



**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:

<b>Przewodniczący:</b>	<i>Przewodniczący GKO:</i>	<b>Mariusz Jerzy Golecki</b>
<b>Członkowie:</b>	<i>Członek GKO:</i>	<b>Dariusz Chmielecki (spr.)</b>
	<i>Członek GKO:</i>	<b>Sylwester Kuchnio</b>
<b>Protokolant:</b>		<b>Paweł Matusiak</b>

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Damiana Grzelki, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 29 listopada 2018 r., odwołania złożonego przez Obwinioną (...) – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi z dnia 25 lipca 2018 r. sygn. akt: NDB-50/Ł/22/2018, którym Komisja uznała (...) - pełniącą w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Dyrektora (...), odpowiedzialną popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego 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 z późn. zm.) zwanej dalej uondfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...)

## **Sygn. akt BDF1.4800.90.2018**

wg stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., co spowodowało naruszenie art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.). Jako czas popełnienia naruszenia wskazano 16 stycznia 2015 r.

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Obwinionej karę upomnienia i obciążyła obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

**orzeka**

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 3 uondfp, uchyla orzeczenie pierwszej instancji i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi.**

**Pouczenie:**

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

### **Uzasadnienie**

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, dalej zwana „Regionalną Komisją Orzekającą” lub „RKO”, działając na podstawie art. 42 ust. 1, art. 46 pkt 4, art. 51 i art. 72 ust. 3 uondfp, orzeczeniem z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie o sygn. akt NDB-50/Ł/22/2018, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 25 lipca 2018 r., przy udziale Rzecznika dyscypliny finansów publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, Pana (...), dalej zwanego „Rzecznikiem”, sprawy ze złożonego przez Rzecznika wniosku o ukaranie z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. akt RDF 8460/132/2017/U, uznała (...), zatrudnioną w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych na stanowisku Dyrektora (...), (dalej zwaną także „Obwinioną”), odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...) według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., co spowodowało naruszenie art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.), dalej zwaną „ustawą o rachunkowości”. Czas popełnienia naruszenia - stosownie do art. 21 uondfp – to dzień 16 stycznia 2015 r.

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

RKO wymierzyła Obwinionej karę upomnienia i orzekła zwrot kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł.

Na podstawie zebranego materiału dowodowego, Regionalna Komisja Orzekająca dokonała następujących ustaleń faktycznych.

Na podstawie wniosku o ukaranie sporządzonego przez Rzecznika oraz materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie Regionalna Komisja Orzekająca ustaliła, co następuje.

Zawiadomieniem z dnia 18 grudnia 2017 r. Pani (...) - Dyrektor (...) (jednostki organizacyjnej Powiatu (...)) powiadomiła Rzecznika o możliwości popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na nieprzeprowadzeniu w Młodzieżowym (...) inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r.

Jak ustaliła RKO, Pani (...) poinformowała również, że Dyrektorem (...) w dacie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych była (...) (pełniła tę funkcję w okresie od 1993 r. do 31 sierpnia 2015 r.). Postanowieniem z dnia 21 grudnia 2017 r., znak RDF 8430/132/2017/SW Rzecznik wszczął postępowanie wyjaśniające wobec (...) w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uodfp.

Ponadto w toku postępowania wyjaśniającego Pani (...) złożyła oświadczenie z dnia 3 stycznia 2018 r., w którym wskazała, że w Młodzieżowym (...) nie przeprowadzono inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz że inwentaryzacja nie została rozliczona do dnia 15 stycznia 2015 r. Dodatkowo w złożonym oświadczeniu z dnia 4 kwietnia 2018 r. Pani (...) poinformowała, że ostatnia inwentaryzacja w Młodzieżowym (...) została przeprowadzona 31 grudnia 2012 r.

Regionalna Komisja Orzekająca ustaliła, że w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji, w wyżej wymienionej jednostce sektora finansów publicznych, obowiązywały Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...) wprowadzone Zarządzeniem Dyrektora Nr (...) z dnia (...) marca 2009 r. W załączniku nr 1 do tego zarządzenia w pkt 4, pn. *Metody i terminy inwentaryzowania składników majątkowych*, uregulowane zostały zasady przeprowadzania inwentaryzacji. Ponadto w Młodzieżowym (...) obowiązywała Instrukcja

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

inwentaryzacyjna Młodzieżowego (...)wprowadzona Zarządzeniem Dyrektora Nr (...)z dnia (...) listopada 2008 r.

