



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

Warszawa, dnia 11 stycznia 2018 r.

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

Przewodniczący: *Członek GKO:*

Klaudia Stelmaszczyk

Członkowie: *Przewodniczący GKO:*

Mariusz Jerzy Golecki

Członek GKO:

Sławomir Franek (spr.)

Protokolant:

Paweł Matusiak

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Anny Rotter, po rozpoznaniu, na rozprawie w dniu 11 stycznia 2018 r., odwołania złożonego przez Obrońcę Obwinionego (...) – zam. (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 23 maja 2017 r. sygn. akt: RIO.XII.53-12/2017, którym Komisja, uznała (...) – pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta (...), odpowiedzialnym za naruszenia dyscypliny finansów publicznych (cyt. z sentencji):

„1. z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na tym, że:

- w dniu 22 lipca 2015 r. w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2015 r. wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez ujęcie w niniejszym sprawozdaniu, w wierszu D. 11 kredyty i pożyczki, w poz. wykonanie, kwoty 3.528.619,34 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej według stanu na dzień 30 czerwca 2015 r. wykonane przychody z tytułu kredytów i pożyczek wynosiły 2.528.619,34 zł (saldo Ma konta 133/08 „Rachunek budżetu” wynosiło 28.619,34 zł, obroty strony Ma konta 134 „Kredyty bankowe” wynosiły 2.500.000,00 zł, obroty strony Ma konta 260 „Zobowiązania finansowe” wynosiły 0,00 zł), co daje różnicę 1.000.000,00 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015) oraz § 13 pkt 5 lit. a załącznika 39 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego”;
- w dniu 10 lutego 2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-Z Urzędu Gminy (...) o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonym według stanu na koniec IV kwartału 2015 r., wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez brak ujęcia w niniejszym sprawozdaniu w wierszu E 4.1 – wymagalnych zobowiązań z tytułu dostaw i usług - 0,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej saldo konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” wg stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. wynosiły 65.256,46 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1773), § 2 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań” do rozporządzenia;
- w dniu 10 lipca 2015 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonym według stanu na koniec II kwartału 2015 r., wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu w wierszu E 2 – kredyty i pożyczki kwoty 17.040.033,18 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej salda Ma konta: 133 „Rachunek budżetu” wynosił 28.619,35 zł, 134 „Kredyty bankowe” wynosiły

15.614.590,84 zł, 260 „Zobowiązania finansowe” wynosiły 396.823,00 zł, co daje łączną kwotę 16.040.033,19 zł, co daje różnicę 1.000.000,00 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1773);

- w dniu 10 lutego 2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. Urzędu (...), wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu w wierszu N3.2 depozyty na żądanie kwoty 174.525,44 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wg stanu na koniec 31 grudnia 2015 r. powinna być wykazana kwota 237.436,99 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 1773), § 13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań” do rozporządzenia;
- w dniu 23 marca 2016 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. (korekta nr 1), wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu, w kolumnie 7 „dochody wykonane”, w:
 - dziale 700, rozdziale 70005 § 0870 kwoty 148.299,39 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 148.401,59 zł, co daje różnicę 102,20 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75011 § 2010 kwoty 42.590,20 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 50.311,00 zł, co daje różnicę 7.720,80 zł,
 - dziale 801, rozdziale 80103 § 2030 kwoty 97.535,82 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 106.932,00 zł, co daje różnicę 9.396,18zł,
 - dziale 801, rozdziale 80104 § 203 kwoty 56.200,82 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 57.285,00 zł, co daje różnicę 1.084,18 zł,

- dziale 801, rozdziale 80106 § 2030 kwoty 68.035,48 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 71.288,00 zł, co daje różnicę 3.252,52 zł,
- dziale 852, rozdziale 85295 § 2010 kwoty 209,04 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 227,00 zł, co daje różnicę 17,96 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015);
- w dniu 31 marca 2016 r. w sprawozdaniu Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu, w kolumnie 7 „Zobowiązania wg stanu na koniec okresu sprawozdawczego ogółem” w:
 - dziale 600, rozdziale 60095, § 4040 kwoty 21.404,91 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 67.072,62 zł, co daje różnicę 45.667,71 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75011, § 4040 kwoty 1.477,91 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 4.874,78 zł, co daje różnicę 3.396,87 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75023, § 4040 kwoty 21.993,98 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 72.540,90 zł, co daje różnicę 50.546,92 zł,
 - dziale 801, rozdziale 80113, § 4040 kwoty 650,32 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 2.143,43 zł, co daje różnicę 1.493,11 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, § 9 ust. 1 i 2 pkt 4 załącznika 39 „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej;

- nie sporządził i nie przekazał do dnia 1 lutego 2016 r. kwartalnego sprawozdania jednostkowego Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r., które sporządzono i przekazano w dniu 10 lutego 2016 r. do Urzędu (...), czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) oraz § 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z załącznikiem nr 7 „Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” - rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1773);
 - nie sporządził i nie przekazał do dnia 1 lutego 2016 r. kwartalnego sprawozdania jednostkowego Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r., które sporządzono i przekazano w dniu 10 lutego 2016 r. do Urzędu (...), czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) oraz § 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z załącznikiem nr 7 „Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” - rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1773);
2. z art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na tym, że przeprowadził w okresie od dnia 30 grudnia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. inwentaryzację stanu środków na rachunkach bankowych, metodą potwierdzenia salda środków pieniężnych na rachunkach bankowych, na podstawie Zarządzenia (...) z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej składników majątkowych według stanu na dzień 29 grudnia 2015 r., w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez nieodpowiednie udokumentowanie i powiązanie z zapisami ksiąg rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych oraz niewyjaśnienie i nierozliczenie ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic inwentaryzacyjnych w łącznej kwocie 2.501,44 zł, czym naruszył art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz.1047);”.

