

Warszawa, 23 lutego 2012 r.



GLÓWNA KOMISJA ORZEKAJĄCA

w Sprawach o Naruszenie
Dyscypliny Finansów Publicznych

BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76

ORZECZENIE

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

Przewodniczący:	<i>Członek GKO:</i>	Paweł Kryczko
Członkowie:	<i>Członek GKO:</i>	Agata Kasica (spr.)
	<i>Członek GKO:</i>	Ireneusz Piasecki
Protokolant:		Hanna Kąkol

rozpoznała na rozprawie w dniu **23 lutego 2012 r.** - przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Pana **Roberta Wydry** – odwołanie wniesione przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...) zam. (...) – pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej z 30 listopada 2011 r., sygn. akt: DFP-RKO-540-33/9/11. Zaskarżonym orzeczeniem Regionalna Komisja Orzekająca uniewinniła Pana (...) od zarzutu 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, polegającego na przeprowadzeniu w IV kwartale 2010 r. inwentaryzacji podstawowych środków trwałych w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust. 1 w zw. z art. 27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.) – z uwagi na to, że w zarzucanym czynie brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Komisja Orzekająca I instancji orzekła, że koszty postępowania w niniejszej sprawie ponosi Skarb Państwa.

Główna Komisja Orzekająca - biorąc pod uwagę zebrane w sprawie materiały - na podstawie art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.) – zwanej dalej ustawą,

orzeka:

na podstawie **art. 147 ust. 1 pkt 3** w zw. z art. 146 ust. 2 ustawy uchyla orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy

Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Białymstoku oraz przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji.

Pouczenie:

Na niniejsze orzeczenie środek zaskarżenia nie przysługuje.

UZASADNIENIE

Na podstawie zawiadomienia Naczelnika Wydziału Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej z dnia 12 lipca 2011 r. o ujawnionym w trakcie kontroli gospodarki finansowej naruszeniu dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Gminy (...) - Zastępca Rzecznika dyscypliny finansów publicznych przy RIO wszczął postępowanie wyjaśniające. Po przeprowadzeniu postępowania, 26 października 2011 r., Rzecznik skierował do Regionalnej Komisji Orzekającej wniosek o ukaranie Pana (...) - Wójta Gminy (...), zarzucając mu naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej zwaną też – uondfp), polegające na przeprowadzeniu w IV kwartale 2010 r. inwentaryzacji „podstawowych środków trwałych” w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust. 1 w zw. z art. 27 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

W uzasadnieniu wniosku, Rzecznik - powołując się na ustalenia kontroli - stwierdził, że Obwiniony, Zarządzeniem nr 95/10 z 8 października 2010 r. zarządził przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury „środków trwałych powyżej 3500 zł”, paliwa i innych materiałów opałowycych w Urzędzie, w jednostkach oświatowych i OSP oraz powołał właściwą komisję inwentaryzacyjną. Przedłożona kontrolującym dokumentacja inwentaryzacji obejmowała nieponumerowane arkusze spisu z natury dotyczące materiałów opałowycych, niepodpisane arkusze o nazwie „zestawienie różnic inwentaryzacyjnych”, w których wykazano stan środków trwałych na dzień 30 listopada 2010 r. oraz niepodpisane i nieopatrzone datami arkusze spisu z natury środków trwałych. Poza wyżej wymienioną, żadnej innej dokumentacji wymaganej postanowieniami wydanego przez wójta zarządzenia, między innymi, harmonogramu inwentaryzacji, oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych, arkuszy spisów z natury sporządzonych według wymogów wewnętrznych, protokołów ustaleń zgodności stanu wynikającego ze spisu ze stanem ewidencyjnym, nie przedłożono kontrolującym, ani Rzecznikowi w toku postępowania wyjaśniającego.

Z wyjaśnień złożonych przez Skarbnika Gminy wynika, że podczas inwentaryzacji, spisu dokonano na niewłaściwych drukach, które podczas kontroli RIO przepisano na właściwe arkusze oraz uzupełniono istniejące braki. Rzecznik stwierdził jednak, że wyjaśnienia te nie pokrywają się z rzeczywistością wynikającą z załączonych dokumentów.