RKO ustaliła, że zgodnie z Instrukcją inwentaryzacyjną za prawidłowy i terminowy przebieg procesu inwentaryzacji odpowiedzialny jest dyrektor placówki. Do jego obowiązków należy: wydanie stosownego zarządzenia w sprawie inwentaryzacji, powołanie komisji inwentaryzacyjnej, ustalenie składu komisji zapewniającego sprawny i prawidłowy przebieg inwentaryzacji, wyznaczenie spośród składu komisji inwentaryzacyjnej jej przewodniczącego, zapewnienie właściwych warunków i środków, a także należytej organizacji pracy w celu zagwarantowania prawidłowego przebiegu inwentaryzacji, sprawowanie nadzoru nad całokształtem prac inwentaryzacyjnych, zatwierdzenie wysłanych kontrahentom potwierdzeń sald oraz protokołu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, podjęcie stosownych decyzji odnośnie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Z kolei zgodnie z Zasadami (Polityką) rachunkowości Młodzieżowego (...) (Załącznik nr 1 pkt 4 - *Metody i terminy inwentaryzowania składników majątkowych*) w jednostce obowiązywały następujące terminy inwentaryzowania składników majątkowych:

### 1. terminy:

- 1) co 2 lata: znajdujące się na terenie niestrzeżonym środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie,
- 2) co 2 lata: znajdujące się na terenie niestrzeżonym składniki majątkowe objęte ewidencją ilościowo-wartościową;

### 2. z uwzględnieniem częstotliwości określonej w pkt 1:

- 1) na dzień bilansowy każdego roku: aktywa pieniężne, materiały, towary, które bezpośrednio z zakupu obciążają koszty działalności, składniki aktywów i pasywów, których stan ustala się drogą weryfikacji,
- 2) w ostatnim kwartale roku: środki trwałe w budowie, stan należności, aktywa objęte wyłącznie ewidencją ilościową,
- 3) zawsze w dniu zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej za powierzone jej mienie, w sytuacji wystąpienia wypadków losowych i innych, w wyniku których nastąpiło lub zachodzi podejrzenie naruszenia stanu składników majątku.

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Odnosząc ustalenia faktyczne do zarzutów naruszenia dyscypliny finansów publicznych skierowanych wobec (...) we wniosku o ukaranie, Regionalna Komisja Orzekająca rozważyła, co następuje.

W ocenie Regionalnej Komisji Orzekającej materiał dowodowy zgromadzony w sprawie wskazuje, że inwentaryzacja nie została przeprowadzona według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., co skutkuje naruszeniem przytoczonych wyżej przepisów wewnętrznych obowiązujących w Młodzieżowym (...), a przede wszystkim art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:

- 1) 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.

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Dalej Regionalna Komisja Orzekająca wskazała, że w myśl 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 ustawy o rachunkowości, za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów.

Regionalna Komisja Orzekająca stwierdziła, że nieprzeprowadzenie inwentaryzacji stanowi naruszenie cytowanego wyżej przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a tym samym wypełnia znamiona czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 1 uondfp, który stanowi, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

RKO wyjaśniła, że inwentaryzacja jest jednym z podstawowych elementów rachunkowości. Inwentaryzacja to ogół czynności mających na celu okresowe ustalenie lub sprawdzenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Do jej przeprowadzenia zobowiązane są wszystkie jednostki sektora finansów publicznych - jako jednostki objęte przepisami ustawy o rachunkowości. Głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na oznaczony moment (dzień), porównanie tego stanu ze stanem wskazanym w ewidencji księgowej oraz stwierdzenie występujących ewentualnie różnic między tymi stanami, a następnie ich rozliczenie i doprowadzenie stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym.

Dodatkowymi celami inwentaryzacji są:

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

- 1) ochrona mienia (ocena sposobu zabezpieczenia majątku jednostki) i rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie,
- 2) ocena gospodarczej przydatności składników majątku jednostki (spełnienie definicji aktywów),
- 3) przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarowaniu majątkiem jednostki.

RKO stwierdziła, że zarówno w toku postępowania wyjaśniającego, wszczętego przez Rzecznika, jak i w związku z rozprawą przed Regionalną Komisją Orzekającą Obwiniona nie skorzystała z przysługującego jej uprawnienia złożenia wyjaśnień oraz przedstawienia dowodów na swoją obronę i składania wniosków dowodowych.

