



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

Warszawa, dnia 29 listopada 2018 r.

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

**Przewodniczący:** *Przewodniczący GKO:* **Mariusz Jerzy Golecki (spr.)**

**Członkowie:** *Członek GKO:* **Dariusz Chmielecki**

*Członek GKO:* **Sylwester Kuchnio**

Protokolant: **Paweł Matusiak**

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Damiana Grzelki, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 29 listopada 2018 r., odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...) – zam. ul. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu z dnia 30 maja 2018 r. sygn. akt: ZDB-4100-1/2018, którym Komisja uniewinniła (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza w Urzędzie (...), od zarzucanych czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1458 ze zm.) zwanej dalej uondfp, polegających na tym że:

- 1) będąc odpowiedzialnym w imieniu Gminy (...) na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) za wykonywanie określonych cyt. ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości, zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji

długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2014 r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazanym przez Komunalne (...) z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2014 r. a stanem wykazanym w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.
- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej,

2) będąc odpowiedzialnym w imieniu Gminy (...) na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) za wykonywanie określonych cyt. ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości, zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2016 r. inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2015 r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazanym przez Komunalne (...) Spółka z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2015 r. a stanem wykazanym w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.
- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej,

jak również wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowi naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości;

Regionalna Komisja Orzekająca orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa.

**orzeka**

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp, utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.**

**Pouczenie:**

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

### **UZASADNIENIE**

Orzeczeniem z dnia 30 maja 2018 r. sygn. akt ZDB-4100-1/2018 Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu uniewinniła Obwinionego (...) od dwóch zarzutów.

Po pierwsze, od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na tym, że będąc odpowiedzialnym w imieniu Gminy (...) na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości za wykonywanie określonych cyt. ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości, zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2014r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazany przez Komunalne (...) Spółka z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2014 r. a stanem wykazany w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł, stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.

- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej, jak również wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowi naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości tj. o popełnienie czynu określonego w art. 18 pkt 1 uondfp.

Po drugie, Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu uniewinniła Obwinionego (...) od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na tym, że będąc odpowiedzialnym w imieniu Gminy (...) na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości za wykonywanie określonych cyt. ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości, zaniechał przeprowadzenia w terminie do dnia 15 stycznia 2016 r.

inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2015r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazanim przez Komunalne (...) Spółka z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2015 r. a stanem wykazanim w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.
- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej,

jak również wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowi naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości

tj. o popełnienie czynu określonego w art. 18 pkt 1 uodnfp.

Przedmiotowe orzeczenie zostało wydane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Rzecznik dyscypliny finansów publicznych wnioskiem z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. akt ZRD-4110-4/2017 wniósł o ukaranie (...) pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Burmistrza Gminy (...) z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na tym, iż będąc odpowiedzialnym w imieniu Gminy (...) na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości za wykonywanie określonych cyt. ustawą obowiązków w zakresie rachunkowości zaniechał przeprowadzenia w terminie:

1)do dnia 15 stycznia 2015 r. inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2014 r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazanim przez Komunalne (...) Spółka z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2014 r. a stanem wykazanim w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

## Sygn. akt BDF1.4800.80.2018

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.,

- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej,

jak również wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowi naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości,

2) do dnia 15 stycznia 2016 r. inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na dzień 31.12.2015 r. w zgodzie z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o rachunkowości, z uwagi na niestwierdzenie w toku inwentaryzacji niezgodności pomiędzy saldem wykazanym przez Komunalne (...) Spółka z o.o. z siedzibą w (...), a ewidencją księgową Gminy (...), co skutkowało nieujawnieniem i nierozliczeniem różnicy między stanem rzeczywistym na dzień 31.12.2015 r. a stanem wykazanym w księgach rachunkowych w wysokości 956 421,00 zł stanowiącej niezaewidencjonowane na koncie 030:

- udziały o wartości 850 921,00 zł wniesione do Spółki przez Gminę (...) w dniu (...).12.2011 r.,

- udziały o wartości 105 500,00 zł stanowiące przeniesione na rzecz Spółki prawo własności dokumentacji projektowej,

jak również wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych, co stanowi naruszenie przepisu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