W wyjaśnieniach przesłanych Rzecznikowi (...) wskazał, że nie był świadomy przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami, w tym z wydaną przez niego instrukcją inwentaryzacyjną. Pracownicy nie poinformowali go o nieprawidłowościach. Rzecznik, odnosząc się do tych wyjaśnień, stwierdził, że art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości wymaga, aby inwentaryzacja drogą spisu z natury polegała na spisaniu ilości składników majątku z natury, wycenie tych ilości, porównaniu z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnieniu i rozliczeniu ewentualnych różnic. Zgodnie natomiast z art. 27 wymienionej ustawy, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a

stanem wykazanym w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Ponadto Rzecznik podał, że ostatnia inwentaryzacja w Urzędzie miała miejsce w 2006 r.

Obowiązek okresowego ustalania i sprawdzania - poprzez inwentaryzację - rzeczywistego stanu aktywów i pasywów - jak podkreślił Rzecznik - jest jednym z elementów rachunkowości określonych w art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 tej ustawy odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru (również w przypadku, gdy obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą) - ciążą na kierowniku jednostki. W związku z powyższym Rzecznik wnioskował o uznanie pana (...) pełniącego w dacie popełnienia naruszenia funkcję Wójta Gminy (...), odpowiedzialnym za stwierdzone nieprawidłowości wypełniające znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jako kierownik jednostki - Obwiniony odpowiada bowiem za całość gospodarki finansowej z mocy art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz z mocy art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości 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 zgodą.

Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia.

Regionalna Komisja Orzekająca, po przeprowadzeniu rozprawy 30 listopada 2011 r., wydała orzeczenie, którym uniewinniła (...) od zarzutu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegającego na przeprowadzeniu w IV kwartale 2010 r. inwentaryzacji „podstawowych środków trwałych” w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust. 1 w zw. z art. 27 ustawy o rachunkowości - z uwagi na to, iż w zarzucanym czynie - zdaniem Komisji I instancji - brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W uzasadnieniu RKO stwierdziła, że Obwiniony nie negował ustalenia, iż inwentaryzacja dokonana w drodze spisu z natury była przeprowadzona nieprawidłowo. Obwiniony podkreślił jednak, że była ona przeprowadzona i rozliczona. Przyznał, że nie „dokonał” należytej kontroli spisu z natury, mimo tego, iż miał taką możliwość i powinien był to uczynić, jako kierownik jednostki. Jednakże RKO nie dopatrzyła się podstaw do postawienia Obwinionemu zarzutu naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uonpdf. RKO, odnosząc się do wniosku o ukaranie, stwierdziła, że Rzecznik zarzut naruszenia dyscypliny finansów oparł na przesłance podmiotowej sformułowanej w art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym to kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie - określonych ustawą - obowiązków w zakresie rachunkowości, 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 zgodą.

Zdaniem RKO, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma charakter zindywidualizowany, a można ją przypisać za realizację znamion czynu, który został określony w ustawie i był zawiniony. Uwzględniając te zasady, RKO stwierdziła, że kierownik jednostki może ponosić odpowiedzialność za cudze zachowania tylko wówczas, gdy ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przewiduje tak sformułowane znamiona. W dacie orzekania przez RKO miało to miejsce w odniesieniu do czynów określonych w art. 5 ust. 2, art. 11 ust. 2, art. 16 ust. 2, art. 17 ust. 7, art. 17a ust. 5 uonpdf, czy też w sytuacji wydania polecenia, o którym mowa w art. 19 ust. 3 uonpdf. Jak stwierdziła RKO, w pozostałych przypadkach przypisanie odpowiedzialności uzależnione jest od istnienia osobistej realizacji znamion czynu przez Obwinionego oraz ustalenia zawinienia. Zdaniem RKO, nie można na grunt

reżimu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przenieść zakresu i określenia podmiotu odpowiedzialności z innego aktu (którym w rozpatrywanym przypadku jest ustawa o rachunkowości). Dalej RKO podniosła, że ustawa o rachunkowości posługuje się pojęciem odpowiedzialności w innym niż ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a mianowicie „powinnościowym” znaczeniu.

