



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

Warszawa, dnia 15 czerwca 2015 r.

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

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Z-pca Przewodniczącego GKO:</i>	<b>Wojciech Robaczyński (spr.)</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Przewodniczący GKO:</i>	<b>Jan Pyrcak</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Marek Muszyński</b>
Protokolant:		<i>Hanna Kąkol</i>

przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Jacka Krawczyka**,

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 czerwca 2015 r. odwołania Obwinionego (...), zatrudnionego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Miejskim w (...) na stanowisku Burmistrza - od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 17 listopada 2014 r., sygn. akt ZDB-4100-18(1)/2014, którym Komisja uznała Obwinionego (...) odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w:

- **art. 18 pkt 1** ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168 oraz z 2012 r. poz. 1529) – zwanej dalej ustawą, polegające na:
  - a) zaniechaniu w dniu 17 stycznia 2012 r. przeprowadzenia inwentaryzacji wg stanu na dzień 31.12.2011 r. należności zaewidencjonowanych przez jednostkę Urząd Miejski w (...) w oparciu o zapisy ewidencji księgowej prowadzonej do konta 201 – „rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 030 – „długoterminowe aktywa finansowe”

## Sygn. akt BDF1.4800.29.2015

oraz 240 – „pozostałe rozrachunki”, co jest niezgodne z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;

b) przeprowadzeniu oraz nierozliczeniu inwentaryzacji środków pieniężnych w dniu 19 stycznia 2012 r. zgromadzonych na rachunkach bankowych jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) wg stanu na dzień 31.12.2011 r. w zakresie sald kont o symbolu „1” oraz „2” skutkującej niezgodnością salda środków pieniężnych na rachunku bankowym z saldem wykazanym w ewidencji księgowej do konta 133O-01 rachunek bieżący budżetu gminy na kwotę 277,10 zł, co jest niezgodne z art. 27 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;

– **art. 18 pkt 2** ustawy, polegające na niesporządzeniu przez jednostkę sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) sprawozdań jednostkowych z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania:

- Rb-27S miesięczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31.12.2011 r. w zakresie otrzymanych środków unijnych na realizację zadań dla Ośrodka Pomocy Społecznej (czas popełnienia czynu 11 stycznia 2012 r.),
- Rb-N kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec III kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 11.10.2011 r.),
- Rb-N kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 02.02.2012 r.),
- Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec III kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 11.10.2011 r.),
- Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 02.02.2012 r.),

co jest niezgodne z § 4 pkt 3 w zw. z § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119) oraz z § 6 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra

Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 43, poz. 247 z późn. zm.)

oraz wymierzono Obwinionemu karę upomnienia i obciążono kosztami postępowania,

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych 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 orzeczeniem z dnia 17 listopada 2014 r. (ZDB-4100-18(1)/2014) uznała Pana (...), w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych Burmistrza (...), odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w:

- art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: „uondfp”), polegające na:
  - a) zaniechaniu w dniu 17 stycznia 2012 r. przeprowadzenia inwentaryzacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2011 r. należności zaewidencjonowanych przez jednostkę Urząd Miejski w (...) w oparciu o zapisy ewidencji księgowej prowadzonej do konta 201 – „rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 030 – „długoterminowe aktywa finansowe” oraz 240 – „pozostałe rozrachunki”, co jest niezgodne z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;
  - b) przeprowadzeniu oraz nierozliczeniu inwentaryzacji środków pieniężnych w dniu 19 stycznia 2012 r. zgromadzonych na rachunkach bankowych jednostki sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) wg stanu na dzień 31 grudnia 2011 r. w

zakresie sald kont o symbolu „1” oraz „2” skutkującej niezgodnością salda środków pieniężnych na rachunku bankowym z saldem wykazanym w ewidencji księgowej do konta 1330-01 rachunek bieżący budżetu gminy na kwotę 277,10 zł, co jest niezgodne z art. 27 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.; dalej: „ustawa o rachunkowości”);

– art. 18 pkt 2 uodfp, polegające na niesporządzeniu przez jednostkę sektora finansów publicznych Urząd Miejski w (...) sprawozdań jednostkowych z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania:

– Rb-27S miesięczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. w zakresie otrzymanych środków unijnych na realizację zadań dla Ośrodka Pomocy Społecznej (czas popełnienia czynu 11 stycznia 2012 r.),

– Rb-N kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec III kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 11 października 2011 r.),

– Rb-N kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 2 lutego 2012 r.),

– Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec III kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 11 października 2011 r.),

– Rb-Z kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2011 r. (czas popełnienia czynu 2 lutego 2012 r.),

co jest niezgodne z § 4 pkt 3 w zw. z § 6 ust. 1 pkt 1 oraz § 2 ust. 1 pkt 2 załącznika nr 39 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r., poz. 119 ze zm.; dalej „rozporządzenie z dnia 16 stycznia 2014 r.”) oraz z § 6 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 1773; dalej: „rozporządzenie z dnia 4 marca 2010 r.”).