W przedmiotowej sprawie Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia oraz obciążenie obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania. Rozprawa przed RKO przy RIO w Opolu odbyła się w dniu 24 maja 2018 r. Na rozprawę stawili się: Z-ca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych oraz Obrońca Obwinionego (...) - radca prawny (...). Zastępca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych wobec złożonego zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych przez Regionalną Izbą Obrachunkową w Opolu Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej ujawniającego okoliczności wskazujące na naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (dalej uondfp) złożyła wniosek o ukaranie wobec Skarbnika Gminy oraz postanowieniem o umorzeniu postępowania wyjaśniającego z dnia 10 maja 2017 r. umorzyła postępowanie wyjaśniające wobec (...) ze względu na niepopelnienie tych czynów przez Obwinionego.(k.230-221)

Regionalna Komisja Orzekająca przypisała odpowiedzialność za te czyny Skarbnikowi Regionalna Izba Obrachunkowa złożyła zażalenie na postanowienie Zastępcy Rzecznika dyscypliny finansów publicznych o umorzeniu postępowania wyjaśniającego wobec (...) wnosząc o uchylenie tego postanowienia. (k.248-247). Główny Rzecznik dyscypliny finansów publicznych postanowieniem z dnia 14 grudnia 2017 r. postanowił uchylić zaskarżone postanowienie i polecić Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wystąpienie z wnioskiem o ukaranie (...) za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. (k.251-249). Zastępca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych 10 stycznia 2018 r. złożyła wniosek o ukaranie (...). (k.256-250).

RKO ustaliła, że Burmistrz (...) określił przepisy wewnętrzne w zakresie inwentaryzacji składników majątkowych w postaci instrukcji w sprawie inwentaryzacji oraz instrukcji w sprawie sporządzania, obiegu i kontroli dowodów księgowych (w części VI. „Dokumentacja inwentaryzacyjna”) - wprowadzonych zarządzeniem nr (...) z dnia (...).10.2010 r., (k.169-148), a także w instrukcji w sprawie inwentaryzacji wprowadzonej zarządzeniem nr (...) z dnia (...).11.2015 r. (k. 147-129).

RKO stwierdziła, że pismem z dnia 01.07.2003 r., na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Obwiniony przekazał Skarbnikowi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, których przyjęcie zostało potwierdzone w dniu 02.07.2003 r. (k.175). Ponadto na podstawie art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, z dniem 4.01.2010 r. Obwiniony powierzył Skarbnikowi obowiązki i odpowiedzialność w następującym zakresie: prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Przyjęcie tych obowiązków zostało potwierdzone przez Skarbnika na piśmie w dniu 4.01.2010 r., a fakt ten nie budzi wątpliwości. Zadania Skarbnika określone zostały także w piśmie nr (...) z dnia (...).12.2008 r. - zakres zadań i obowiązków oraz odpowiedzialności i uprawnień potwierdzone przyjęciem przez Skarbnika w dniu (...).12.2008 r. Ponadto nie budzi wątpliwości, że Burmistrz (...) wydał zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji m.in. udziałów w spółkach metodą potwierdzenia salda oraz wyznaczył

## Sygn. akt BDF1.4800.80.2018

Przewodniczącego i członów Komisji Spisowo – Inwentaryzacyjnej. Kwestii tej dotyczył zarządzenie nr (...) z dnia 19.12.2014 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji na dzień 31.12.2014 r. oraz zarządzenie nr (...) z dnia 16.12.2015 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji na dzień 31.12.2015 r.