W kontekście niniejszych rozważań Komisja I instancji uznała, że czyn określony w art. 18 pkt 1 uoondfp został sformułowany w taki sposób, że odpowiedzialność za jego popełnienie może być przypisana tylko osobie, która bezpośrednio swoim zachowaniem wypełniła znamiona czynów polegających na zaniechaniu przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. W niniejszym przypadku spisu z natury dokonano w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, ale nie uczynił tego Obwiniony, a członkowie komisji inwentaryzacyjnej. Zdaniem RKO, Obwiniony oczywiście dopuścił do zaistnienia takiej niepożądanego sytuacji, ale nastąpiło to wskutek zaniedbania przez niego obowiązków w zakresie kontroli. Czyn o takich znamionach, tj. dopuszczenie do popełnienia naruszenia określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp, nie został przewidziany przez ustawodawcę, jako czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Od orzeczenia zostało wniesione odwołanie Rzecznika I instancji na niekorzyść Obwinionego. Rzecznik zaskarżył orzeczenie w całości, zarzucając orzeczeniu błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia poprzez przyjęcie, że kierownik jednostki nie może być podmiotem czynu określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp, jeżeli sam nie wykonuje czynności wyczerpujących dyspozycje tego czynu, co w konsekwencji doprowadziło do uniewinnienia (...). Rzecznik wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy Komisji I instancji do ponownego rozpoznania.

Odwołując się od wydanego orzeczenia, Rzecznik Dyscypliny finansów Publicznych I instancji wskazał, że „U podstaw zapadłego orzeczenia legła błędnie dokonana ocena, prawidłowo zgromadzonego materiału dowodowego, w świetle której kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za naruszenie określone w przepisie art. 18 ust. 1 uoondfp, o ile osobiście realizuje znamiona czynu w tym przepisie określone.” Zdaniem Rzecznika, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Komisji I instancji, że odpowiedzialność kierownika jednostki za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji pozostaje aktualna jedynie na gruncie ustawy o rachunkowości, natomiast w świetle ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownik jednostki może ponosić odpowiedzialność za cudze zachowanie tylko wówczas, gdy uoondfp przewiduje tak sformułowane znamiona czynu.

Nie zgadzając się z wydanym orzeczeniem Rzecznik I instancji wskazał, że odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wynika przede wszystkim z art. 4 pkt 2 uoondfp. Z kolei odpowiedzialność pracownika jednostki sektora finansów publicznych (art. 4 pkt 3 uoondfp) wiąże się z powierzeniem mu określonych obowiązków. Rzecznik stwierdził, że gdyby uznać racje Komisji I instancji, należałoby przyjąć, że ustawodawca pozostawił poza reżimem ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych takie stany faktyczne, w których naruszenia dopuszcza się pracownik, któremu nie powierzono określonych obowiązków, a naruszeń nie można przypisać kierownikowi jednostki, gdyż osobiście nie realizuje znamion czynu. Zdaniem Rzecznika, poza sporem pozostaje fakt, że odpowiedzialność ponosi się za popełnienie czynu (art. 19 ust. 1 uoondfp), dla niniejszej sprawy istotnym jest więc nie czy ale w jaki sposób realizuje się (popełnia się) czyn określony w art. 18 pkt 1 uoondfp.

