

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Warszawa, 16 listopada 2023 r.

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

Przewodniczący:	Zastępca Przewodniczącego GKO:	Michał Leski
Członkowie:	Członek GKO:	Anna Maksym (spr.)
	Członek GKO:	Marta Zaremba
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Damiana Grzelki,**

po rozpoznaniu na rozprawie 16 listopada 2023 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie z 25 maja 2023 r. w sprawie o sygn. akt 4010/6/2023, którym Komisja uniewinniła (...) - pełniącego w czasie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję skarbnika Gminy (...), od zarzucanych mu czynów określonych w art. 18 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ polegających na:

1. przeprowadzeniu na 31 grudnia 2019 r. inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych o łącznej wartości 484.490,53 zł metodą weryfikacji, niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości², poprzez porównanie salda konta 020 - „Wartości

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.) - zwanej dalej uondfp

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120) - zwanej dalej ur

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

niematerialne i prawne” w ewidencji księgowej z zapisami w księdze środków trwałych, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednim udokumentowaniu przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych. Powyższym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur. Dniem popełnienia czynu był 28 stycznia 2020 r.;

2. przeprowadzeniu 31 grudnia 2019 r. inwentaryzacji gruntów mienia gminnego o łącznej wartości 2.447.066,59 zł metodą weryfikacji, niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez porównanie zapisów ewidencji środków trwałych z ewidencją geodezyjną, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednie udokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych. Powyższym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur. Dniem popełnienia czynu był 30 stycznia 2020 r.;
3. przeprowadzeniu 31 grudnia 2019 r. inwentaryzacji środków trwałych w budowie (inwestycji) o łącznej wartości 838.090,04 zł, metodą weryfikacji, niezgodnie z przepisami ur, poprzez porównanie zestawienia obrotów i sald konta 080 - „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” z zestawieniem analitycznym obrotów na koncie 080, zamiast z dokumentami źródłowymi, jak również nieodpowiednim udokumentowaniu przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych. Powyższym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur. Dniem popełnienia czynu był 4 lutego 2020 r.;
4. przeprowadzeniu 31 grudnia 2019 r. inwentaryzacji rozrachunków o łącznej wartości 1.209.335,11 zł metodą weryfikacji, niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, poprzez nieprzeprowadzenie inwentaryzacji kont z saldem „0” oraz poprzez porównanie zestawień obrotów i sald kont zespołu 2 z zestawieniami analitycznymi obrotów na kontach 201, 221, 225, 229, 231, 240, 290, jak również nieodpowiednim udokumentowaniu przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych. Powyższym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2, 3, art. 27 ur. Dniem popełnienia czynu był 4 i 6 lutego 2020 r.

oraz orzeczono, że koszty postępowania poniesie Skarb Państwa.

orzeka

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

Pouczenie:

Od niniejszego orzeczenia środek zaskarżenia nie przysługuje.

Uzasadnienie

Postępowanie w sprawie naruszenia dyscypliny finansów publicznych przed Regionalną Komisją Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie (zwanej także: „RKO” lub „Komisja I instancji”), wobec Obwinionego (...) zostało wszczęte w związku z wnioskiem Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwego w sprawach rozpoznawanych przez Regionalną Komisję Orzekającą przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie (dalej: „Rzecznik”). Wniosek o ukaranie został sporządzony w oparciu o zawiadomienie, złożone przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie z 15 listopada 2022 r., o ujawnionym w trakcie kontroli gospodarki finansowej naruszeniu dyscypliny finansów publicznych w Urzędzie Gminy (...). Po przeprowadzeniu stosownego rozpoznania, Rzecznik skierował do RKO wniosek o ukaranie Pana (...) - Skarbnika Gminy (...), w którym zarzucił mu naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp, polegające na przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości.

Regionalna Komisja Orzekająca ustaliła następujący stan faktyczny.