W dniu (...).08.2011 r. Rada Miejska w (...) podjęła uchwałę nr (...) w sprawie przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego Zakład Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w (...) poprzez jego likwidację w celu utworzenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością o nazwie Komunalne (...) Sp. z o. o. Umowę spółki – akt założycielski spółki, zawarto w dniu (...).12.2011 r. - Rep. A. Nr (...) (k.101-88) w którym określono:

- nazwę Spółki: Komunalne (...) Spółka z o.o.,
- kapitał zakładowy Spółki wynosi 1 150 500 zł i dzieli się na 2 301 udziałów o wartości nominalnej po 500 zł każdy, wszystkie udziały obejmuje Gmina (...) i pokryje je w sposób następujący:
  - 599 udziałów o wartości po 500 zł każdy udział, łącznej wartości 299 500 zł, wkładem pieniężnym, który ma być wpłacony do dnia 2.01.2012 r.,
  - 1 701 udziałów o wartości po 500 zł każdy udział, łącznej wartości 850 500 zł, wkładem niepieniężnym w postaci udziału wynoszącego 850500/850921 części w stanowiącym składnik mienia Samorządowego Zakładu Budżetowego (...) – Zakładu Gospodarki Komunalnej (...), a ustanowionym po podpisaniu tego aktu odrębnym aktem notarialnym, prawie wieczystego użytkowania działki nr (...) obrębu (...) o wartości 146 785,00 zł oraz prawie własności zabudowań na niej położonych o wartości rynkowej 704 136,00 zł, o łącznej wartości 850 921 zł,
  - 1 (jeden) udział o wartości 500 zł w udziale wynoszącym 79/500 części wkładem pieniężnym w kwocie 79 zł, a w udziale wynoszącym 421/850921 części wkładem niepieniężnym w postaci udziału wynoszącego 421/850921 części, w prawie wieczystego użytkowania działki numer (...) oraz prawie własności zabudowań na niej położonych.

W wykonaniu zobowiązania wynikającego z aktu założycielskiego spółki (...) Sp.z o.o., aktem notarialnym z dnia (...).12.2011 r. - Rep. A. (...), Gmina (...) oddała w wieczyste użytkowanie Spółce na okres 99 lat położoną w (...) działkę nr (...) i przeniosła na rzecz Spółki prawo własności zabudowań położonych na tej działce. Uchwałą nr (...) Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników Spółki (...) Sp. z o.o. z dnia (...).10.2014 r. w

## Sygn. akt BDF1.4800.80.2018

sprawie podwyższenia kapitału zakładowego Spółki podniesiono kapitał zakładowy Spółki o kwotę 105 500,00 zł, z kwoty 2 900 500,00 zł do kwoty 3 006 000,00 zł, poprzez utworzenie 211 nowych udziałów, z których każdy ma wartość 500,00 zł. Podwyższenie kapitału zakładowego nastąpiło w całości wkładem niepieniężnym wniesionym przez Gminę (...) w postaci dokumentacji projektowej zawierającej dwa dokumenty; „(...)”, a także dokument zatytułowany „(...)” – o łącznej wartości 105 625,25 zł.

Zgodnie z dokonаныmi ustaleniami, niepodzielna różnica pomiędzy wartością aportu o łącznej wartości 105 625,25 zł, a kwotą podwyższenia kapitału 105 500,00 zł, tj. kwota 126,25 zł miała zostać przekazana na kapitał zapasowy Spółki (por. k.87).

Zarządzeniem nr (...) Burmistrza z dnia (...).12.2014 r. w sprawie wniesienia aportu na rzecz (...) Sp. z o.o., wniesiono aportem w postaci dokumentacji projektowej pt: "(...)" o wartości 55 811,25 zł „(...)” o wartości 49 815,00 zł. Łączna wartość na dzień 15 grudnia 2014 r. wyniosła 105 625,25 zł. Umowa przeniesienia własności tej dokumentacji zawarta została (...).12.2014 r. W wyniku porównania dokumentów źródłowych dotyczących przekazanych udziałów przez Gminę (...) do Spółki, z zapisami ksiąg rachunkowych ustalono, że na koniec 2014 i 2015 roku na koncie 030 - Długoterminowe aktywa finansowe nie zostały zewidencjonowane udziały niepieniężne o łącznej wartości 956 421,00 zł, a tym samym saldo konta 030 zaniżono o kwotę 956 421,00 zł na koniec 2014 i 2015 roku.