Komisja Orzekająca I instancji wymierzyła Panu (...) karę nagany i obciążyła Obwinionego obowiązkiem zwrotu kosztów postępowania na rzecz Skarbu Państwa w wysokości 316,18 zł,

orzeka

na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1311 z późn. zm.) zwanej dalej 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

W dniu 23 maja 2017 r. zapadło orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie (dalej RKO lub Komisja) wydane w sprawie o sygn. akt RIO.XII.53 -12/2017.

Na mocy powyższego orzeczenia obwiniony (...) sprawujący funkcję Wójta Gminy (...) został uznany za odpowiedzialnego naruszeń dyscypliny finansów publicznych określonych w art. 18 pkt 1 oraz w art. 18 pkt 2 uondfp.

Naruszenie z art. 18 pkt 1 uondfp polegało na tym, że Obwiniony przeprowadził w okresie od dnia 30 grudnia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. inwentaryzację stanu środków na rachunkach bankowych, metodą potwierdzenia salda środków pieniężnych na rachunkach bankowych, na podstawie Zarządzenia (...) z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej składników majątkowych według stanu na dzień 29 grudnia 2015 r., w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez nieodpowiednie udokumentowanie i powiązanie z zapisami ksiąg rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych oraz niewyjaśnienie i nierozliczenie ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic inwentaryzacyjnych w łącznej kwocie 2.501,44 zł, czym naruszył art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej uor).

Naruszenia z art. 18 pkt 2 uondfp polegały natomiast na tym, że Obwiniony:

- w dniu 22 lipca 2015 r. w sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2015 r. wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez ujęcie w niniejszym sprawozdaniu, w wierszu D. 11 kredyty i pożyczki, w poz. wykonanie, kwoty 3.528.619,34 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej według stanu na dzień 30 czerwca 2015 r. wykonane przychody z tytułu kredytów i pożyczek wynosiły 2.528.619,34 zł (saldo Ma konta 133/08 „Rachunek budżetu” wynosiło 28.619,34 zł, obroty strony Ma konta 134 „Kredyty bankowe” wynosiły 2.500.000,00 zł, obroty strony Ma konta 260 „Zobowiązania finansowe” wynosiły 0,00 zł), co daje różnicę 1.000.000,00 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015) oraz § 13 pkt 5 lit. a załącznika 39 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego”;
- w dniu 10 lutego 2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-Z Urzędu Gminy w (...) o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonym według stanu na koniec IV kwartału 2015 r., wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez brak ujęcia w niniejszym sprawozdaniu w wierszu E 4.1 – wymagalnych zobowiązań z tytułu dostaw i usług - 0,00 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej saldo konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” wg stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. wynosiły 65.256,46 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 1773), § 2 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań” do rozporządzenia;
- w dniu 10 lipca 2015 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji sporządzonym według stanu na koniec II kwartału 2015 r., wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu w wierszu E 2 – kredyty i pożyczki kwoty 17.040.033,18 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej salda Ma konta: 133 „Rachunek budżetu” wynosił 28.619,35 zł, 134 „Kredyty bankowe” wynosiły

15.614.590,84 zł, 260 „Zobowiązania finansowe” wynosiły 396.823,00 zł, co daje łączną kwotę 16.040.033,19 zł, co daje różnicę 1.000.000,00 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1773);

- w dniu 10 lutego 2016 r. w jednostkowym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r. Urzędu (...), wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu w wierszu N3.2 depozyty na żądanie kwoty 174.525,44 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej wg stanu na koniec 31 grudnia 2015 r. powinna być wykazana kwota 237.436,99 zł, czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 10 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 1773), § 13 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 9 pn. „Instrukcja sporządzania sprawozdań” do rozporządzenia;
- w dniu 23 marca 2016 r. w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu Gminy (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. (korekta nr 1), wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu, w kolumnie 7 „dochody wykonane”, w:
 - dziale 700, rozdziale 70005 § 0870 kwoty 148.299,39 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 148.401,59 zł, co daje różnicę 102,20 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75011 § 2010 kwoty 42.590,20 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 50.311,00 zł, co daje różnicę 7.720,80 zł,
 - dziale 801, rozdziale 80103 § 2030 kwoty 97.535,82 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 106.932,00 zł, co daje różnicę 9.396,18zł,
 - dziale 801, rozdziale 80104 § 203 kwoty 56.200,82 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 57.285,00 zł, co daje różnicę 1.084,18 zł,

- dziale 801, rozdziale 80106 § 2030 kwoty 68.035,48 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 71.288,00 zł, co daje różnicę 3.252,52 zł,
- dziale 852, rozdziale 85295 § 2010 kwoty 209,04 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 227,00 zł, co daje różnicę 17,96 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1015);
- w dniu 31 marca 2016 r. w sprawozdaniu Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. wykazał dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w niniejszym sprawozdaniu, w kolumnie 7 „Zobowiązania wg stanu na koniec okresu sprawozdawczego ogółem” w:
 - dziale 600, rozdziale 60095, § 4040 kwoty 21.404,91 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 67.072,62 zł, co daje różnicę 45.667,71 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75011, § 4040 kwoty 1.477,91 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 4.874,78 zł, co daje różnicę 3.396,87 zł,
 - dziale 750, rozdziale 75023, § 4040 kwoty 21.993,98 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 72.540,90 zł, co daje różnicę 50.546,92 zł,
 - dziale 801, rozdziale 80113, § 4040 kwoty 650,32 zł, podczas gdy dochody wg zapisów ewidencji księgowej wynoszą 2.143,43 zł, co daje różnicę 1.493,11 zł, czym naruszył art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) w zw. z § 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, § 9 ust. 1 i 2 pkt 4 załącznika 39 „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
- nie sporządził i nie przekazał do dnia 1 lutego 2016 r. kwartalnego sprawozdania jednostkowego Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r., które sporządzono i przekazano w

dniu 10 lutego 2016 r. do Urzędu Gminy (...), czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) oraz § 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z załącznikiem nr 7 „Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” - rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1773);

