w celu zapobieżenia szkodzie w mieniu publicznym; wyróżnianie się przed popełnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych; przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań.

Obwiniony w piśmie z dnia 19 sierpnia 2016 r., stanowiącym wyjaśnienia i wnioski dowodowe, złożonym na ręce Rzecznika, a następnie na rozprawie przed RKO naświetlił okoliczności, które doprowadziły do powstania naruszeń, jak również wskazał na środki, jakie zostały przez Obwinionego podjęte po stwierdzeniu naruszeń, na długo przed wszczęciem postępowania przez Rzecznika. Obwiniony, niezwłocznie po zapoznaniu się z wynikami kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu i zarzutami dotyczącymi stwierdzonych przez inspektorów nieprawidłowości, podjął niezbędne czynności, mające na celu zapobieżenie powtórzeniu się takiej sytuacji w przyszłości, które to czynności zostały przez Obwinionego opisane w ww. piśmie. Na rozprawie przed RKO, Obwiniony przyznał się do zarzucanych mu czynów i wykazał skruchę. W trakcie wyjaśnień złożonych na

rozprawie podkreślone zostały działania podjęte przez Obwinionego, mające na celu eliminację możliwości powtórzenia się stwierdzonych naruszeń w przyszłości, dotychczasowa niekaralność Obwinionego i nienaganny przebieg wieloletniej kariery zawodowej w sektorze publicznym. Wydaje się, że treść uzasadnienia orzeczenia RKO w sposób bardzo pobieżny odnosi się do ww. kwestii. Z uzasadnienia tego wynika, że kara upomnienia, wymierzona przez RKO, jest adekwatna, jednocześnie RKO wskazuje, że nie znajduje podstaw do zastosowania art. 36 ustawy, bez szerszego uzasadnienia. Obwiniony podkreślił, że samo postępowanie przed RKO stanowi dla niego dostateczną dolegliwość, że jest mu wstyd, iż nie dopilnował spoczywających na nim obowiązków oraz nie sprawował dostatecznej kontroli nad osobami, którym powierzone zostały obowiązki w zakresie inwentaryzacji, zawierając wynikom inwentaryzacji, przedłożonym mu przez komisję inwentaryzacyjną.

Choć fakt powierzenia zadań organu do realizacji pracownikom Urzędu Miasta nie zwalnia organu z odpowiedzialności za nieprawidłowości poczynione przez owych pracowników, to jednak pozwala na postawienie tezy, iż działania organu - opierającego się na pracy podległych mu pracowników, posiadających odpowiednią wiedzę i doświadczenia do zajmowania stanowiska i realizacji przydzielonych obowiązków, pozwala na przyjęcie braku świadomego zawinienia po stronie obwinionego.

W ocenie Obwinionego cele zapobiegawcze i dyscyplinujące zostały osiągnięte już przez sam wynik kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej, a nie orzeczenie RKO, czy nawet wszczęcie postępowania przez Rzecznika. Obwiniony nie zwlekał z podjęciem działań „naprawczych” do czasu postawienia mu zarzutów, a przystąpił do ich realizacji już w trakcie kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu. Skoro więc cele zapobiegawcze i dyscyplinujące zostały spełnione już przed wydaniem orzeczenia w sprawie - wskazać bowiem należy, że aktualnie inwentaryzacje sporządzane są zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości - nie można twierdzić, że cele te spełnia dopiero nałożenie na Obwinionego kary upomnienia.

Podkreślenia także wymaga, iż ukaranie Obwinionego, pomimo tego, iż przez lata, jako samorządowiec, realizował swoje obowiązki w sposób rzetelny i prawidłowy, a wszelkie ewentualne nieprawidłowości niezwłocznie eliminował, wywołuje w pewnym zakresie poczucie niesprawiedliwości u Obwinionego. Obwiniony zwraca bowiem uwagę, że już Rzecznik wnosił o jego ukaranie karą upomnienia i pomimo złożonych przez Obwinionego wyjaśnień i przedłożenia dowodów na ich poparcie, komisja nie znalazła podstaw, aby odstąpić od wymierzenia kary. Wszystko wskazuje więc na to, gdyby Obwiniony nie podjął działań „naprawczych”, nie okazał skruchy oraz nie cieszył się nieposzlakowaną opinią także zostałby ukarany karą upomnienia. To rodzi pytanie, jaka nadzwyczajna okoliczność może stanowić skuteczną podstawę odstąpienia od wymierzenia kary, jeżeli nie okoliczności wskazane przez Obwinionego.

Zdaniem obrońcy zachowanie Obwinionego pozwala z całą stanowczością stwierdzić, że po jego stronie zaktualizowały się dwie ww. przesłanki, stanowiące okoliczności łagodzące. Mimo to oraz

pomimo okazanej skruchy, RKO stwierdziła, że nie znajduje podstaw do odstąpienia od wymierzenia kary.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej zwana „GKO”), po zapoznaniu się z odwołaniem, stwierdziła, że dotyczy ono wyłącznie wymierzonej kary i tylko w takim zakresie rozpoznała sprawę. Uznała także, zgodnie z art. 24 ustawy, że w niniejszej sprawie należy stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, ponieważ przepisy obowiązujące w czasie popełnianych naruszeń nie były względniejsze dla sprawcy.

GKO uznaje, że orzeczenie RKO jest prawidłowe i należy je utrzymać w mocy w zaskarżonym zakresie. Odnosząc się do zarzutów podniesionych w odwołaniu, należy stwierdzić, co następuje.