Na podstawie zarządzeń Burmistrza (...) przeprowadzona została inwentaryzacja długoterminowych aktywów finansowych na dzień 31.12.2014 r. i 31.12.2015 r.:

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Opolu przy udziale Zastępcy Rzecznika dyscypliny finansów publicznych (...), po przeprowadzeniu w dniu 30 maja 2018 r. w Opolu rozprawy, uniewinniła (...) zarzucanych czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Mając na uwadze art. 78 ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 3 uondfp, Regionalna Komisja Orzekająca doszła do przekonania, że należało uniewinnić Obwinionego od zarzucanych czynów określonych w art. 18 pkt 1 uondfp w zakresie dotyczącym zaniechania przeprowadzenia zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości inwentaryzacji długoterminowych aktywów finansowych według stanu na koniec 2014 r. i 2015 r., jak również niepowiązania wyników



inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych. Zdaniem RKO Obwiniony nie ponosi odpowiedzialności w tym zakresie wobec treści art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości oraz stwierdzonego faktu pisemnego powierzenia przez Burmistrza (...), na podstawie ustawy o rachunkowości, obowiązków w zakresie inwentaryzacji Skarbnikowi Gminy,. W przedmiotowej sprawie taka sytuacja miała miejsce. Zgromadzony materiał podlegał już bowiem kompleksowej ocenie RKO w związku z wydaniem orzeczenia ZDB-4100-10/2017 z dnia 20 czerwca 2017 r w sprawie Skarbnika Gminy (...). Ocena ta doprowadziła do wniosku, że osobą której należy przypisać odpowiedzialność był Skarbnik Gminy, co zostało szeroko uzasadnione w tym orzeczeniu. Regionalna Komisja Orzekająca związana była prawomocnym orzeczeniem w sprawie Skarbnika, ze względu na to, że w obydwu sprawach zachodzi tożsamość w zakresie przedmiotu czynu zabronionego jak również czasu działania.

Zdaniem RKO w przedmiotowej sprawie doszło do przyjęcia obowiązków i odpowiedzialności kierownika jednostki za przeprowadzenie inwentaryzacji w związku ze skutecznym powierzeniem obowiązków w tym zakresie Skarbnikowi Gminy. Jednocześnie RKO zwróciła uwagę na fakt, że Rzecznik nie przeprowadził dodatkowego postępowania dowodowego ani nie zgromadził żadnych nowych dowodów w tym zakresie, jednocześnie stawiając te same zarzuty Skarbnikowi Gminy jak również Burmistrzowi Gminy (...). Nie można zdaniem Komisji Orzekającej w I instancji przypisać winy i sprawstwa za ten sam czyn, a co za tym idzie odpowiedzialności za te same czyny dwóm różnym osobom.

Od przedmiotowego orzeczenia pismem 6 lipca 2018 r. odwołanie wniósł Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Opolu, podnosząc następujące kwestie:

Po pierwsze, Rzecznik wskazał, że z treści art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości wynika, że kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność, nawet w sytuacji powierzenia obowiązków innej osobie, choć inny będzie charakter tej odpowiedzialności, czy inny będzie stopień winy kierownika. Rzecznik nie podziela twierdzenia, że odpowiedzialności tej kierownik może wyzbyć się całkowicie. Kluczowe znaczenie w tej kwestii ma fakt, że Obwiniony wykonywał czynności faktyczne w ramach przeprowadzonej inwentaryzacji. Czynności te polegały na zatwierdzeniu wyników inwentaryzacji ujętych w protokołach. Burmistrz zatwierdził bowiem „Protokół z przeprowadzenia inwentaryzacji udziałów Gminy (...) drogą potwierdzenia salda z dnia 31.12.2014 r.”, oraz „Protokół z

przeprowadzenia inwentaryzacji udziałów Gminy (...) drogą potwierdzenia salda z dnia 31.12.2015 r.”.

Ponadto inwentaryzacja wg stanu na dzień 31.12.2014 r., jak i wg stanu na dzień 31.12.2015 r. przeprowadzone zostały na podstawie zarządzeń wydanych przez Obwinionego.