Zgodnie z dyspozycją tego przepisu, ustawodawca penalizuje zachowania polegające na zaniechaniu przeprowadzenia bądź rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. Sam sposób przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji określa ustawa o rachunkowości, która

stanowi (art. 4 ust. 5) również, iż za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadkach, gdy określone obowiązki – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą, odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Kierownik jednostki nie może się „pozbyć” tej odpowiedzialności poprzez powierzenie obowiązków w tym zakresie innej osobie. Rzecznik wskazał, że kierownik jednostki realizuje (popełnia) czyn nie dlatego, że sam prowadzi pewne czynności inwentaryzacyjne niezgodne przepisami, lecz dlatego że dopuszcza, będąc za nie odpowiedzialnym, do tego, że są one realizowane (lub zaniechane) wbrew przepisom. Rzecznik wskazał także, że wywodzenie przez RKO odpowiedzialności kierownika jednostki wyłącznie z dyspozycji czynów określanych przez ustawę o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie jest prawidłowe. Odpowiedzialność tę należy wywodzić także z innych ustaw, w tym z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, art. 53 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, ale także z art. 4 pkt 2 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, bowiem ogół tych przepisów w sposób kompletny może wyznaczyć podmioty, które mogą ponosić odpowiedzialność za dany czyn i pozostawać w zgodzie z zasadą, że „(...) blankietowe typizacje czynów naruszających dyscyplinę finansów publicznych wypełniają liczne normy zawarte w innych ustawach, czy przepisach rangi podstawowej, koniecznych do odczytania treści znamion czynów”.

Rozprawa przed Główną Komisją Orzekającą odbyła się z udziałem Obwinionego w dniu 23 lutego 2012 r. Biorąc pod uwagę zgromadzony w sprawie materiał dowodowy GKO uznała, że odwołanie rzecznika I instancji złożone na niekorzyść Obwinionego zasługuje na uwzględnienie. W szczególności Główna Komisja Orzekająca zważyła, co następuje.

Poza sporem pozostaje stan faktyczny, który polegał na przeprowadzeniu w Urzędzie inwentaryzacji nie spełniającej wymogów ustawy o rachunkowości. Przeprowadzającym kontrolę pracownikom Regionalnej Izby Obrachunkowej okazano nieponumerowane arkusze spisu z natury dotyczące materiałów – węgiel, olej opałowy, olej napędowy, benzyna, niepodpisane „zestawienie różnic inwentaryzacyjnych”, w których wykazany był tylko stan środków trwałych na 30 listopada 2010 r. oraz arkusze spisu z natury środków trwałych - bez dat, podpisów osób materialnie odpowiedzialnych, członków komisji inwentaryzacyjnej, czy osób rozliczających. Innej dokumentacji inwentaryzacyjnej wymaganej postanowieniami Zarządzenia Wójta Nr 38/2008 z 30 listopada 2008 r. wprowadzającego „Instrukcję przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji składników majątkowych”, nie przedłożono zarówno kontrolującym, jak i Rzecznikowi I instancji w trakcie postępowania wyjaśniającego. Dokumentami tymi zgodnie z wewnętrznymi uregulowaniami winny być między innymi; harmonogram inwentaryzacji, oświadczenia osób materialnie odpowiedzialnych, arkusze spisu z natury sporządzone według wymogów wewnętrznych, protokoły ustalenia „zgodności stanu wynikającego ze spisu z natury ze stanem ewidencyjnym, ilościowo - wartościowe zestawienie różnic inwentaryzacyjnych, sprawozdanie z przebiegu prac inwentaryzacyjnych. Zatem w sposób bezsporny ustalono, że inwentaryzacja przeprowadzona w IV kwartale 2010 r., na podstawie wydanego przez Obwinionego Zarządzenia Nr 95/10 z dnia 8 października 2010 r. była przeprowadzona z naruszeniem przepisów art. 26 ust. 1 pkt 1, a w konsekwencji także art. 27 ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości w rozdziale 3 „Inwentaryzacja” wymienia obowiązki jednostek stosujących przepisy tej ustawy dotyczące terminów, metod oraz częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji, nie zawiera jednak zasad opisujących techniki jej przeprowadzenia i dokumentowania. Każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe powinna jednak posiadać własne wypracowane uregulowania w zakresie inwentaryzacji, uwzględniające jej wielkość, specyfikę oraz rodzaj posiadanych zasobów majątkowych. Uregulowania te winna włączyć do dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości, którą w formie pisemnej ustala