Ponadto, Regionalna Komisja Orzekająca zauważyła, że przywołane wyżej regulacje wewnętrzne Młodzieżowego (...) w obszarze inwentaryzacji, zostały wprowadzone zarządzeniami Dyrektora ww. jednostki, którego stanowisko piastowała właśnie Obwiniona. Tym samym Obwiniona zaniechała wypełnienia przepisów prawa wewnętrznego, które sama ustanowiła.

Wobec powyższego Regionalna Komisja Orzekająca nie znalazła podstaw do zastosowania dyspozycji art. 36 ust. 2 uoondfp, a więc uwzględnienia okoliczności łagodzących.

W ocenie RKO na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego należało uznać, że opisany powyżej czyn popełniony został na skutek niedołożenia należytej staranności wymaganej od Obwinionej, jako kierownika jednostki sektora finansów publicznych, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 uoondfp.

Warunkiem przypisania Obwinionej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest przypisanie winy. Wina Obwinionej, zdaniem Komisji, nie budzi żadnej wątpliwości. Obwiniona nie dołożyła należytej staranności w zapewnieniu funkcjonowania jednostki zgodnie z przepisami prawa.

Odnosząc się do kwestii wymiaru kary Regionalna Komisja Orzekająca za przypisany czyn, na podstawie art. 31 ust. 1 pkt 1 uoondfp, wymierzyła Obwinionej karę upomnienia uznając, że kara ta jest adekwatna do popełnionego naruszenia i uwzględnia wszystkie okoliczności mające wpływ na jej wymiar. Zdaniem Regionalnej Komisji Orzekającej wymierzenie kary

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

upomnienia będzie adekwatne do wagi popełnionego czynu i w sposób wystarczający wypełni cele kary w zakresie społecznego oddziaływania.

Z uwagi na przypisaną Obwinionej odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych RKO, działając na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp, który stanowi, że każdy uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zwraca na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania w wysokości 10 % przeciętnego wynagrodzenia, obciążyła Obwinioną zapłatą tych kosztów.

Obwiniona, pismem z dnia 27 sierpnia 2018 r. (wpływ do RKO w dniu 30 sierpnia 2018 r.), wniosła odwołanie od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi z dnia 25 lipca 2018 r. sygn. akt: NDB-50/Ł/22/2018.

Obwiniona wniosła o umorzenie obciążających ją kosztów postępowania w kwocie 316,18 zł. Argumentowała, że od trzech lat przebywa na emeryturze, samodzielnie prowadzi gospodarstwo domowe, w związku z tym każdy wydatek jest dla Obwinionej uciążliwy.

W uzasadnieniu odwołania Obwiniona podniosła, że przepracowała zawodowo ponadto 42 lata, w tym 22 lata na stanowisku dyrektora Młodzieżowego (...). Wielokrotne kontrole finansowe nigdy nie stwierdziły zastrzeżeń, co do dbałości Obwinionej o finanse publiczne.

Obwiniona poinformowała, że sprawy ostatniej inwentaryzacji również nie potraktowała bez należytej staranności. Obwiniona wyjaśniła, że w toku postępowania przed Rzecznikiem i RKO nie składała wyjaśnień, bo nie była w stanie dostarczyć niezbędnych dowodów na podejmowanie przez nią czynności w tym zakresie.

Obwiniona wskazała ponadto, że z powziętej przez nią informacji wynikało, że brak jest dokumentacji z przeprowadzonej inwentaryzacji. Obecnie w Młodzieżowym (...)nie pracuje żadna osoba z komisji inwentaryzacyjnej. Z placówki została również zwolniona ówczesna księgowa (wypowiedzenie jej umowy Sąd pracy uznał za niezasadne).

Obwiniona argumentowała, że w swojej pracy była kilkakrotnie nagradzana i odznaczana, dlatego sytuacja jest dla Obwinionej trudna i przykra. Finalnie Obwiniona wniosła o przychylenie się do jej odwołania.



**Uwzględniając powyższe Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej także „GKO”) ustaliła i zważyła, co następuje.**

Po przeprowadzeniu w dniu 29 listopada 2018 r. rozprawy przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Pana Damiana Grzelki, na podstawie zebranego materiału dowodowego ujętego w aktach sprawy, GKO postanowiła uchylić zaskarżone orzeczenie i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi.

Stosownie do brzmienia art. 145 ust. 1 uondfp GKO rozpoznaje odwołanie na podstawie materiału dowodowego zebranego przez komisję orzekającą oraz dokumentów dołączonych do odwołania.