- nie sporządził i nie przekazał do dnia 1 lutego 2016 r. kwartalnego sprawozdania jednostkowego Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg stanu na koniec IV kwartału 2015 r., które sporządzono i przekazano w dniu 10 lutego 2016 r. do Urzędu Gminy (...), czym naruszył art. 41 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.) oraz § 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z załącznikiem nr 7 „Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” - rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1773).

Za popełnione czyny Obwiniony na podstawie art. 34a i art.31 ust. 1 pkt 2 uondfp został ukarany karą nagany oraz na podstawie art. 167 ust. 1 uondfp obciążony obowiązkiem uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania.

W przedmiotowej sprawie w dniu 6 grudnia 2016 r. do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpatrywanych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie wpłynęły zawiadomienia, złożone przez Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie, wskazujące na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie (...), ujawnione w toku kontroli kompleksowej gospodarki finansowej w Gminie (...) dotyczącej okresu od 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.

Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego Zastępcą Rzecznika, w dniu 4 kwietnia 2017 r., skierowała do Przewodniczącego Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Olsztynie, wniosek o ukaranie (...) za popełnienie czynów z art. 18 pkt 1 i 2 uondfp. Zastępcą Rzecznika wniosła o wymierzenie (...) kary nagany.

Rozprawa w przedmiotowej sprawie odbyła się w dniu 23 maja 2017 roku.

Komisja Orzekająca w I instancji ustaliła następujący stan faktyczny.

(...) sprawuje urząd Wójta Gminy (...) (k. 854).

W toku przeprowadzonej w dniach 30.03-18.05.2016 r. oraz 3-25.10.2016 r. kontroli kompleksowej gospodarki finansowej w Gminie (...) za okres od 01.01.2015 r. do 31.12.2015 r., inspektorzy Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie stwierdzili szereg nieprawidłowości, noszących znamiona naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

W okresie od dnia 30.12.2015 r. do dnia 31.12.2015 r., na podstawie Zarządzenia 123/2015 z dnia 29.12.2015 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej składników majątkowych według stanu na dzień 29.12.2015 r., przeprowadzono w Urzędzie Gminy (...) inwentaryzację roczną składników majątkowych (w tym drogą uzyskania potwierdzenia salda środków pieniężnych na rachunkach bankowych). W wyniku inwentaryzacji zostały ujawnione różnice inwentaryzacyjne w łącznej kwocie 2.501,44 zł w zakresie stanu środków na rachunkach bankowych pomiędzy ewidencją Urzędu Gminy (...) a zawiadomieniem banku. Wyników inwentaryzacji nie powiązano z zapisami ksiąg rachunkowych i nie rozliczono w księgach rachunkowych roku 2015 (k. 529-532, 535-536, 540-564, 690-721, 781-782).

W sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 30.06.2015 r. wykazano dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej. W wierszu D.11 w/w sprawozdania „kredyty i pożyczki”, w pozycji: „wykonanie” wskazano kwotę 3.528.619,34 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej według stanu na dzień 30.06.2015 r. wykonane przychody z tytułu kredytów i pożyczek wynosiły 2.528.619,34 zł, co daje różnicę 1.000.000 zł (k.180- 200, 210-212).

W sprawozdaniu Rb-Z Urzędu Gminy (...) „o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji” według stanu na koniec IV kwartału 2015 r., wykazano dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej. W w/w sprawozdaniu nie ujęto w wierszu E 4.1, wymagalnych zobowiązań z tytułu dostaw i usług (wskazano 0,00 zł), podczas gdy z ewidencji księgowej (saldo konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami dostawcami”) na dzień 31 grudnia 2015 r. wynosiły 65.256,46 zł (k.218-221, 223, 226-232).

W sprawozdaniu jednostkowym Rb-Z „o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji” według stanu na koniec II kwartału 2015 r., wykazano dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej. W sprawozdaniu tym, w wierszu E2-krteyty i pożyczki-wskazano kwotę 17.040.033,18 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej (saldo Ma konta 133 „Rachunek budżetu”-28.619,35 zł, konta 134 „kredyty bankowe”-15.614.590,84 zł, konta 260 „Zobowiązania finansowe”-396.823,00 zł) wynikała kwota 16.040.033,19 zł, co daje różnicę 1.000.000,00 zł (k.203-206, 208-209, 262-265).

W jednostkowym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych, według stanu na koniec IV kwartału 2015 r. Urzędu Gminy (...), wykazano dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej. W w/w sprawozdaniu, w wierszu N3.2 „depozyty na żądanie” wskazano kwotę 174.525,44 zł, podczas gdy z ewidencji księgowej według stanu na koniec 31 grudnia 2015 r. wynikała kwota 237.436,99 zł (k. 271-273, 293-295).

W sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu Gminy (...) za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. (korekta nr 1), wykazano dane niezgodne z zapisami w ewidencji księgowej. W przedmiotowym sprawozdaniu w kolumnie 7 „dochody wykonane” wyszczególniono:

- w dziale 700, rozdziale 70005 § 0870 kwotę 148.299,39 zł, podczas gdy zapisy w ewidencji wskazują kwotę 148.401,59 zł (różnica 102,20 zł);
- w dziale 750, rozdziale 75011 § 2010 kwotę 42.590,20 zł, podczas gdy zapisy w ewidencji księgowej wskazują kwotę 50.311,00 zł (różnica 7.720,80 zł);
- w dziale 801, rozdziale 80103 § 2030 kwotę 97.535,82 zł, podczas gdy zapisy w ewidencji księgowej wskazują kwotę 106.932,00 zł (różnica 9.396,18);
- w dziale 801, rozdziale 80104 § 203 kwotę 56.200,82 zł, podczas gdy zapisy w ewidencji księgowej wskazują kwotę 58.285,00 zł (różnica 1.084,18 zł);
- w dziale 801, rozdziale 80106 § 2030 kwotę 68.035,48 zł podczas gdy zapisy w ewidencji księgowej wskazują kwotę 71.288,00 zł (różnica 3.252,52 zł);

Sygn. akt BDF1.4800.72.2017

- w dziale 852, rozdziale 85295 § 2010 kwotę 209,04 zł, podczas gdy zapisy w ewidencji księgowej wskazują kwotę 227,00 zł (różnica 17,96 zł) (k.315-318, 326-334, 365-366).

W sprawozdaniu Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetowych, za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r., wykazano dane niezgodne z danymi w ewidencji księgowej. W przedmiotowym sprawozdaniu, w kolumnie 7 „Zobowiązania wg. stanu na koniec okresu sprawozdawczego ogółem” w:

- dziale 600, rozdziale 60095 wskazano kwotę 21.404,91 zł, podczas gdy według zapisów ewidencji księgowej, dochody wynosiły 67.072,62 zł (różnica 45.664,71 zł);
- dziale 750, rozdziale 75011 § 4040 wskazano kwotę 1.477,91 zł, podczas gdy według zapisów ewidencji księgowej, dochody wynosiły 4.874,78 zł (różnica 3.396,87 zł);
- dziale 750, rozdziale 75023 § 4040 wskazano kwotę 21.993,98 zł, podczas gdy według zapisów ewidencji księgowej, dochody wynosiły 72.540,90 zł (różnica 50.546,92 zł);
- dziale 801, rozdziale 80113 § 4040 wskazano kwotę 650,32 zł, podczas gdy według zapisów ewidencji księgowej, dochody wynosiły 2.143,43 zł (różnica 1.493,11 zł) (k.383-386, 393-405).

Ponadto sprawozdanie Rb-Z o stanie zobowiązań wg. tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji wg. stanu na koniec IV kwartału 2015 r. oraz sprawozdanie Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wg. stanu na koniec IV kwartału 2015 r. sporządzono i przekazano w dniu 10 lutego 2016 r. do Urzędu Gminy w (...), zamiast do dnia 1 lutego 2016 r. (k.298, 281-286, 292, 314-316, 322-324).

W zakresie zarzutów dotyczących nieprawidłowego przeprowadzenia inwentaryzacji Obrońca (...) podkreślił, że przeprowadzenie inwentaryzacji Wójt powierzył Skarbnik - (...), która została prawidłowo umocowana do wszelkich czynności związanych z inwentaryzacją. W Zarządzeniu powierzono obowiązki (...), dlatego też w ocenie Obrońcy przypisanie Obwinionemu zarzutu naruszenia art. 27 o rachunkowości jest niesłuszne. W tym zakresie Obrońca wniósł o uniewinnienie (...) zaznaczając, że nie ma przepisu prawa, który wymaga, aby przyjęcie odpowiedzialności za inwentaryzację musiało nastąpić w formie pisemnej. W jego ocenie odpowiedzialną za inwentaryzację była (...).

Odnosnie powyższego, Komisja wskazała, że zgodnie z art. 4 ust. 5 uor *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. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.*

Komisja zauważyła, wbrew stanowisku Obrońcy, że istnieje przepis wymagający, aby upoważnienie czy inna forma powierzenia obowiązków dotyczących inwentaryzacji, zostały potwierdzone w formie pisemnej. W aktach sprawy znalazło się upoważnienie z dnia 28 grudnia 2012 r., wydane przez Wójta Gminy (...), na podstawie, którego (...), Skarbnik Gminy (...), została umocowana do potwierdzania sald rozrachunków Gminy (...) (k.781). Upoważnienie powyższe nie zostało przyjęte do realizacji przez (...), nie wynika też z niego obowiązek właściwego udokumentowania wyników inwentaryzacji w postaci protokołu. Również z innych dokumentów znajdujących się w aktach, dotyczących inwentaryzacji nie wynika, aby (...), jako Skarbnik Gminy (...), była odpowiedzialna za przeprowadzenie inwentaryzacji. W Zarządzeniu z dnia (...) grudnia 2012 r. Nr (...), dotyczącym instrukcji inwentaryzacyjnej, w Zarządzeniu Nr (...) w sprawie zmiany Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy (...) oraz Zarządzeniu nr (...) z dnia (...) czerwca 2009 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Gminy (...) nie powierzono w sposób określony w art. 4 ust.5 ustawy o rachunkowości (...) obowiązków związanych z inwentaryzacją, co skutkowałoby wyłączeniem odpowiedzialności Obwinionego.