Po drugie, zdaniem Rzecznika kierownik jednostki może skutecznie przekazać odpowiedzialność z tytułu przeprowadzanej inwentaryzacji jedynie w odniesieniu do inwentaryzacji przeprowadzanej w formie spisu z natury, a i wówczas odpowiedzialności tej kierownik jednostki nie może wyzbyć się całkowicie. W związku z powyższym, w ocenie rzecznika, kierownik jednostki będzie ponosił odpowiedzialność na ogólnych zasadach określonych w art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości Stosownie bowiem do dyspozycji powołanego przepisu kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki zostaną powierzone innej osobie. Jednym z elementów rachunkowości jest okresowe ustalenie lub sprawdzenie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów finansowych (art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości). Czynności inwentaryzacyjne przeprowadzone w Urzędzie Gminy (...) w odniesieniu do aktywów finansowych nie przyniosły oczekiwanego rezultatu. Doszło więc zdaniem Rzecznika do przeprowadzenia inwentaryzacji niezgodnie z dyspozycją art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, a tym samym doszło do wyczerpania przez Obwinionego znamion przedmiotowych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, penalizowanego przepisem art. 18 pkt 1 uoofp. Odpowiedzialność w tym zakresie niewątpliwie będzie ponosił kierownik jednostki i to nie tylko z tytułu nadzoru. Co do zasady bowiem w tej końcowej fazie rozliczenia inwentaryzacji i ujęcia jej w księgach rachunkowych, kierownik jednostki zapoznaje się z wynikami inwentaryzacji, podejmuje decyzje co do sposobu rozliczenia i ujęcia stwierdzonych różnic, zatwierdzając protokół z przeprowadzonych czynności. Obwiniony wszakże zarządził przeprowadzenie inwentaryzacji oraz uczestniczył w czynnościach inwentaryzacyjnych, o czym świadczą podpisane przez Obwinionego protokoły. Wykonywał zatem typowe obowiązki kierownika jednostki, które były jednocześnie obowiązkami w zakresie inwentaryzacji. Z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem tych obowiązków uoofp wiąże odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Po trzecie, w ocenie Rzecznika, dochodzenia odpowiedzialności wobec Obwinionego (przewidzianej w art. 18 pkt 1 uondfp) nie uniemożliwia przypisanie odpowiedzialności za tożsame naruszenia dyscypliny finansów publicznych Skarbnikowi Gminy, gdyż odpowiedzialność kierownika jednostki jest niezależna od odpowiedzialności przypisanej pracownikom jednostki sektora finansów publicznych zobligowanej do przeprowadzania procesu inwentaryzacji zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

**Rozpoznając sprawę Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, co następuje.**

Zaskarżone orzeczenie należy utrzymać w mocy. Nie budzi wątpliwości, że RKO prawidłowo przeprowadziła postępowanie dowodowe w szczególności, w oparciu o art. 87 oraz art. 89 ust. 1 oraz ust. 3 pkt 2 undfp.

GKO podziela pogląd RKO, zgodnie z którym w przedmiotowej sprawie znajdują zastosowanie przepisy obowiązujące w dniu wydania orzeczenia, gdyż przepisy obowiązujące w czasie popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych nie były względniejsze dla Obwinionego, a zmiana przepisu ustawy o rachunkowości, tj. art. 4 ust. 5, nie zmieniła co do swej istoty zakresu odpowiedzialności Obwinionego.

Zgodnie art. 18 pkt 1 uondfp naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowi zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Jednocześnie art. 26. ust. 1 pkt 2 tej ustawy nakłada obowiązek przeprowadzenia na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji 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. Ponadto zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji powinny zostać należycie udokumentowane i powiązane z zapisami ksiąg rachunkowych. Stosownie zaś do art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości inwentaryzacja polega na okresowym ustalaniu lub sprawdzaniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Podstawowym cel inwentaryzacji stanowi ujawnienie ewentualnych różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych, ich wyjaśnienie oraz rozliczenie w księgach rachunkowych.