Regionalna Komisja Orzekająca za przypisane Obwinionemu czyny wymierzyła karę upomnienia i orzekła zwrot kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 291,71 zł.

W toku postępowania ustalono, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu przeprowadziła kontrolę kompleksową gospodarki finansowej gminy (...) za rok 2011, w ramach której ujawniono naruszenie zasad gospodarki finansowej w działalności Urzędu Miejskiego w (...) m.in. w zakresie inwentaryzacji oraz sprawozdawczości.

W odniesieniu do inwentaryzacji ustalono, że na dzień 31 grudnia 2011 r. Urząd Miejski w (...) posiadał aktywa w postaci:

1) należności z tytułu udzielonej pożyczki Stowarzyszeniu Rozwoju Wsi Borki Wielkie, na podstawie umowy z 20 czerwca 2011 r. - kwota udzielonej i niespłaconej pożyczki wyniosła 28.850,11 zł;

2) udziałów w spółkach - (...) w ilości 45 udziałów na łączną kwotę 450,00 zł oraz (...) w ilości 339 udziałów na łączną kwotę 3.279,75 zł;

3) należności z tytułu naliczonych odsetek i prowizji bankowych składające się na saldo Wn konta 240-02 – „pozostałe rozrachunki”.

Kontrolowana jednostka nie przeprowadziła inwentaryzacji w powołanym wyżej zakresie.

Komisja I instancji stwierdziła ponadto, że w zakresie potwierdzenia zgodności salda należności z tytułu udzielonej pożyczki Stowarzyszeniu Rozwoju Wsi (...), podstawą zapisów na koncie 130 – „rachunek bieżący jednostki” jest wyciąg bankowy. Spłata pożyczki została uznana przez bank na rachunku bankowym 2 stycznia 2012 r., co skutkowało obowiązkiem wyjaśnienia i udokumentowania stanu faktycznego w toku inwentaryzacji. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację 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.

Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów –

## Sygn. akt BDF1.4800.29.2015

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 (...), przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.

Celem inwentaryzacji jest ustalenie stanu składników majątkowych jednostki i odzwierciedlenie tego w księgach rachunkowych za ten rok obrotowy, na który przypadał termin inwentaryzacji. Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła, że ze wskazanych przepisów jednoznacznie wynika, iż na koniec 2011 r., w zakresie objętym we wniosku o ukaranie, w Urzędzie Miejskim w (...) powinna była zostać przeprowadzona inwentaryzacja należności z tytułu udzielonej pożyczki, udziałów w spółkach i należności składających się na saldo konta 240 drogą uzyskania od banków i kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu należności oraz należało uzyskać wyjaśnienia i dokonać rozliczenia ewentualnych różnic pomiędzy stanem rzeczywistym a ewidencyjnym - czego jednak nie wykonano.

Komisja I instancji podkreśliła, że zgodnie z ustawą o rachunkowości z inicjatywą potwierdzenia salda występuje wierzyciel. Inwentaryzacja drogą potwierdzenia sald następuje przez poinformowanie kontrahenta o wysokości występującego w księgach jednostki salda jego należności. W tym celu wierzyciel wysłał pisemny wniosek o zwrotne potwierdzenie z podaniem specyfikacji pozycji składających się na to saldo. Czynności te nie zostały w Urzędzie Miejskim w (...) w ustalonym zakresie wykonane.

Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła także, że w toku kontroli RIO sprawdzono zgodność sald kont o symbolu „1” i „2” dotyczących środków pieniężnych zdeponowanych na rachunkach bankowych, pożyczek i kredytów wynikających z ewidencji księgowej prowadzonej przez Urząd Miejski w (...) z saldami rachunków wykazanymi przez banki w potwierdzeniu według stanu na 31 grudnia 2011 r. Ustalono, że w stosunku do konta 1330-01 – „rachunek bieżący budżetu gminy” saldo wykazane przez bank na ten dzień wynosiło 614.796,53 zł, a saldo wynikające z ewidencji księgowej 614.519,43 zł. Saldo środków pieniężnych na rachunku bankowym było więc niezgodne z saldem wykazanym na koniec 2011 roku w ewidencji księgowej do konta 1330-01 – „rachunek bieżący budżetu gminy” na kwotę 277,10 zł. A zatem, zdaniem RKO, w jednostce nieprawidłowo przeprowadzono inwentaryzację środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych w odniesieniu do stanu konta 1330-01 – „rachunek bieżący budżetu gminy” i nie rozliczono inwentaryzacji w odniesieniu do podanego konta, co skutkowało niezgodnością

## Sygn. akt BDF1.4800.29.2015

saldą środków pieniężnych na rachunku bankowym z saldem wykazanym na koniec 2011 roku w ewidencji księgowej do konta 1330-01.