Z przeprowadzonej w okresie od dnia 30 grudnia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. inwentaryzacji stanu środków na rachunkach nie sporządzono protokołu, co wskazuje na brak odpowiedniego udokumentowania i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych. Nie wyjaśniono też różnic inwentaryzacyjnych w łącznej kwocie 2.501,44 zł. Komisja ustaliła, że Obwinionemu można przypisać winę, ponieważ zgodnie z przepisami uor, na kierowniku jednostki spoczywa ciężar realizacji powierzonych obowiązków przez ustawodawcę m.in. poprzez prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji, która umożliwia ustalenie

rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki, będącej odzwierciedleniem stanu gospodarki tejże jednostki. Nie umniejsza tej odpowiedzialności nieuzasadnione przekonanie, że obowiązki dotyczące inwentaryzacji zostały powierzone innej osobie. Obowiązujące przepisy jasno precyzują wymagania dla powierzenia tych obowiązków, a Obwiniony winien być z nimi zaznajomiony. Obwiniony miał możliwość uniknięcia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdyż miał wpływ na działalność jednostki, którą kieruje. Zdaniem Komisji dziwi brak zainteresowania Obwinionego wynikami inwentaryzacji, gdyż z akt nie wynika, aby po jej zakończeniu zapoznał się z wynikami. Pozwoliłoby to na uniknięcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W związku z powyższym Komisja uznała, że Obwiniony jest odpowiedzialny za naruszenie określone w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W ocenie Komisji, w świetle zebranych dowodów, bezsporny jest fakt, że w sprawozdaniach Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2015 r., RB-Z według stanu na koniec IV kwartału 2015 r. i II kwartału 2015 r., Rb-N według stanu na koniec IV kwartału 2015 r., Rb-27S od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 r. (korekta nr 1) oraz w Rb-28 za okres od początku roku do dnia 31.12.2015 r. podano dane niezgodne z ewidencją, a sprawozdania RB-Z według stanu na koniec IV kwartału 2015 r. oraz Rb-N według stanu na koniec IV kwartału 2015 r. zostały sporządzone i przekazane po terminie wskazanym w w/w przepisach. Faktu wystąpienia powyższych nieprawidłowości nie kwestionował Obwiniony w wyjaśnieniach ani jego obrońca na rozprawie, wskazując jedynie, że za przygotowanie sprawozdań odpowiedzialna była Skarbnik, (...).

Komisja nie podzieliła zdania (...)i jego obrońcy w tym zakresie i wskazała na stanowisko wyrażone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, zawarte w uzasadnieniu do wyroku z dnia 26 kwietnia 2010 r. (sygn. akt V SA/Wa 103/10), zgodnie, z którym „ *ustawa o finansach publicznych w art. 44 ust. 2 stanowi, że kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki „w zakresie gospodarki finansowej” pracownikom jednostki. W tak użytym sformułowaniu nie mieści się możliwość powierzenia sprawozdawczości budżetowej pracownikowi jednostki. Sprawozdawczość budżetowa nie mieści się też w ustawowym zakresie obowiązków Głównego Księgowego jednostki. To kierownik jednostki jest zobowiązany przekazać sprawozdanie odbiorcy tego sprawozdania. Sprawozdanie budżetowe*

powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto ponad osobę kierownika jednostki podpisał je”.

Zdaniem Komisji, Obwiniony bezkrytycznie zaufał podległej sobie Skarbnik, co doprowadziło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Uznano, że wyjaśnienia Obwinionego nie mogą stanowić okoliczności wyłączającej jego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony, jako kierownik jednostki był odpowiedzialny za dobór kompetentnych osób i dlatego ponosi odpowiedzialność za działania swoich pracowników w zakresie zarzucanych czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Brak właściwej kontroli i przestrzegania procedur w zakresie sprawozdawczości w kierowanej przez Obwinionego jednostce, doprowadził do wystąpienia naruszeń obowiązujących przepisów, co przyniosło skutek w postaci naruszenia ładu finansów publicznych, a w konsekwencji naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Obwiniony, zdaniem Komisji, błędnie założył, że podjął właściwe działania, aby zapewnić prawidłowe i zgodne z obowiązującymi przepisami wykonywanie powierzonych mu obowiązków w zakresie sprawozdawczości, poprzez powierzenie tych czynności Skarbnik. Bezpodstawnie zakładał, że wskazane we wniosku sprawozdania są sporządzane zgodnie z ewidencją księgową oraz terminowo. Brak właściwej kontroli osób merytorycznie zajmujących się przedmiotową kwestią – przygotowaniem projektów sprawozdań – przyniósł skutek w postaci naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Regionalna Komisja Orzekająca, w odniesieniu do Obwinionego uznała, iż w przedmiotowej sprawie stopień szkodliwości czynów dla ładu finansów publicznych jest znaczny.

Dokonując oceny postępowania Obwinionego Komisja miała na względzie, że naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegające na wykazaniu danych niezgodnych z ewidencją księgową oraz sporządzenie i przekazanie sprawozdań z opóźnieniem nie można traktować, jako czynów znikomo szkodliwych dla finansów publicznych, wyłącznie w oparciu o brak wymiernego skutku finansowego. Sprawozdawczość jest istotnym, z punktu widzenia zapewnienia bieżącej informacji o sytuacji finansowej jednostki sektora finansów publicznych i jawności finansów publicznych, elementem gospodarki finansowej. Ilość stwierdzonych naruszeń w tym zakresie świadczy o braku jakiegokolwiek zainteresowania Obwinionego kwestią sprawozdawczości. Analogicznie rzecz ma się z uchybieniami dotyczącymi inwentaryzacji. Obwiniony bezpodstawnie uznał się za nieodpowiedzialnego za