GKO dokonując, w związku z wniesionym odwołaniem, kontroli instancyjnej zaskarżonego orzeczenia stwierdziła okoliczności uzasadniające, w oparciu o kompetencję wynikającą z art. 147 ust. 1 pkt 3 uondfp, uchylenie rozstrzygnięcia RKO i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO.

Analiza uzasadnienia orzeczenia RKO doprowadziła Główną Komisję Orzekającą do wniosku, że rozstrzygnięcie RKO, jako wadliwe, powinno zostać uchylone i przekazane do ponownego rozpoznania przez RKO, za czym przemawiają wskazane w dalszej części uzasadniania orzeczenia GKO okoliczności faktyczne i prawne.

Podkreślenia wymaga, że powyższe rozstrzygnięcie Głównej Komisji Orzekającej jest także zbieżne z wnioskiem sformułowanym w toku rozprawy przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przez Zastępcę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Pana Damiana Grzelkę. Rzecznik wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia RKO i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, argumentując, że RKO nie ustaliła w istocie, czy doszło do naruszenia przepisów dotyczących inwentaryzacji, nie określiła jakie aktywa i pasywa jednostki powinny podlegać inwentaryzacji. Tym samym RKO zaniechała ustaleń faktycznych pozwalających na ustalenie, które przepisy ustawy o rachunkowości miałyby w sprawie zastosowanie, co warunkuje, zgodnie z przepisami uondfp, przypisanie odpowiedzialności w zakresie naruszenia dyscypliny finansów publicznych na podstawie art. 18 pkt 1 uondfp.

Główna Komisja Orzekająca podziela stanowisko zaprezentowane przez Zastępcę Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Pana Damiana Grzelkę.

W ocenie Głównej Komisji Orzekającej nie ulega wątpliwości, że Regionalna Komisja Orzekająca nie ustaliła w sposób wymagany przepisami uondfp stanu faktycznego sprawy, a co za tym idzie nie dokonała analizy, które przepisy ustawy o rachunkowości miałyby w sprawie zastosowanie. Poprzestała jedynie na powieleniu ustaleń faktycznych zawartych we wniosku o ukaranie oraz dokumentach przekazywanych Rzecznikowi przez Panią (...) - Dyrektora (...) (patrz m.in. pkt V Protokołu z rozprawy przed RKO – karta 54) tj.:

- 1) skierowanym do Rzecznika zawiadomieniu z dnia 18 grudnia 2017 r.,
- 2) oświadczeniu z dnia 3 stycznia 2018 r., stanowiącym załącznik nr 1 do skierowanego do Rzecznika pisma Pani (...), Dyrektora (...) z dnia 8 stycznia 2018 r. (...) z dnia w którym Pani (...)stwierdziła, że w młodzieżowym (...)nie było przeprowadzonej inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz inwentaryzacja nie została rozliczona do 15 stycznia 2015 r.,
- 3) dokumentach stanowiących załączniki nr 2, 3, 4 do skierowanego do Rzecznika pisma Pani (...), Dyrektora Młodzieżowego (...)z dnia 8 stycznia 2018 r.,
- 4) oświadczeniu z dnia 4 kwietnia 2018 r., w którym Pani (...)stwierdziła, że ostatnia inwentaryzacja przeprowadzona zgodnie z Zarządzeniem Dyrektor (...) przeprowadzona została 31 grudnia 2012 r.,

stanowiących podstawę sformułowanego przez Rzecznika wniosku o ukaranie.

Rzecznik we wniosku o ukaranie (karta 46) wskazał m.in., że „Wobec oświadczenia (...) – obecnego Dyrektora jednostki – ostatnia udokumentowana inwentaryzacja w Młodzieżowym (...)została przeprowadzona na dzień 31 grudnia 2012 r. Wobec czego z faktu nieprzeprowadzenia inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2014 roku w ocenie Rzecznika należy przyjąć, że powyższe terminy (tj. określone w Zarządzeniu Dyrektora Nr (...) z dnia (...) marca 2009 r. Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...)– przypis GKO) nie zostały zachowane, co nie tylko stanowiło naruszenie wskazanego przepisu wewnętrznego, ale przede wszystkim naruszało postanowienia art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości.”.

W swoim odwołaniu Obwiniona podniosła m.in., że „*sprawy ostatniej inwentaryzacji nie potraktowała bez należytej staranności*”, jednak nie składała wyjaśnień, bo nie była w stanie dostarczyć niezbędnych dowodów na podejmowanie przez nią czynności w tym zakresie. Obwiniona wyjaśniła, że z powziętej przez nią informacji wynikało, że brak jest dokumentacji z przeprowadzonej inwentaryzacji. Stwierdziła, że obecnie w Młodzieżowym (...) nie pracuje żadna osoba z komisji inwentaryzacyjnej, a z placówki została również zwolniona ówczesna księgowa.