Powyższe wskazuje, że:

a) inwentaryzacja w zakresie wskazanych wyżej aktywów nie została przeprowadzona na koniec 2011 r., co stanowi naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości;

b) natomiast inwentaryzacja w zakresie środków pieniężnych na rachunkach bankowych została przeprowadzona na koniec 2011 r. wadliwie oraz nie została rozliczona, co pozostaje w sprzeczności z art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Zdaniem Komisji I instancji, ustalony stan faktyczny wskazuje na naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uońdfp, polegające na zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

W toku postępowania ustalono także, że w Urzędzie Miejskim w (...) zaniechano sporządzenia sprawozdań jednostkowych z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, według poniższego wyszczególnienia.

1. Rb-27S - miesięczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2011 r. w zakresie otrzymanych środków unijnych na realizację zadań dla Ośrodka Pomocy Społecznej. Ponieważ sprawozdanie powinno zostać sporządzone do 10 stycznia 2012 r., czas popełnienia czynu to 11 stycznia 2012 r. (zgodnie z art. 21 uońdfp).

2. Rb-N - kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec III kwartału 2011 r. Ponieważ sprawozdanie powinno zostać sporządzone do 10 października 2011 r., czas popełnienia czynu to 11 października 2011 r.

3. Rb-N - kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych według stanu na koniec IV kwartału 2011 r. Ponieważ sprawozdanie powinno zostać sporządzone do 1 lutego 2012 r., czas popełnienia czynu to 2 lutego 2012 r.

4. Rb-Z - kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji według stanu na koniec III kwartału 2011 r. Ponieważ sprawozdanie powinno zostać sporządzone do 10 października 2011 r., czas popełnienia czynu to 11 października 2011 r.

5. Rb-Z - kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji według stanu na koniec IV kwartału 2011 r. Ponieważ sprawozdanie powinno zostać sporządzone do 1 lutego 2012 r., czas popełnienia czynu to 2 lutego 2012 r.

Komisja I instancji wskazała, że obowiązek sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych wynika z art. 41 ust. 1 ufp w zw. z art. 3 ufp. Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań, a także jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań określają wyżej powołane przepisy rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. i rozporządzenia z dnia 4 marca 2010 r.

Przepisy rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. stanowią, że: do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani, w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego:

a) przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego - Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-PDP, Rb-28S, Rb-28NWS, Rb-NDS, Rb-50 i Rb-ST (§ 4 pkt 3 lit. a),

b) kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego - Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S i Rb-50 (§ 4 pkt 3 lit. b).

Przepisy rozporządzenia z dnia 4 marca 2010 r. stanowią, że: sprawozdania, w imieniu jednostki, są sporządzane i przekazywane przez:

a) przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego - Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ, Rb-UN, Rb-ZN (§ 6 ust. 1 pkt 3),

b) kierowników jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego, w tym kierowników samorządowych zakładów budżetowych - Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ, Rb-ZN (§ 6 ust. 1 pkt 4).

Komisja I instancji stwierdziła, że powołane wyżej przepisy rozporządzeń Ministra Finansów, jak i ogólne regulacje ustawy o finansach publicznych, dotyczące sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych, nie zwalniają kierowników jednostek z realizacji nałożonych nimi obowiązków sprawozdawczych nawet w sytuacji, gdy dane, które powinny być zostać ujawnione w sprawozdaniach jednostkowych, mimo wszystko zostały ujęte, na podstawie zapisów w prowadzonych urzędzeniach księgowych, w sprawozdaniu zbiorczym lub sprawozdaniu łącznym. Komisja I instancji zauważyła, że sprawozdania budżetowe i finansowe są jednym z ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także pozwalają ocenić realizację wpływów i wydatków



budżetowych w ciągu roku budżetowego, jak również po jego zakończeniu. Stosownie do § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r., kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Regionalna Komisja Orzekająca stanęła na stanowisku, że przez sporządzenie sprawozdania należy rozumieć wypełnienie go zgodnie z rozporządzeniem i podpisanie przez kierownika danej jednostki. Tym samym nie zasługiwała na uwzględnienie argumentacja obrońcy Obwinionego, iż sprawozdania te zostały sporządzone elektronicznie, ale nie zostały wydrukowane. Zdaniem Komisji, sprawozdanie niepodpisane przez kierownika jednostki, nie jest sprawozdaniem „sporządzonym” w rozumieniu przepisów prawa finansów publicznych.

Zdaniem RKO, sporządzenie tzw. sprawozdania zbiorczego lub sprawozdania łącznego świadczy wyłącznie o tym, że jednostka posiadała dane wymagane do jego przygotowania. W żaden sposób nie stanowi jednak potwierdzenia uprzedniego sporządzenia tzw. sprawozdań jednostkowych. Natomiast sporządzenie sprawozdania jednostkowego oznacza, że wymagane dane zostały zebrane, uporządkowane i przedstawione w formie zgodnej ze wzorem sprawozdania oraz, że tak przygotowany dokument został podpisany przez osobę do tego uprawnioną.