tę tematykę, mimo, że przepisy jasno precyzują wymagania stawiane upoważnieniu innych osób do przeprowadzenia inwentaryzacji. Zaznaczyć należy również, że rozważając wymiar kary wzięto pod uwagę, liczbę stwierdzonych uchybień oraz fakt sprawowania niedostatecznego nadzoru nad pracownikami jednostki. Komisja zwróciła przy tym uwagę, że Obwiniony jest doświadczonym samorządowcem i funkcjonowanie jednostki oraz właściwy nadzór nad pracownikami nie są dla niego nowością. Niezależnie, bowiem od wiedzy specjalistycznej Skarbnik, Obwiniony nie był zwolniony z nadzoru nad jej działaniami, a z akt sprawy wynika, że nie interesował się pracą księgowości w czasie wdrażania nowego programu księgowego. obrońca Obwinionego nie wykazał zdaniem Komisji żadnych innych okoliczności mogących mieć wpływ na zasadność wymierzenia kary łagodniejszego rodzaju niż nagany, zawnioskowanej przez Zastępcę Rzecznika podczas rozprawy. Zgodnie z art. 34 a pkt 1 ustawy uondfp karę *pieniężną albo karę nagany można wymierzyć w szczególności w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych, którego stopień szkodliwości dla finansów publicznych jest znaczny (...)*. W realiach niniejszej sprawy Komisja uznała, że kara nagany wymierzona Obwinionemu będzie adekwatna do stopnia naruszenia i spełni funkcję dyscyplinującą. Zdaniem Komisji kara niższa byłaby zbyt łagodna chociażby przez wzgląd na liczbę potwierdzonych uchybień oraz uprzednią karalność Obwinionego z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Od orzeczenia RKO w imieniu (...) odwołanie do GKO wniósł jego obrońca zarzucając zaskarżonemu orzeczeniu:

- 1) naruszenie art. 27 uor poprzez stwierdzenie, że upoważnienie do realizacji zadań dotyczących inwentaryzacji nie zostało przyjęte do realizacji przez (...)w sytuacji, gdy na rozprawie ww. Obwiniona wyjaśniła, że z momentem wydania przez Wójta Gminy (...) stosownego upoważnienia przyjęła je do realizacji z dniem jego wydania;
- 2) naruszenie art. 89 ust. 1 uondfp poprzez brak wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego w sprawie;
- 3) naruszenie art. 36 ust. 1 uondfp poprzez niezastosowania kary łagodniejszego rodzaju w sytuacji, gdy istniały ku temu przesłanki.

Obrońca w odwołaniu wnioskował o zmianę zaskarżonego orzeczenia w zaskarżonej części poprzez orzeczenie względem obwinionego kary upomnienia

W uzasadnieniu do odwołania Obrońca stwierdził, że wprawdzie do naruszenia dyscypliny finansów publicznych doszło, ale w zakresie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 27 uor - podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie, że doszło do skutecznego upoważnienia przez (...) (...) w zakresie powierzenia Jej obowiązków związanych z inwentaryzacją. Zdaniem Obrony nieuprawnione jest stwierdzenie RKO, że upoważnienie nie zostało przyjęte do realizacji (ze względu na brak formy pisemnej) przez (...) w sytuacji, gdy Ona sama wyjaśniła, że miała wiedzę i przyjęła powyższe upoważnienie do realizacji.

Ponadto w ocenie obrony RKO w sprawie pominęła istotną okoliczność, która dotyczyła kwestii swojego rodzaju zatajania przez Panią (...) kwestii problemowych w sytuacji, gdy Obwiniony wielokrotnie pytał Panią (...) o realizowane obowiązki i w tym zakresie otrzymywał stosowne zapewnienia z jej strony o prawidłowości ich realizacji. W ocenie obrony okoliczności dotyczące zatajania przez Panią (...) kwestii problemowych oraz błędne informowanie kierującego jednostką o stanie realizacji zadań spowodowało taki, a nie inny stan rzeczy. Tym samym, w ocenie obrony zaistniały uzasadniające okoliczności dotyczące osoby obwinionego pozwalające, na podstawie art. 36 ust. 1 uondfp, na wymierzenie kary łagodniejszej od orzeczonej w pierwszej instancji.

Rozpoznając sprawę Główna Komisja Orzekająca stwierdziła, co następuje.

Zaskarżone orzeczenie jest prawidłowe w odniesieniu do przypisania odpowiedzialności za popełnienie czynów określonych w art. 18 pkt 1 i 2 uondfp i w związku z tym powinno zostać utrzymane w mocy.

GKO w pierwszej kolejności dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Przepis art. 24 ust. 1 uondfp nakazuje by rozpoznając i oceniając popełniony czyn stosować przepisy ustawy obecnie obowiązującej, chyba że przepisy obowiązujące w chwili popełnienia czynu były względniejsze dla sprawcy. Do oceny czynu będących przedmiotem niniejszego postępowania, GKO postanowiła stosować przepisy obowiązujące w dniu orzekania, uznając iż przepisy obowiązujące w dacie zarzucanego czynu nie są względniejsze dla Obwinionego.

GKO stwierdziła, że zarówno ustalenia faktyczne, jak i analiza prawna dokonana przez Komisję Orzekającą I instancji są prawidłowe. Nie budzi wątpliwości, że Obwiniony dopuścił

się przypisanych mu w sentencji zaskarżonego orzeczenia naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

W zakresie naruszenia art. 18 pkt 1 uondfp stanowisko GKO wynika z postanowień art. 4 ust. 5 uor, w myśl którego odpowiedzialność za prawidłowe wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym również inwentaryzacji - ponosi kierownik jednostki.