RKO spełniła wymagania dotyczące zawartości uzasadnienia orzeczenia, określone w art. 137 ust. 2 ustawy, chociaż w zakresie dotyczącym wymiaru kary uczyniła to w sposób lakoniczny. Nie wpływa to jednak na ustalenie, że kara upomnienia została wymierzona prawidłowo – zgodnie z dyrektywami wymiaru kary. W pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 35 ustawy karę upomnienia można wymierzyć w szczególności w przypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest znaczny. W uzasadnieniu RKO słusznie wskazuje się, że czyny popełnione przez Obwinionego nie mogą być uznane za charakteryzujące się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych, o której mowa w art. 28 ustawy, ponieważ naruszone zostały przepisy związane z głównym celem inwentaryzacji dotyczącym ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony dzień i jej rozliczenia. O szkodliwości świadczy także liczba naruszeń i niebagatelna wartość przedmiotu inwentaryzacji, której nie przeprowadzono, albo przeprowadzono niezgodnie z przepisami. RKO była zatem uprawniona do wymierzenia co najmniej kary upomnienia w niniejszej sprawie.

Odnosząc się do zarzutu braku zastosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary wskazać należy, że zgodnie z art. 36 ust. 1 ustawy w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie można, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub właściwości i warunki osobiste sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych, wymierzyć karę łagodniejszego rodzaju, a nawet odstąpić od jej wymierzenia. Jako okoliczności łagodzące można uwzględnić w szczególności: działanie lub zaniechanie ze szczególnych pobudek lub w szczególnych warunkach, zasługujących na uwzględnienie, w tym w celu zapobieżenia szkodzie w mieniu publicznym; wyróżnianie się przed popełnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych; przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań.

Z przepisu tego wynika przede wszystkim, że odstąpienie od wymierzenia kary ma charakter wyjątkowy. Analizując poszczególne przesłanki zastosowania tej instytucji, stwierdzić należy, że

popelnienie naruszeń przez Obwinionego nie nastąpiło w okolicznościach zasługujących na szczególne uwzględnienie – żadna taka okoliczność nie wynika z akt sprawy i nie była podnoszona w toku postępowania. W odwołaniu wskazuje się przede wszystkim na dwie okoliczności łagodzące określone w art. 36 ust. 2 ustawy, tj. wyróżnianie się przed popelnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych oraz przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań. GKO stwierdza, że w aktach sprawy nie znajdują się dokumenty wskazujące na wyróżnianie się przez Obwinionego przed popelnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych wzorowym spełnianiem obowiązków zawodowych. Wydanie pozytywnej opinii o Obwinionym oraz uprzednia niekaralność są przymiotami oczekiwanymi oraz pożądanymi, którymi co do zasady powinny charakteryzować osoby odpowiedzialne za gospodarowanie środkami publicznymi. Zatem nie mogą one stanowić okoliczności, które świadczyłyby o wyróżnianiu się Obwinionego przed popelnieniem naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W niniejszej sprawie nie nastąpiło także przyczynienie się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub podjęcie o to starań. W szczególności działaniami takimi nie były czynności podjęte przez Obwinionego po popelnieniu naruszeń, zmierzające do zapobieżenia wystąpieniu podobnych naruszeń w przyszłości. Naruszenie określone w art. 18 pkt 1 ustawy ma taki charakter, że jego skutkom nie można zapobiec inaczej niż przez przeprowadzenie ponownej, zgodnie z przepisami inwentaryzacji i to w terminie określonym w ustawie o rachunkowości dla tej przeprowadzonej dotychczas niezgodnie z przepisami inwentaryzacji. Obwiniony nie mógł zatem, w chwili, w której dowiedział się o nieprawidłowościach podjętą czynności, które przyczyniłyby się do usunięcia szkodliwych następstw naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wyżej wskazane działanie Obwinionego (wydanie aktów wewnętrznych normujących nieuregulowane dotychczas sprawy i zapewniające przy następnych inwentaryzacjach działania zgodne z przepisami), które de facto było doprowadzeniem do stanu pożądanego, jest okolicznością, którą należy wziąć pod uwagę zgodnie z art. 33 ust. 2 ustawy (zachowanie po naruszeniu dyscypliny finansów publicznych) i, zdaniem GKO, została uwzględniona, biorąc pod uwagę, że wymierzono karę upomnienia, najłagodniejszą w katalogu kar. Nie jest natomiast okolicznością, która mogłaby wpłynąć radykalnie na zmianę oceny popelnionych naruszeń, tym bardziej, że działania Obwinionego wydają się całkowicie naturalne i podjęte nie tylko w interesie publicznym, ale i interesie samego Obwinionego. Nie ma przy tym znaczenia dla oceny takiego postępowania, czy zostały one podjęte po przeprowadzeniu kontroli a przed wszczęciem postępowania przez rzecznika, czy później.

GKO wskazuje, że wymierzając karę, należy ocenić skutki kary zarówno w zakresie tzw. prewencji ogólnej jak i szczególnej. W niniejszej sprawie można założyć samo prowadzenie postępowania było dla Obwinionego dużą dolegliwością, ale GKO musi wziąć pod uwagę także cele kary w zakresie

społecznego oddziaływania, które nie zostałyby spełnione w przypadku odstąpienia od wymierzenia kary.

Mając na uwadze powyższe GKO orzekła jak w sentencji orzeczenia.