Odnosząc powyższe ustalenia Rzecznika oraz twierdzenia Obwinionej zawarte w odwołaniu Główna Komisja Orzekająca wskazuje na treść art. 89 ust. 1 uondfp, który formułuje zasadę prawdy i bezpośredniości w postępowaniu w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wynikający z art. 89 ust. 1 uondfp obowiązek wyczerpującego zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego stanowi podstawową zasadę postępowania dowodowego, będącego etapem postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Konieczne jest uwzględnienie tej zasady przez organy orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy dokonywaniu wykładni przepisów odnoszących się do postępowania dowodowego.

W literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej (orzeczenie GKO z dnia 25 września 2006 r., DF/GKO-4900-48/61/RN-25/06/1364) adresatem zasady prawdy są organy postępowania, a nie obwiniony. Skorzystanie przez obwinionego z prawa do odmowy składania wyjaśnień lub wniosków dowodowych nie zwalnia komisji orzekającej z obowiązku wnikliwego i kompleksowego wyjaśnienia okoliczności sprawy. Niekompletny materiał dowodowy znajdujący się w aktach sprawy nie może stanowić podstawy rozstrzygnięcia w sprawie (Ludmiła Lipiec Warzecha, Komentarz do ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Lex).

Odnosząc treść normatywną art. 89 ust. 1 uondfp do ustaleń faktycznych poczynionych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawie będącej przedmiotem odwołania Obwinionej Główna Komisja Orzekająca stwierdza, że Regionalna Komisja Orzekająca nie mogła w oparciu o materiał dowodowy zebrany w sprawie orzec o odpowiedzialności Obwinionej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...) według stanu na dzień 31

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

grudnia 2014 r., z naruszeniem art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości z następujących względów.

Stosownie do brzmienia art. 18 pkt 1 uoondfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, 398 i 650).

Znamiona przywołanego powyżej naruszenia dyscypliny finansów publicznych wypełniają następujące zachowania:

- 1) zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 2) zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji,
- 3) przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości,
- 4) rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Artykuł 18 pkt 1 uoondfp formułuje zatem cztery alternatywnie określone czyny dotyczące inwentaryzacji. Po ustaleniu przez komisję orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanu faktycznego w danej sprawie na tej komisji spoczywa obowiązek dokonania właściwej kwalifikacji prawnej. Regionalna Komisja Orzekająca uznała Obwinioną za odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...)według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., a zatem za pierwsze z wyżej wymienionych zachowań.

W piśmiennictwie (Ludmiła Lipiec Warzecha, Komentarz do ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Lex) wskazuje się, że o „(...) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji można mówić w sytuacji, gdy kierownik jednostki zaniechał zainicjowania procesu inwentaryzacji, niewydając zarządzenia o jej przeprowadzeniu, lub gdy w dokumentach wewnętrznych regulujących funkcjonowanie jednostki nie ustalono obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji określonych składników majątkowych i nie wyznaczono osób odpowiedzialnych za realizację tych obowiązków. O zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji można mówić także wówczas, gdy wprowadzie stosowne zarządzenie zostało wydane przez kierownika jednostki i realizację poszczególnych

obowiązków inwentaryzacyjnych przypisano pracownikom jednostki, jednakże wyznaczone osoby zadań nie realizują. W takiej sytuacji zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji nie można przypisać kierownikowi jednostki. Jego odpowiedzialność rozpatrywać można jedynie w kontekście wadliwej realizacji kontroli zarządczej w jednostce, co jednak nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych wypełnia nie tylko zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji w pełnym zakresie, penalizacji podlega również brak inwentaryzacji nawet wycinkowej grupy aktywów i pasywów. (...)

Główna Komisja Orzekająca podkreśla, że ustawodawca dla ustalenia znamion czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 ust. 1 uoondfp odsyła do przepisów materialnoprawnych innej ustawy, jakimi są przepisy ustawy o rachunkowości.

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości, rachunkowość jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja umożliwia doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym (weryfikację wiarygodności danych zgromadzonych w systemie rachunkowości), a tym samym zapewnia rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego oraz umożliwia rozliczenie osób odpowiedzialnych za powierzone mienie.