Stosownie do art. 18 pkt 2 uodnfp, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. W ustalonym stanie sprawy spełnione zostały znamiona czynu typizowanego w art. 18 pkt 2 uodnfp w odniesieniu do niesporządzania w terminie sprawozdań.

Komisja I instancji stwierdziła, iż dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia zarzucanych Obwinionemu czynów oraz w dacie orzekania - w kontekście art. 24 ust. 1 uodnfp, zgodnie z którym: 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. Komisja postanowiła stosować przepisy aktualnie obowiązujące uznając, że stan prawny obowiązujący w chwili popełnienia czynu nie był względniejszy dla Obwinionego.

Regionalna Komisja Orzekająca uznała, że Obwiniony znajduje się w kręgu osób podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 4 ust. 1 pkt 2 uondfp). W momencie popełnienia zarzucanych czynów Obwiniony pełnił bowiem funkcję Burmistrza (...), a więc kierownika jednostki sektora finansów publicznych. W świetle art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki 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 za jej lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2, za ich zgodą. Na gruncie przepisów ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki ponosi więc odpowiedzialność (z uwzględnieniem ustawowych wyjątków) za prawidłowe i terminowe przeprowadzenie oraz rozliczenie inwentaryzacji (art. 26 i art. 27 ustawy o rachunkowości). Według Komisji I instancji, Obwiniony nie powierzył obowiązków innej osobie w sposób, który uwalniałby go od odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

RKO stwierdziła następnie, że zgodnie z art. 41 ust. 1 ufp, jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Oznaczenie kierownika jednostki jako osoby wprost zobowiązanej do wykonania obowiązków sprawozdawczych (na podstawie ewidencji księgowej), wynika z powołanych wyżej § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r., a także z § 6 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z dnia 4 marca 2010 r.

W zakresie winy Obwinionego, Komisja I instancji stwierdziła, iż Obwiniony miał możliwość takiego zachowania, które w konsekwencji pozwoliłoby uniknąć omawianych naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W ocenie Komisji, Obwiniony nie zachował należytej staranności przy pełnieniu obowiązków kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Powołując się na orzecznictwo GKO, Komisja stwierdziła, że kierownik jednostki, przyjmując powierzone mu stanowisko, przyjmuje w ten sposób także pełną odpowiedzialność związaną z wykonywaniem tej funkcji. Kierownik jednostki powinien posiadać nie tylko wiedzę o merytorycznych działaniach jednostki, ale także w jednakowym stopniu powinien wykazać się wiedzą organizacyjną

Komisja I instancji nie podzieliła poglądu obrońcy Obwinionego, że w sprawie mógł zaistnieć przypadek znikomej szkodliwości czynów (art. 28 uondfp), gdyż nawet przy uznaniu, iż dany czyn z zakresu sprawozdawczości budżetowej nie stanowi istotnego naruszenia ładu finansów publicznych, to nie oznacza to, że nie wymaga on penalizacji.

Sprawozdania budżetowe dokumentują działalność finansową jednostki i są ważnym elementem planowania jej działań, zaś ustawodawca przywiązuje do poprawnego sporządzania tych sprawozdań istotną wagę. Należy także podkreślić, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, art. 28 ustawy odnosi się do szkodliwości dla finansów publicznych nie tylko o charakterze finansowym, ale także potencjalnie finansowym oraz przede wszystkim - do łamania określonych w przepisach prawa obowiązków jednostek sektora finansów publicznych.

Dokonując oceny stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych Regionalna Komisja Orzekająca wzięła pod uwagę wagę obowiązków naruszonych przez Obwinionego jako kierownika jednostki i uznała, iż stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest większy niż znikomy.

Komisja I instancji nie znalazła również przesłanek do uwzględnienia wniosku Obrońcy Obwinionego o odstąpienie od wymierzenia kary. Odstąpienia od wymierzenia kary nie stosuje się bowiem wobec sprawcy naruszenia dyscypliny finansów publicznych popełnionego w czasie, gdy nie uległo zatarciu prawomocnie orzeczone ukaranie za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 36 ust. 3 pkt 1 uondfp). Jak ustalono, Obwiniony przed popełnieniem zarzucanych czynów był karany za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a kara upomnienia wymierzona orzeczeniem Regionalnej Komisji Orzekającej przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu dnia 22 kwietnia 2010 r. (ZDB-4100-39/2009), uległa zatarciu 10 czerwca 2012 r.