W orzecznictwie GKO i sądów administracyjnych, jak i w doktrynie twierdzi się zgodnie, że wszelkie odstępstwa od warunków inwentaryzowania wynikające z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też nieustalenie i nierozliczenie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy za czyn określony w art. 18 pkt 1 uondfp.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od zasad inwentaryzowania wiążą się z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Obowiązki w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji w jednostce sektora finansów publicznych spoczywają na jej kierowniku i to on ponosi odpowiedzialność za ich wadliwą realizację. Odpowiedzialność innych pracowników jednostki, w tym głównego księgowego (skarbnika), rozważać można tylko wówczas, gdy istnieje dowód powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości. Do skutecznego powierzenia głównemu księgowemu (skarbnikowi) obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób zgodny z przepisami uor dochodzi jedynie wówczas, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki: 1) powierzane obowiązki w zakresie rachunkowości są wyraźnie określone, 2) powierzenia dokona kierownik jednostki (art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych), 3) powierzenie następuje w formie pisemnej, 4) główny księgowy przyjmie odpowiedzialność w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 uor). Brak spełnienia którejkolwiek z wymienionych przesłanek oznacza, że główny księgowy jednostki (skarbnik) nie może odpowiadać za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nawet wówczas, gdy faktycznie czynności inwentaryzacyjne były przez niego wykonywane. Stanowisko powyższe znajduje odzwierciedlenia w orzecznictwie i doktrynie (*por. orzeczenie GKO z dnia 13.05.2010 r. sygn. BDF1/4900/19/21/10/324, przywołane w: Ludmiła Lipiec-Warzecha, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Komentarz z 2012 r., wyd. II, wyrok NSA z dnia 3.06.2014 r. sygn. akt II GSK 599/13, wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.12.2011 r. sygn. akt WSA/Wa 2018/11*). GKO dokonując oceny materiału dowodowego, podobnie jak RKO, uznała, że brak jest w przedmiotowej sprawie

dokumentu potwierdzającego przyjęcie w formie pisemnej odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji przez Skarbnik Gminy (...). Oznacza to, że odpowiedzialność w tym zakresie ponosił Wójt Gminy (...), jako kierownik jednostki.

Podobnie, w przypadku zarzutów z tytułu naruszeń wynikających z art. 18 pkt 2 uoandfp, odpowiedzialność ponosi Obwiniony (...). Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem, przywołanym już w uzasadnieniu orzeczenia Komisji I instancji, za niesporządzenie lub nieprzekazanie sprawozdania w terminie oraz wykazanie w nim danych niezgodnych z ewidencją księgową z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych odpowiada wyłącznie kierownik jednostki. Jego podpis złożony pod sprawozdaniem jest tożsamy zarówno ze sporządzeniem dokumentu sprawozdania, jak również z przyjęciem odpowiedzialności za zgodność danych w sprawozdaniu z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki. Sprawozdanie z procesów obejmujących gospodarkę finansową jednostki jest kreowane przez złożony na stosownym dokumencie podpis kierownika jednostki. Do czasu złożenia tego podpisu można mówić o istnieniu projektu sprawozdania, i tak należy traktować przygotowanie sprawozdań, do czego odnosiła obrona podczas rozprawy w I instancji, przez Skarbnik (...). Skoro sprawozdanie rozpoczyna swój byt prawny w momencie jego podpisania to jest oczywiste, że za jego treść może odpowiadać wyłącznie osoba je podpisująca, która nie ma bowiem obowiązku podpisywania wszystkiego co przygotowały służby księgowe (por. *orzeczenie GKO z dnia 12 maja 2016 r. BDF1.4800.6.2016*). Nie budzi więc wątpliwości, że osobą tą w przedmiotowej sprawie był Wójt (...).

Zdaniem GKO nie znajduje potwierdzenia w faktach zarzut poczyniony w odwołaniu Obrony, że Komisja I instancji nie dokonała wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego w sprawie. W ocenie GKO w przedmiotowej sprawie zebrano i ujawniono w trakcie rozprawy obszerny materiał dowodowy, który wnikliwie przeanalizowano, o czym świadczy treść uzasadnienia orzeczenia I instancji.

W uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia RKO nie dość, że wskazała na fakty, które uznano za udowodnione, to wyjaśniła także, dlaczego fakty te wiążą się przypisaniem Obwinionemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W uzasadnieniu przytoczono także okoliczności, które RKO brała pod uwagę przy wymierzaniu kary. GKO nie znajduje argumentów za uznaniem, że Obwiniony dochował staranności w zakresie

zarzucanych mu czynów, a stwierdzone naruszenie to wynik wyłącznie uchybień ze strony Skarbnik (...), na której wiedzy Obwiniony się opierał. Trudno zaakceptować, że doświadczony samorządowiec, jakim bez wątpienia jest Obwiniony (...), mógł opierać swoją wiedzę o stanie realizacji zadań w zakresie inwentaryzacji oraz sprawozdawczości jedynie na ustnych zapewnieniach ze strony Skarbnik o prawidłowości ich realizacji. Pożądanym wzorcem postępowania powinna być w przedmiotowej sprawie staranna weryfikacja przedkładanych do podpisu sprawozdań oraz zainteresowanie wynikami inwentaryzacji, czego, jak dowiodła Komisja I instancji, Obwiniony nie dopełnił. Doświadczony samorządowiec nie może swojej opinii na temat prawidłowości realizowanych procesów w zakresie sprawozdawczości i inwentaryzacji czerpać wyłącznie z rozmów z podległymi pracownikami. Można ponadto od kierownika jednostki oczekiwać wiedzy o przepisach, które dotyczą go bezpośrednio, jako osoby pełniącej tę funkcję (por. *orzeczenie GKO z dnia 15 maja 2014 r. BDF1.4900.17.19.14*). Takimi przepisami są przepisy dotyczące inwentaryzacji i sprawozdawczości. W takiej sytuacji kompetencje i doświadczenie, jakie posiada kierownik jednostki, powinny pozwalać mu na samodzielną analizę i weryfikację dokumentów przygotowywanych przez podległe mu służby finansowo-księgowo. Obwiniony (...) w przedmiotowej sprawie takich możliwości nie wykorzystał. Należy przy tym zaznaczyć, że jako kierownik jednostki miał wpływ na dobór kompetentnych pracowników, co dodatkowo świadczy o jego odpowiedzialności za wskazane naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Odnosząc się do kwestii kary orzeczonej na rzecz Obwinionego w I instancji GKO dokonała najpierw oceny stopnia szkodliwości czynów zarzucanych Obwinionemu. GKO uznała, że nie ma podstaw do uznania w przedmiotowej sprawie uznania znikomej szkodliwości zarzucanych Obwinionemu czynów. Wprawdzie czyny związane z naruszeniami z art. 18 pkt 1 i 2 uondfp nie wywołują skutków finansowych, to jednak nie stanowi to bezwzględnej przesłanki pozwalającej na uznanie ich znikomego stopnia szkodliwości. Szkodliwość czynu jest bowiem pojęciem szerszym, w którym obok aspektu szkody w rozumieniu materialnym, bierze się w szczególności pod uwagę wagę naruszonych obowiązków oraz sposób i okoliczności ich naruszenia. Naruszenie niektórych przepisów, nawet bez powodowania skutków finansowych narusza ład finansów publicznych.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących nieodpowiedniego udokumentowania i powiązania z zapisami ksiąg rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych oraz niewyjaśnienia i nierozliczenia

ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic inwentaryzacyjnych GKO zwraca uwagę, że prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma za zadanie potwierdzić stan majątku każdej jednostki, umożliwia doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym, służy zapewnieniu rzetelności informacji ekonomicznych na podstawie uzyskanych danych oraz umożliwia rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie. W ten sposób inwentaryzacja służy przedstawieniu rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki. W przedmiotowej sprawie nie dość, że doszło do braku odpowiedniego udokumentowania inwentaryzacji środków pieniężnych, to dodatkowo nie wyjaśniono stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. Nie można zatem przyjąć, że zaniedbania w tym zakresie nie są szkodliwe dla finansów publicznych, gdyż powodują, że informacja finansowa o jednostce nie odpowiada rzeczywistości naruszając w ten sposób zasadę jawności finansów publicznych.

W zakresie naruszeń dotyczących sprawozdawczości podkreślić należy, że sprawozdanie stanowi dokument o szczególnym znaczeniu. Dane zawarte w sprawozdaniu stanowią źródło informacji niezbędnej do dokonania oceny poziomu dochodów i wydatków budżetowych w różnych odcinkach czasu oraz kontroli prawidłowości wykonania budżetu w toku i po zakończeniu roku budżetowego, co wymaga zachowania pewnej ciągłości. Stanowi też ważny element planowania finansowego. Dlatego brak prawdziwej i terminowej informacji może wprowadzać w błąd, utrudnić kontrolę i planowanie wydatków i przychodów oraz naruszać zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych (por. *wyrok NSA z dnia 14 listopada 2014 r. II GSK 1533/13*). GKO zwraca uwagę, że w przedmiotowej sprawie zarówno liczba sprawozdań, w których stwierdzono nieprawidłowości jak i fakt, że naruszenia dotyczą nie tylko przekroczenia terminów sporządzenia odpowiednich sprawozdań, ale i podania w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową, dają podstawę do uznania za znaczny dla finansów publicznych stopnia szkodliwości zarzucanych czynów.

Biorąc powyższe pod uwagę GKO uznała, że kara nagany nałożona na Obwinionego jest uzasadniona. Wpływ na to ma nie tylko przedstawiona ocena stopnia szkodliwości zarzucanych czynów, ale także stopień zawinienia, a także cele kary w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, które ma osiągnąć (art. 33 ust. 1 uoondfp). O stopniu winy świadczy przede wszystkim to, że Obwiniony jako osoba z dużym doświadczeniem samorządowym powinien dokonać samodzielnej weryfikacji przygotowanych sprawozdań oraz dokumentów inwentaryzacyjnych. Powinien także mieć

świadomość wymogów wynikających z przepisów uor, które pozwalają na skuteczne powierzenie obowiązków inwentaryzacyjnych innej osobie. Nie można uznać, że sama wiara w zapewnienia podległych pracowników o prawidłowej realizacji obowiązków wystarcza do uznania zachowania Obwinionego jako spełniającego prawidłowy wzorzec postępowania. Jak słusznie zauważyła RKO, Obwiniony bezkrytycznie zaufał podległej sobie Skarbnik, co doprowadziło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, choć miał doświadczenie, które powinien wykorzystać do właściwej kontroli i przestrzegania procedur związanych z inwentaryzacją i sprawozdawczością. Stąd też, zdaniem GKO, odrzucić należy postulat obrońcy o zastosowaniu przepisów art. 36 ust. 1 uondfp o wymierzeniu kary łagodniejszego rodzaju ze względu na rodzaj i okoliczności naruszenia lub właściwości i warunki osobiste sprawcy.

Należy przy tym zauważyć, że kara nagany nie jest jedyną karą możliwą do zastosowania w przypadku uznania znacznej szkodliwości zarzucanych czynów. Możliwe było przecież zastosowanie w przedmiotowej sytuacji także bardziej dokuczliwej kary. Biorąc pod uwagę liczbę stwierdzonych nieprawidłowości, świadczącą o braku incydentalności sytuacji związanej z naruszeniami dyscypliny finansów publicznych, trudną ją uznać za nadmiernie dokuczliwą, zwłaszcza jeżeli ma spełniać także cele prewencyjne i dyscyplinujące na przyszłość. Biorąc powyższe pod uwagę GKO orzekła jak w sentencji.