kierownik jednostki zobowiązany do tego na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika z ustawy o rachunkowości, która w art. 4 ust. 3 wskazuje, że rachunkowość jednostki obejmuje m. in. okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Za wykonywanie obowiązków z zakresu rachunkowości określonych ustawą o rachunkowości (dotyczy to także prawidłowego przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji), w tym z tytułu nadzoru, odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki, również w przypadku gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. Zgodnie z tym przepisem do obowiązków, których kierownik jednostki nie może przekazać innej osobie należy przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury. Interpretując ten przepis, GKO zauważa, że np. księgowy, który przejął odpowiedzialność za pozostałe obowiązki w zakresie rachunkowości, odpowiada jedynie za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald z kontrahentami oraz weryfikację sald aktywów i pasywów, których nie można poddać spisowi z natury, czyli nie odpowiada za inwentaryzację w formie spisu z natury.

Zatem w kwestii niezbywalnej odpowiedzialności kierownika jednostki za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury GKO podziela stanowisko Rzecznika I instancji wyrażone w odwołaniu, z którego wynika, że „u podstaw zapadłego orzeczenia legła błędnie dokonana przez Regionalną Komisję Orzekającą ocena, prawidłowo zgromadzonego materiału dowodowego, w świetle której kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za naruszenie określone w przepisie art. 18 ust. 1 uońdfp, w przypadku gdy osobiście realizuje znamiona czynu w tym przepisie określone”. Tym samym GKO nie podziela stanowiska Komisji I instancji, w myśl którego „odpowiedzialność kierownika jednostki za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji pozostaje aktualna jedynie na gruncie ustawy o rachunkowości”, natomiast jak dalej stwierdza Komisja I instancji „odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma charakter zindywidualizowany oraz można ją przypisać za realizację znamion czynu, który został określony w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i był zawiniony, (...) natomiast kierownik jednostki może ponosić odpowiedzialność za cudze zachowanie tylko wówczas, gdy uońdfp przewiduje tak sformułowane znamiona.”

GKO zauważa, że o ile prezentowany przez Komisję I instancji pogląd znajduje swoje uzasadnienie w prawie karnym - gdzie stosowana jest zasada, z której wynika możliwość ustalania zakresu znamion jedynie w ustawie, a stosowanie tzw. przepisów blankietowych, pozwalających na doprecyzowanie znamion w przepisach niższej rangi, dopuszczalne jest w ograniczonym zakresie, a nawet zasada ustawowego charakteru przepisów karnych ma charakter absolutny, o tyle znamiona czynów określone w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w większości interpretowane muszą być w powiązaniu z innymi przepisami określającymi obowiązki i odpowiedzialność. Ogólnie mówiąc dyscyplina finansów publicznych to przestrzeganie zasad prawidłowej gospodarki finansowej związanej z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych oraz dbałością o powierzone jednostkom sektora finansów publicznych mienie. Pojęcie to obejmuje zatem całokształt norm określających pożądane zachowanie się osób odpowiedzialnych za jej przestrzeganie. Natomiast zakres ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ogranicza się (w części materialnej) do wskazania zakresu i zasad odpowiedzialności za nieprzestrzeganie konkretnych, wskazanych w niej reguł odnoszących się do gospodarowania środkami publicznymi, uznanymi przez ustawodawcę za szczególnie istotne. („Dyscyplina Finansów Publicznych” Komentarz Tomasz Robaczyński, Piotr Gryśka Wydawnictwo C.H.BECK W-wa 2006.) Na gruncie niniejszej sprawy, do takich niewątpliwie zaliczyć należy nieprzestrzeganie zasad inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze spisu z natury.

GKO, rozpatrując odpowiedzialność Obwinionego, na wstępie zauważa, w przeciwieństwie do stanowiska RKO, że pod pojęciem inwentaryzacji, szczególnie przeprowadzanej w formie spisu z natury, rozumie się proces składający się z kilku następujących po sobie czynności, wzajemnie na

siebie oddziałujących i ściśle z sobą powiązanych. Analiza uzasadnienia Komisji I instancji daje podstawę do stwierdzenia, że RKO pojęcie inwentaryzacji przeprowadzanej drogą spisu z natury ograniczyła jedynie do jednej z czynności wchodzącej w zakres przepisu art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, a mianowicie fizycznego spisania inwentaryzowanego majątku z natury. Znalazło to wyraz w uzasadnieniu wydanego orzeczenia, w którym RKO stwierdziła cyt. „W rozpatrywanym przypadku spisu z natury, przeprowadzenie go w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości miało miejsce, ale nie uczynił tego Obwiniony, tylko członkowie komisji inwentaryzacyjnej”.

Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Jak wskazano wyżej, przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury jest wieloczynnościowym procesem. Procesu tego nie można podzielić na odrębne części, także w przypadku ustalania odpowiedzialności. Za inwentaryzację przeprowadzoną drogą spisu z natury od początku do końca odpowiada kierownik jednostki.(art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

Proces inwentaryzacji rozpoczyna wydanie przez kierownika jednostki „zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji”, w którym kierownik jednostki powołuje komisję inwentaryzacyjną, w tym jej przewodniczącego, ustala zakres, termin, rodzaj i metodę inwentaryzacji. Następnymi czynnościami jest spis z natury wymienionych w zarządzeniu składników majątkowych. Po zakończeniu spisu dokonuje się rozliczenia jej wyników - poprzez porównanie spisanych i wycenionych ilości składników majątkowych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Po ustaleniu ewentualnych różnic, dokonuje się ich weryfikacji sporządzając stosowny protokół, który zatwierdza kierownik jednostki. Dokument ten jest podstawą do rozliczenia wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji i kończy proces inwentaryzacji przeprowadzonej w formie spisu z natury. Tylko tak przeprowadzona, rozliczona i udokumentowana inwentaryzacja spełnia wymogi art. 26 ust. 1 pkt 1 i art. 27 ustawy o rachunkowości.

W niniejszej sprawie, przeprowadzona na podstawie zarządzenia nr 95/10 Wójta Gminy (...), inwentaryzacja (choć GKO ma poważne wątpliwości, czy czynności te można nazwać przeprowadzeniem inwentaryzacji) nie spełnia wymogów przywołanych powyżej przepisów. Zgodnie z 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 zgodą. Pomimo skutecznego przekazania odpowiedzialności innej osobie, kierownik nadal w każdym takim przypadku, w dalszym ciągu, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, ale z tytułu nadzoru, a nie odpowiedzialności bezpośredniej. Ustawa o rachunkowości przewiduje jeden wyjątek (ten wyjątek ma zastosowanie w niniejszej sprawie), kiedy kierownik jednostki nie może przekazać odpowiedzialności innej osobie za jej zgodą - dotyczy on odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury. Ta forma inwentaryzacji, co wcześniej już podnoszono, wymaga bowiem podjęcia stosownych decyzji, do których upoważniony jest wyłącznie kierownik jednostki; między innymi powołania komisji, ustalenia daty spisu, wyznaczenia osób przeprowadzających spis, przygotowania terenu objętego spisem, zapewnienia obecności przy spisie osób odpowiedzialnych za poszczególne składniki aktywów (Komentarz do ustawy o rachunkowości, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o. Gdańsk 2011 r., podobne stanowisko zajmuje Tomasz Gabrusewicz w artykule „Rola kierownika, jako osoby odpowiedzialnej za jednostkę w obszarze rachunkowości” - Monitor Rachunkowości i Finansów nr 2/2007). Obwiniony nie mógł więc przekazać i nie przekazał odpowiedzialności w zakresie prowadzenia inwentaryzacji w formie spisu z natury innej osobie.

Reasumując, po przeprowadzonej rozprawie i wnikliwej analizie niniejszej sprawy, Główna Komisja Orzekająca uznała za uzasadnione argumenty przywołane w odwołaniu złożonym przez Rzecznika I instancji na niekorzyść Obwinionego i orzekła o uchyleniu orzeczenia i przekazaniu

sprawy Komisji I instancji do ponownego rozpatrzenia, stosownie do dyspozycji art. 146 ust. 2 uondfp, czyniąc zadość zasadzie dwuinstancyjności postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 72 uondfp).