Wymierzając karę upomnienia, Regionalna Komisja Orzekająca uwzględniła postawę Obwinionego po popełnieniu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. przeprowadzenie inwentaryzacji oraz zrealizowanie wniosków pokontrolnych. Komisja wzięła pod uwagę nieznaczny stopień szkodliwości dla finansów publicznych dokonanych naruszeń dyscypliny finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji oraz sprawozdawczości w odniesieniu do niesporządzenia sprawozdań jednostkowych, jak również fakt, że w sprawozdaniach zbiorczych i sprawozdaniach łącznych sporządzanych przez gminę (...) za 2011 r. dane wykazane zostały prawidłowo.

Pismem z dnia 2 stycznia 2015 r. odwołanie od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej wniósł obrońca Obwinionego - radca prawny Pan (...), stwierdzając: „zaskarżam orzeczenie w całości, to jest w zakresie w jakim uznano (...) za winnego popełnienia zarzucanych mu czynów i w tym zakresie wnoszę o:

- 1) zmianę lub uchylenie zaskarżonego orzeczenia w i uniewinnienie (...)od zarzutu popełnienia wskazanych czynów;
- 2) z ostrożności wnoszę o zastosowanie art. 36 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i odstąpienie od wymierzania kary przy uwzględnieniu znikomego stopnia szkodliwości dla naruszenia dyscypliny finansów;
- 3) nieobciążanie obwinionego kosztami postępowania.”

Ponadto obrońca obwinionego wniósł „o jednoznaczne stwierdzenie, iż Burmistrz (...)nie ponosi winy w zakresie zarzutów z punktu 1 lit b w odniesieniu do kont 139-01, 130, 135-01, 134, 137, 250 oraz 260, albowiem jak wynika z przeprowadzonego postępowania w zakresie rachunkowości nie było żadnych uchybień na powyższych kontach, a co za tym idzie postawione zarzuty były bezpodstawne.”

Obrońca obwinionego wskazał, iż podtrzymuje argumenty podnoszone przed Regionalną Komisją Orzekającą. Powołując się na art. 19 ust. 2 uoondfp, stwierdził, że biorąc pod uwagę okoliczności, wyjaśniane już uprzednio Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu, obwinionemu nie można przypisać winy co do postawionych zarzutów.

Zdaniem obrońcy, „(...) brak w postaci nieujęcia w inwentaryzacji trzech pozycji - należności z tytułu udzielonej pożyczki, udziały w spółkach i należności z tytułu rozliczeń, odsetek i prowizji bankowych - obciąża przede wszystkim merytorycznie odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania pracowników.” Ponadto, jego zdaniem, „uchybiecie to nie miało istotnego wpływu na działalność jednostki i niezwłocznie z chwilą ustalenia, iż taki brak zaistniał, inwentaryzacja została uzupełniona o brakujące dane” oraz „podobnie znikome znaczenie miało uchybiecie polegające na błędnym ujęciu w ewidencji księgowej na koncie 1330-01 po stronie aktywów kwoty 138,55, co dało w sumie błędną kwotę 277, 1 0 złotych. Błąd ten został niezwłocznie poprawiony i nie miał żadnego istotnego wpływu na finanse jednostki.”

W odniesieniu do sprawozdań, obrońca wskazuje, że sprawozdania Rb-27S oraz Rb-N i Rb-Z zostały sporządzone w wersji elektronicznej, co miało odzwierciedlenie w sprawozdaniach zbiorczych, uwzględniających sprawozdania cząstkowe. Nie zostały one natomiast sporządzone w wersji papierowej, ale ten brak został uzupełniony.

Obrońca zwraca uwagę na okoliczność, że „podejmując decyzje, podpisując dokumenty, Burmistrz miał pełne podstawy by działać w zaufaniu do pracowników, którzy mają obowiązek podejmowania czynności oraz sprawdzania działań pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym. Odnosi się to przede wszystkim do osób

odpowiedzialnych merytorycznie i Skarbnika. Przede wszystkim wskazać należy, iż to Skarbnikowi Gminy, pisemnie za jego zgodą powierzono obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, prowadzenia rachunkowości, sporządzania sprawozdań finansowych oraz funkcję Głównego Księgowego jednostki. Powierzenie tych obowiązków znajduje potwierdzenie także w zakresie czynności oraz regulaminie organizacyjnym (...). Zatem w odniesieniu do poszczególnych czynności z zakresu rachunkowości i księgowości budżetowej Burmistrz miał wszelkie podstawy do działania w dobrej wierze i w zaufaniu do Głównego Księgowego jednostki, któremu powierzono prowadzenie rachunkowości i nadzór nad gospodarowaniem środkami budżetowymi gminy.”

Zdaniem obrońcy obwinionego, okoliczności te przemawiają za brakiem winy Burmistrza, jednak – jak stwierdza „z ostrożności” - wskazać należy również na inne możliwe rozstrzygnięcie. Rola skarbnika jednostki samorządu terytorialnego i zaufanie, którym jest odobdarczany, powodują, że istnieją podstawy do stwierdzenia, iż stopień szkodliwości naruszenia jest znikomy, w szczególności przy uwzględnieniu faktu, że nie doszło do wyrządzenia szkód jednostce finansów publicznych.