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Z kolei prowadzenie ksiąg rachunkowych powinno się odbywać zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.) oraz rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911 z późn. zm.).

Aby zatem ocenić, czy inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie czy niezgodnie z przepisami, należy to uczynić przede wszystkim w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości (orzeczenie GKO z dnia 29 listopada 2007 r., DF/GKO-4900-64/68/07/2818). Jednostki są zobowiązane do przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 3 „Inwentaryzacja” ustawy o rachunkowości. Przepisy tej ustawy określają zasady (metody, zakres, terminy i częstotliwość) inwentaryzacji składników aktywów i pasywów jednostki, a także tryb postępowania jednostki w związku z przeprowadzoną inwentaryzacją. Z przepisów wynika obowiązek zarówno odpowiedniego udokumentowania, jak i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych wyników inwentaryzacji. Przepisy nie regulują procedur związanych z organizacją i sposobem (techniką) przeprowadzania inwentaryzacji, w tym spisu z natury — jest to sprawa wewnętrzna jednostki.

W orzeczeniu z 24 października 2011 r., BDF1/4900/91/97/11/2841 (BO), Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, że zgodnie z art. 18 pkt 1 uoondfp, naruszeniem są działania lub zaniechania działania dokonane w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. W konsekwencji należy uznać, że nie będą stanowić naruszenia dyscypliny finansów publicznych te działania lub zaniechania działania, które wynikają z wewnętrznych instrukcji, wytycznych dotyczących sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji. Mimo podkreślenia faktu naruszenia wyłącznie przepisów ustawowych (nie zaś przykładowo zarządzeń), jako przesłanki odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, obowiązki proceduralne i organizacyjne w zakresie inwentaryzacji wynikają też z m.in. z instrukcji inwentaryzacyjnych i zarządzeń w sprawie inwentaryzacji (Tomasz Bolek, Katarzyna Borowska, Anna Kościńska-Paszkowska, Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz, wyd. II).

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Powyższe rozważania odnoszą się także do czynu polegającego na zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji, którego popełnienie zostało przypisane przez Regionalną Komisję Orzekającą Obwinionej, ponieważ, jak już wskazano powyżej, przepisy ustawy o rachunkowości określają m.in. metody inwentaryzacji, do których przypisane są określone grupy aktywów i pasywów (art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości), a także terminy i częstotliwość inwentaryzacji (art. 26. ust. 3 ustawy o rachunkowości).

W myśl art. 26 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o rachunkowości jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:

- 1) 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.

## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Z powyższego wynika, że ustawa o rachunkowości wyróżnia trzy sposoby porównania stanów faktycznych ze stanem ewidencyjnym (metody inwentaryzacji), do których przypisane są określone grupy aktywów i pasywów tj. spis z natury, uzgodnienie sald oraz weryfikację.

Art. 26 ust. 2 ustawy o rachunkowości precyzuje dodatkowo, że inwentaryzacja 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.

Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1-5 ustawy o rachunkowości termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:

- 1) składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym;
- 2) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową - przeprowadzono raz w ciągu 2 lat;
- 3) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - przeprowadzono raz w ciągu 4 lat;
- 4) zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki - przeprowadzono raz w roku;
- 5) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną - przeprowadzono raz w roku.



## Sygn. akt BDF1.4800.90.2018

Jak wynika z analizy przywołanych powyżej przepisów ustawy o rachunkowości dopiero ustalenie, jakie składniki majątkowe występują w danej jednostce pozwala m.in. na określenie, czy w danej jednostce doszło do zaniechania inwentaryzacji w terminach określonych w art. 26 ust. 3 pkt 1-5 ustawy o rachunkowości oraz możliwe jest określenie zakresu tego zaniechania.

Odnosząc powyższe regulacje do poczynionych przez Regionalną Komisję Orzekającą ustaleń faktycznych stanowiących podstawę przypisania Obwinionej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji, GKO podkreśla, że ustalenia RKO opisane w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia ograniczyły się jedynie do lakonicznego stwierdzenia, że w Młodzieżowym (...)nie przeprowadzono inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz, że inwentaryzacja nie została rozliczona do dnia 15 stycznia 2015 r. a także, że ostatnia udokumentowana inwentaryzacja w Młodzieżowym (...) została przeprowadzona 31 grudnia 2012 r.