Z ustaleń dokonanych w przedmiotowej sprawie wynika, że w jednostce zaistniały nieprawidłowości, ponieważ wystąpiły niezgodności pomiędzy stanem faktycznym wynikającym z dokumentów posiadanych przez jednostkę, a ewidencją księgową jednostki. Nie ulega także wątpliwości, że nie ujawniono różnicy między stanem rzeczywistym aktywów na dzień 31.12.2014 r. i 31.12.2015 r. a stanem wykazany w księgach rachunkowych.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2, za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej.

GKO zauważa, że w niniejszej sprawie - zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem (por. orzeczenie GKO z dnia 7 lutego 2013 r., sygn. BDF1/4900/131/133/12/3395) - uznać należy, iż odpowiedzialność kierownika jednostki co do zasady może zostać przeniesiona w przypadku powierzenia wykonywania obowiązków w zakresie rachunkowości innej osobie. Jednocześnie takie przeniesienie odpowiedzialności kierownika na inną osobę wymaga potwierdzenia przyjęcia odpowiedzialności w formie pisemnej. Rozpoznawana sprawa nie dotyczy inwentaryzacji w drodze spisu z natury, ale z uwagi na przedstawione w odwołaniu stanowisko – w myśl którego kierownik jednostki może skutecznie przekazać odpowiedzialność z tytułu przeprowadzanej inwentaryzacji jedynie w odniesieniu do inwentaryzacji przeprowadzanej w formie spisu z natury – należy zaznaczyć, iż generalnie przeważa pogląd, że za przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury odpowiada kierownik jednostki.

W przedmiotowej sprawie występowała konieczność przeprowadzenia inwentaryzacji, jednak GKO, w składzie rozpoznającym odwołanie, podzieliła stanowisko Zastępcy Głównego Rzecznika przedstawione na rozprawie, że udziały, których dotyczą zarzuty powinny być inwentaryzowane na podstawie art. 26 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości. Należy podkreślić, że art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości odnosi się do aktywów i pasywów zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w

tym papierów wartościowych przechowywanych w formie zdematerializowanej. Tylko takie aktywa oraz pasywa podlegają potwierdzeniu salda, natomiast aktywa i pasywa innego rodzaju, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, podlegają inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz weryfikacji wartości tych składników.

Zatem stanowiące przedmiot kwestionowanej inwentaryzacji udziały nie podlegały w istocie rzeczy inwentaryzacji w drodze potwierdzenia salda, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, i zastosowanie miał w odniesieniu do nich art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, który odnosi się do innych aktywów i pasywów, w tym również udziałów które podlegają ewidencji na koncie 030 - długoterminowe aktywa finansowe. W związku z czym inwentaryzacja powinna zostać przeprowadzona drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Ponieważ jednak dane te nie figurowały w księgach, badanych drogą porównania ksiąg rachunkowych, to w zasadzie można ograniczyć się do stwierdzenia, że skoro ich nie było w księgach rachunkowych, to nie istniała możliwość ich porównania. W związku z tym w zaistniałej sytuacji mówić można jedynie o nierzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych, co jednak wykracza poza zakres regulacji uondfp. Zatwierdzając inwentaryzację prowadząc zgodnie z przywołanym przepisem Obwiniony nie miał możliwości ujawnienia nieścistości.

Powyższe ustalenia legły u podstaw utrzymania w mocy orzeczenia o uniewinnieniu Obwinionego, a w konsekwencji o ponoszeniu przez Skarb Państwa kosztów postępowania. Jednocześnie GKO podkreśla, że stanowisko RKO, w myśl którego była ona związana prawomocnym orzeczeniem w sprawie Skarbnika, budzi poważne wątpliwości (zwłaszcza, że to Obwiniony a nie skarbnik zatwierdzał rozliczenia inwentaryzacji), ponieważ to orzeczenie nie dotyczyło bezpośrednio Obwinionego. Uwzględniając jednak ustalenie, że Obwinionemu nie można przypisać odpowiedzialności za zarzucane czyny, rozważania w przedmiocie związania komisji orzeczeniem dotyczącym innej osoby, jeżeli różnym osobom zarzucano te same czyny, nie są konieczne.

Mając na uwadze powyższe, GKO orzekła, jak w sentencji.