W efekcie obrońca stwierdza: „Wobec powyższego, skoro istnieje możliwość zakwalifikowania czynów jako dokonanych w okolicznościach znikomej szkodliwości, konsekwentnie należy rozważyć możliwość odstąpienia od wymierzenia obwinionemu kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.”

**Główna Komisja Orzekająca stwierdza, co następuje.**

Odwołanie nie może być uwzględnione.

Stosownie do art. 24 ust. 1 uodnfp, 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. W rozpoznawanej sprawie zostały zastosowane przepisy obowiązujące w czasie orzekania, ponieważ stan prawny obowiązujący w czasie popełnienia czynów nie był względniejszy dla Obwinionego.

Należy stwierdzić, że stan faktyczny sprawy został ustalony w toku dotychczasowego postępowania w sposób prawidłowy. Dokonanych przez Regionalną Komisję Orzekającą przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu ustaleń faktycznych nie kwestionuje także składający odwołanie. Różnica między stanowiskiem zawartym w zaskarżonym orzeczeniu

a stanowiskiem zawartym w odwołaniu dotyczy natomiast oceny stwierdzonego stanu w zakresie winy Obwinionego.

Zdaniem Głównej Komisji Orzekającej, argumenty podniesione w odwołaniu nie mogą być uwzględnione. Obrońca Obwinionego podtrzymuje argumenty zaprezentowane już w toku wcześniejszego postępowania, że Obwinionemu „nie można przypisać winy co do postawionych zarzutów” ze względu na fakt, że w kierowanej przez Obwinionego jednostce zostały zatrudnione osoby o odpowiednich kwalifikacjach. Z tego względu nieujęcie w inwentaryzacji trzech pozycji, jak również błędne ujęcie jednej pozycji w ewidencji księgowej, nie miało istotnego wpływu na działalność jednostki i zostało niezwłocznie poprawione. Główna Komisja Orzekająca zauważa jednak, że - zgodnie z utrwalonym orzecznictwem - fakt, że kierownik jednostki zatrudnia osoby, które mają kwalifikacje odpowiednie do wykonywanych czynności, nie wystarcza, aby uznać, że nie ciąży na nim odpowiedzialność za prawidłowość postępowania tych osób w zakresie wykonywanych przez nie obowiązków. Przeciwnie, mimo takiego podziału zadań, z którego wynikają obowiązki pracownika w określonym zakresie, na kierowniku jednostki ciąży obowiązek sprawdzenia prawidłowości wykonywania czynności przez pracownika. Ma to szczególne znaczenie przy tych czynnościach, których prawidłowe wykonanie ma wpływ na rzetelność odzwierciedlenia stanu finansowego jednostki w dokumentacji tworzonej w toku przeprowadzanej inwentaryzacji. Celem inwentaryzacji jest bowiem ustalenie rzeczywistego stanu finansów jednostki. Z tego względu nie jest uzasadnione twierdzenie, że błędne ujęcie trzech pozycji dotyczących aktywów nie ma znaczenia. Podobnie należy odnieść się do nieprawidłowego ujęcia kwoty w ewidencji księgowej. Na marginesie należy zaznaczyć, że w kontekście art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości Komisja I instancji prawidłowo stwierdziła ponadto, że w zakresie potwierdzenia zgodności salda należności z tytułu udzielonej pożyczki Stowarzyszeniu Rozwoju Wsi (...), z uwagi na fakt, że kwota z tytułu spłaty pożyczki uznana została przez bank na rachunku bankowym dopiero dnia 2 stycznia 2012 r., to skutkowało to obowiązkiem uwzględnieniem tego aktywów w toku inwentaryzacji na koniec roku 2011. W myśl bowiem art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają inwentaryzację 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 - na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Należy przy tym podkreślić, że prawidłowe jest ustalenie Komisji I instancji, zgodnie z którym w świetle art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przemawia to za trafnością stanowiska, że to Obwinionemu należy przypisać odpowiedzialność za czyny określone w art. 18 pkt 1 uondfp.