Co istotne, Regionalna Komisja Orzekająca dokonała ustaleń wyłącznie w oparciu o treść oświadczeń składanych przez Panią (...), Dyrektora Młodzieżowego (...) oraz treść udostępnionych przez nią Rzecznikowi wewnętrznych aktów prawnych w zakresie procedur inwentaryzacyjnych obowiązujących w tej jednostce, nie podejmując próby weryfikacji w oparciu o inne środki dowodowe, czy oświadczenia te odzwierciedlają stan rzeczywisty. Dokonanie przez RKO pogłębionej weryfikacji tych oświadczeń wydaje się w pełni zasadne, mając na względzie nie tylko wyrażoną w art. 89 ust. 1 uondfp zasadę prawdy i bezpośredniości postępowania, obowiązującą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ale także zawarte w odwołaniu twierdzenia Obwinionej, z których pośrednio można wywieść, że przewidziana przepisami o rachunkowości inwentaryzacja została w jednostce przeprowadzona, ale istnieją trudności w zgromadzeniu dokumentacji, która by ten fakt potwierdzała. Rozpatrując ponownie sprawę Regionalna Komisja Orzekająca powinna rozważyć możliwość przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka tj. głównej księgowej zatrudnionej w Młodzieżowym (...) w roku 2014 r. na okoliczność ustalenia, czy inwentaryzacja został w jednostce przeprowadzona według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., a jeśli tak, ustalenia gdzie znajduje się dokumentacja dotycząca przeprowadzonej inwentaryzacji.

Podkreślenia wymaga, że Regionalna Komisja Orzekająca w części dotyczącej ustaleń faktycznych skupiła się wyłącznie na analizie postanowień Załącznika nr 1 pkt 4, pn. *Metody i terminy inwentaryzowania składników majątkowych* do Zarządzenia Dyrektora (...)z dnia 31 marca 2009 r. - Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...)oraz Instrukcji inwentaryzacyjnej Młodzieżowego (...)wprowadzonej Zarządzeniem Dyrektora (...) z dnia (...) listopada 2008 r. traktując tę analizę jako wystarczającą w zakresie dokonanych przez RKO ustaleń faktycznych. W ocenie GKO takie działanie RKO stoi w wyraźnej sprzeczności z treścią normatywną przepisów art. 26 ust. 1 i 3 ustawy o rachunkowości, które wymagają, aby przy ocenie, czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 ust. 1 uoofp dokonać uprzedniego zidentyfikowania składników majątkowych podlegających inwentaryzacji w danej jednostce. To z kolei pozwala na dalszą analizę zastosowania właściwych metod inwentaryzacji, a co z tym związane, także terminów przeprowadzenia inwentaryzacji, które, jak stanowi art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości, są różne dla poszczególnych rodzajów składników majątkowych.

W tym zakresie Główna Komisja Orzekająca zwraca uwagę w szczególności na następujące uchybienia Regionalnej Komisji Orzekającej, które w ocenie GKO, powodują, że sprawa powinna być ponownie przeanalizowana przez Regionalną Komisję Orzekającą.

Po pierwsze, na co także zwrócił uwagę Zastępca Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, Pan Damian Grzelka, Regionalna Komisja Orzekająca nie odniosła się do rozbieżności przepisu art. 26 ustawy o rachunkowości oraz treści Załącznika nr 1 pkt 4, pn. *Metody i terminy inwentaryzowania składników majątkowych* do Zarządzenia Dyrektora Nr (...)z dnia (...) marca 2009 r. - Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...), Załącznik ten we fragmencie „Terminy inwentaryzowania składników majątkowych” stanowi m.in. że składniki majątkowe obejmujące środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie znajdujące się na terenie niestrzeżonym podlegają inwentaryzacji co dwa lata, podczas gdy przepisy ustawy o rachunkowości przewidują dla takich składników okres roczny, a w przypadku nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – okres 4-letni (art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości).

Co bardziej istotne, w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia w zakresie przeprowadzonej oceny prawnej rozpoznawanej sprawy Regionalna Komisja Orzekająca dokonała wykładni i analizy prawnej wyłącznie w zakresie dotyczącym przepisu art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, pomijając w ogóle zagadnienia dotyczące terminów przeprowadzenia inwentaryzacji, określonych w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