W odniesieniu do kwestii nieprawidłowości w zakresie sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, Główna Komisja Orzekająca nie podziela argumentów podniesionych w odwołaniu, że sprawozdania RB-27S, Rb-N i Rb-Z zostały sporządzone w wersji elektronicznej, natomiast nie zostały sporządzone „w wersji papierowej”. Jako argument wskazano w odwołaniu, że skoro sporządzono sprawozdania zbiorcze, to musiały również istnieć „sprawozdania cząstkowe”. Należy stwierdzić, że argumenty te nie są przekonujące. Po pierwsze, trafnie wskazano w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia, że nie można z faktu, że zostało sporządzone sprawozdanie za dłuższy okres, wnioskować, że musiało być wcześniej sporządzone sprawozdanie za okres krótszy. Taki wniosek nie jest uprawniony, jeśli zważy się, że kierownikowi jednostki dostępne były przez cały czas dane potrzebne do sporządzenia sprawozdania. Z faktu, że sporządzono sprawozdanie za okres dłuższy, nie wynika zatem, że musiały być sporządzone sprawozdania za okres krótszy, skoro cały czas dostępne były dane umożliwiające sporządzenie sprawozdań według stanu na określony dzień. Nawet jednak w sytuacji, gdyby takie sprawozdania były sporządzone, to nie można mówić wówczas o prawidłowym zachowaniu Obwinionego, który powinien zadbać o prawidłowe ich sporządzenie także od strony formalnej (podpisany dokument) i przekazanie właściwemu odbiorcy. W niniejszej sprawie natomiast, ani nie sporządzono dokumentu w odpowiedniej formie, ani nie przekazano go w sposób prawem określony. Zasadny jest zatem zarzut nieprawidłowości w tym zakresie, skutkujący odpowiedzialnością za naruszenie określone w art. 18 pkt 2 uondfp.

Odnosząc się z kolei do twierdzeń zawartych w odwołaniu, że odpowiedzialność za stwierdzone naruszenia w zakresie sprawozdawczości ciąży na innych pracownikach, w tym zwłaszcza na skarbniku gminy, Główna Komisja Orzekająca zauważa, że czynności realizowane w ramach wykonywania obowiązków w zakresie sprawozdawczości są czynnościami z zakresu reprezentacji jednostki, zatem nie wchodzą w zakres tych czynności, które mogłyby być powierzone na podstawie ustawy o finansach publicznych z tym skutkiem, że ich niewykonanie obciążałoby skarbnika, nie zaś Obwinionego jako burmistrza.

## Sygn. akt BDF1.4800.29.2015

W orzecznictwie, zarówno Główniej Komisji Orzekającej, jak i sądów administracyjnych, podkreśla się, że obowiązki z zakresu sprawozdawczości ciążyą zawsze na kierowniku jednostki i to on odpowiada za ich prawidłową realizację. Wszelkie inne osoby, które z racji podziału zadań w jednostce uczestniczą w przygotowywaniu sprawozdań, przygotowują wyłącznie projekty tych sprawozdań. Ostatecznie jednak, „autorem” sprawozdania jest osoba, która je podpisuje (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 r., V Sa/Wa 103/10, LEX nr 590598, a także orzeczenie Główniej Komisji Orzekającej z dnia 21 października 2010 r., BDF1/4900/76/86-87/10/2157, LEX nr 794021). Oznacza to, że ewentualne nieprawidłowe wykonywanie czynności przez pracowników może skutkować ich odpowiedzialnością wobec pracodawcy, nie zwalnia jednak kierownika jednostki z odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Jak stwierdza się w orzecznictwie, nawet przy przyjęciu założenia, że kierownik jednostki nie wiedział o niesporządzeniu projektów sprawozdań, to i tak niewiedza w tym zakresie nie zwalnia go od odpowiedzialności za niesporządzenie sprawozdań i nieprzekazanie ich właściwemu organowi (orzeczenie Główniej Komisji Orzekającej z dnia 19 kwietnia 2014 r., BDF1/4900/27/25/12/570, LEX nr 1217025). Prawidłowym zachowaniem, pozwalającym na uniknięcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jest zatem sprawdzenie kolejno: czy istnieje obowiązek sporządzenia i przekazania danego sprawozdania, w jakim terminie sprawozdanie powinno być przekazane, czy projekt sprawozdania w jednostce został w ogóle sporządzony i czy został on sporządzony w sposób prawidłowy, tj. zawiera dane zgodne z ewidencją księgową.

Główna Komisja Orzekająca stoi na stanowisku, że nie jest zasadne także wskazywanie przez obrońcę Obwinionego na znikomy stopień szkodliwości dla finansów publicznych stwierdzonych naruszeń. Obrońca wskazuje przy tym w szczególności na fakt, że nie doszło do wyrządzenia szkody jednostce sektora finansów publicznych. Nie budzi wątpliwości pogląd, że o szkodliwości czynu dla finansów publicznych przesądza nie tylko wymiar finansowy stwierdzonych nieprawidłowości. Szkodliwość czynu tkwi w samym fakcie naruszenia ładu finansów publicznych. Dotyczy to m.in. takich naruszeń, które nie wymagają dla ich stwierdzenia wykazania jakiegokolwiek szkody. W przypadku inwentaryzacji, szkodliwość tkwi w zniekształceniu rzeczywistego obrazu majątku jednostki. Z kolei w zakresie sprawozdań z realizacji procesów gromadzenia i wydatkowania środków szkodliwość polega na zniekształceniu obrazu stanu finansów jednostki. O tym, że wspomniane naruszenia nie mają cechy znikomej szkodliwości decyduje już sam fakt ujęcia ich w ustawie jako stypizowanych naruszeń dyscypliny finansów publicznych.



Nie można zatem przyjąć, że stopień ich szkodliwości jest znikomy z tego względu, że nie doszło do wyrządzenia szkody. Główna Komisja Orzekająca w obecnym składzie podziela pogląd, wyrażony we wcześniejszym orzecznictwie, że nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji nie są czynami o znikomej szkodliwości dla finansów publicznych, gdyż prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma za zadanie potwierdzić stan majątku każdej jednostki, w tym w szczególności jednostki sektora finansów publicznych, gospodarującej środkami publicznymi (por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 29 maja 2008 r., DF-GKO-4900-19/17/08/720, LEX nr 1725761). Zgodzić się także należy z poglądem wyrażonym w odniesieniu do obowiązków w zakresie sprawozdawczości, że szkodliwa dla finansów publicznych jest także błędna informacja przekazywana dysponentowi wyższego stopnia o stanie wydatków i zobowiązań jednostek gospodarujących środkami publicznymi – brak prawdziwej i terminowej informacji wprowadza w błąd i może spowodować szkodę w finansach publicznych (orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 18 września 2008 r., BDF/GKO/4900-48/47/08/1930, LEX nr 1725779).

Na marginesie należy zauważyć, że - wbrew wnioskowi zawartemu w odwołaniu - gdyby przyjąć tezę o znikomej szkodliwości przypisanych Obwinionemu czynów, to właściwe byłoby nie odstąpienie od wymierzenia kary, lecz umorzenie wobec Obwinionego postępowania, na podstawie art. 78 ust. 1 pkt 7 uondfp, gdyż zgodnie z art. 28 ust. 1 uondfp, nie dochodzi się odpowiedzialności za takie naruszenie dyscypliny, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znikomy. Jak jednak wyżej stwierdzono, art. 28 uondfp nie może mieć jednak zastosowania w okolicznościach przedmiotowej sprawy.

Oceniając całokształt materiału dowodowego należy stwierdzić, że prawidłowa jest ocena Komisji I instancji, że Obwiniony nie zachował należytej staranności przy wykonywaniu obowiązków, gdyż nadmiernie zaufał zarówno pracownikom dokonującym czynności związanych z inwentaryzacją, jak przygotowującym sprawozdania. Zarówno inwentaryzacja, jak i sprawozdawczość budżetowa mają istotne znaczenie z punktu widzenia zapewnienia bieżącej informacji o sytuacji finansowej jednostki sektora finansów publicznych i jawności finansów publicznych. Nieprawidłowości powyższych Obwiniony mógł uniknąć, sprawdzając prawidłowość dokonywanych przez pracowników czynności, a nie tylko poprzestając na zaufaniu, że czynności wykonywane przez pracowników zostaną dokonane prawidłowo. Należy przy tym podzielić ocenę Komisji I instancji, że szkodliwość przypisanych Obwinionemu czynów dla finansów publicznych nie jest znikoma, choć nie jest też znaczna, co trafnie Komisja I instancji zauważyła i uwzględniła w wydanym orzeczeniu.

Należy bowiem stwierdzić, że podniesione w odwołaniu okoliczności, dotyczące dążenia Obwinionego do prawidłowego wykonywania obowiązków poprzez zatrudnianie odpowiednio kwalifikowanych pracowników oraz dążenie do wyeliminowania stwierdzonych uchybień, zostały dostrzeżone przez Komisję I instancji. Wymierzona przez Regionalną Komisję Orzekającą – za wszystkie czyny - kara upomnienia stanowi bowiem najniższą spośród kar przewidzianych w art. 31 ust. 1 uondfp za czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca stwierdza także, że – podobnie jak Komisja I instancji - nie znajduje okoliczności, o których mowa art. 36 uondfp, a które uzasadniałyby odstąpienie od wymierzenia kary. Należy zauważyć w szczególności, że Obwinionemu przypisano odpowiedzialność za popełnienie kilku czynów wypełniających znamiona dwóch typów naruszeń dyscypliny finansów publicznych (art. 18 pkt 1 i art. 18 pkt 2 uondfp), a ponadto zostały one popełnione w czasie, gdy nie uległo jeszcze zatarciu prawomocne orzeczenie za inne naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co wyłącza możliwość zastosowania odstąpienia od wymierzenia kary, zgodnie z art. 36 ust. 3 pkt 1 uondfp, na co także prawidłowo zwróciła uwagę Regionalna Komisja Orzekająca.

W świetle powyższego nie znajduje podstaw prawnych zawarty w odwołaniu wniosek o nieobciążanie Obwinionego kosztami postępowania, gdyż zgodnie z art. 167 ust. 1 uondfp, każdy uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwraca koszty postępowania na rzecz Skarbu Państwa. Koszty te zostały przez Komisję I instancji prawidłowo określone.

**Biorąc powyższe pod uwagę, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.**