W tym miejscu należy także zwrócić uwagę na nieodniesienie się przez RKO w treści uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia w pełnym zakresie do treści sformułowanego przez Rzecznika wniosku o ukaranie oraz jego uzasadnienia. Rzecznik wniósł o uznanie Obwinionej odpowiedzialną za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...) według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r., co spowodowało naruszenie art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W uzasadnieniu wniosku o ukaranie Rzecznik wskazał, że nieprzeprowadzenie przez Obwinioną inwentaryzacji w kierowanej przez nią jednostce na dzień 31 grudnia 2014 r. nie tylko stanowiło naruszenie obowiązujących w jednostce przepisów wewnętrznych, ale przede wszystkim naruszało postanowienia art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości (karta 46). W innym fragmencie uzasadnienia wniosku o ukaranie stwierdza natomiast, że zaniechanie przeprowadzenia przez Obwinioną przeprowadzenia inwentaryzacji w zakresie wskazanym we wniosku o ukaranie, jest niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o rachunkowości. Ustalenie, które przepisy prawa materialnego zostały naruszone przez Obwinioną stanowią istotę postępowania prowadzonego przez Regionalną Komisję Orzekającą. Wydaje się, że RKO temu obowiązkowi nie sprostała.

Regionalna Komisja Orzekająca przypisując Obwinionej odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp poprzez zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji w Młodzieżowym (...) według stanu na dzień 31 grudnia 2014 r. jako naruszoną normę prawa materialnego wskazała wyłącznie art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W uzasadnieniu orzeczenia RKO w ogóle nie odniosła się do oceny prawnej, czy doszło do naruszenia przez Obwinioną art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Rozpatrując ponownie sprawę Regionalna Komisja Orzekająca powinna rozważyć uzupełnienie niedostatków zgromadzonego dotychczas materiału dowodowego w sposób umożliwiający RKO kompleksową ocenę prawną, czy i w jakim zakresie doszło do

naruszenia przez Obwinioną terminów przeprowadzenia inwentaryzacji określonych w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Po drugie Główna Komisja Orzekająca zwraca także uwagę na braki w zgromadzonym przez Regionalną Komisję Orzekającą materiale dowodowym w zakresie dotyczącym obowiązujących w Młodzieżowym (...) przepisów wewnętrznych dotyczących inwentaryzacji. Zgodnie z treścią Załącznika nr 1 pkt 4, pn. *Metody i terminy inwentaryzowania składników majątkowych* do Zarządzenia Dyrektora Nr (...) /2009 z dnia (...) marca 2009 r. - Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...) „*Sposoby i terminy przeprowadzenia inwentaryzacji oraz zasady jej dokumentowania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych wynikają z art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości oraz zakładowej instrukcji inwentaryzacji stanowiącej załącznik nr 5 do Zarządzenia*”. W aktach sprawy Główna Komisja Orzekająca nie odnalazła załącznika nr 5 do Zarządzenia Dyrektora Nr (...) z dnia (...) marca 2009 r. - Zasady (Polityka) rachunkowości Młodzieżowego (...). Regionalna Komisja Orzekająca podczas ponownego rozpoznawania sprawy powinna ustalić, czy załącznik ten w ogóle istnieje, a jeśli tak zapoznać się z jego treścią, a także zbadać, jaka jest merytoryczna relacja postanowień tego załącznika do postanowień Instrukcji inwentaryzacyjnej Młodzieżowego (...) wprowadzona Zarządzeniem Dyrektora Nr (...) z dnia (...) listopada 2008 r., która jest dokumentem chronologicznie wcześniejszym.

Niezależnie od powyższych ustaleń Główna Komisja Orzekająca podkreśla także, że Regionalna Komisja Orzekająca nie dokonała, zgodnie z ustawowym obowiązkiem wynikającym z art. 24 ust. 1 uondfp, porównania stanu prawnego obowiązującego w czasie popełnienia czynu ze stanem prawnym obowiązującym w czasie orzekania. Nawet jeśli RKO takich ustaleń faktycznie dokonała proces ten nie znalazł w żaden sposób odzwierciedlenia w treści uzasadnienia orzeczenia RKO. Jest to istotny defekt formalny orzeczenia, który jest uznawany za uniemożliwiający prawidłową kontrolę instancyjną treści zaskarżonego orzeczenia.

Główna Komisja Orzekająca wyjaśnia także, że bez znaczenia dla rozstrzygnięcia podjętego przez GKO w tej sprawie pozostaje okoliczność, że Regionalna Komisja Orzekająca zakwalifikowała odwołanie jako wniosek o umorzenie orzeczonych kosztów postępowania (karta 67). Analiza odwołania doprowadziła bowiem GKO do uznania, że odwołanie nie zostało ograniczone tylko do wniosku o umorzenie kosztów.

**Sygn. akt BDF1.4800.90.2018**

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