1. W odniesieniu do przeprowadzenia inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych stwierdzono brak prawidłowego udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników. Inwentaryzację przeprowadzono metodą weryfikacji, poprzez porównanie salda konta 020 - „Wartości niematerialne i prawne” w ewidencji księgowej z zapisami w księdze środków trwałych, zamiast z dokumentami źródłowymi. Dodatkowo nie

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

dokonano odpowiedniego udokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych. Nie został także sporządzony szczegółowy protokół wyszczególniający poszczególne wartości niematerialne i prawne podlegające inwentaryzacji oraz - stanowiące podstawę ich zinwentaryzowania – odpowiednie dokumenty źródłowe. Powyższe działania naruszały przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur. W tym zakresie przytoczono pisemne wyjaśnienia Wójta Gminy (...), które potwierdziły powyższe ustalenia: „inwentaryzację wartości niematerialnych i prawnych dokonano poprzez weryfikację salda konta 020, porównując salda kont według ewidencji księgowej z zapisami w księdze środków trwałych. Sporządzono, protokół weryfikacji sald dotyczący uzgodnienia wartości niematerialnych i prawnych. Sporządzono protokół weryfikacji sald wartości niematerialnych i prawnych metodą uzgadniania sald znajdujących się w ewidencji Urzędu Gminy (...) i zaksięgowanych na koncie 020”.

2. W zakresie inwentaryzacji gruntów metodą weryfikacji ustalono, iż wytworzona w toku inwentaryzacji dokumentacja nie wskazuje dokumentów, na podstawie których dokonano weryfikacji działek stanowiących mienie gminy – weryfikacja została przeprowadzona poprzez porównanie ewidencji geodezyjnej z ewidencją księgową środków trwałych. Dodatkowo RKO stwierdziła, iż dokumentacja była niekompletna, nie zawierała bowiem danych przed i po weryfikacji. Powyższym naruszono przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur. Z przytoczonych przez RKO wyjaśnień Obwinionego, złożonych w trakcie przeprowadzanego audytu, wynika, że „Urząd Gminy przeprowadził inwentaryzację gruntów poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Porównano wartości ewidencji księgowej księgi środków trwałych z ewidencją gruntów prowadzoną przez Starostwo Powiatowe w Strzyżowie, z uwagi na utrudniony dostęp do innych dokumentów. Na tę okoliczność sporządzony został protokół weryfikacji gruntów położonych na terenie gminy (...) ujętych w ewidencji urzędu gminy i zaksięgowanych w księgach jednostki”. Komisja I instancji oceniła, iż wskazany wyżej proces został przeprowadzony w sposób, który nie daje gwarancji ustalenia rzeczywistego stanu zasobu, nie spełnił zatem wymogów wynikających z art. 26 ust. 1 pkt 3 i art. 27 ur,
3. W odniesieniu do Protokołu weryfikacji sald przeprowadzonej metodą uzgadniania kont do bilansu z księgą główną, RKO stwierdziła, iż zgromadzona dokumentacja nie pozwala

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

na stwierdzenie jakie dokumenty stanowiły podstawę weryfikacji prowadzonych inwestycji. Z wyjaśnień Obwinionego wynika, że porównanie zostało dokonane w oparciu o ewidencję, nie zaś o dokumenty źródłowe, co nie dawało gwarancji odzwierciedlenia faktycznego stanu dotyczącego środków trwałych. Naruszono tym samym przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3, art. 27 ur.

4. W zakresie inwentaryzacji należności i zobowiązań przeprowadzonej w jednostce, RKO także potwierdziła ustalone na wcześniejszych etapach postępowania nieprawidłowości w zakresie przeprowadzenia i w konsekwencji także w zakresie rozliczenia tego procesu.

RKO przeanalizowała zakres czynności powierzonych Obwinionemu w kontekście przywołanego orzeczenia GKO (GKO z 24.10.2018 r., sygn. akt BFD1.4800.48.2019), zgodnie z którym „Do skutecznego powierzenia głównemu księgowemu (skarbnikowi) obowiązków i odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób zgodny z przepisami ustawy o rachunkowości dochodzi jedynie wówczas, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki: 1) powierzane obowiązki w zakresie rachunkowości są wyraźnie określone, 2) powierzenia dokona kierownik jednostki, 3) powierzenie następuje w formie pisemnej, 4) główny księgowy przyjmie odpowiedzialność w formie pisemnej (art. 4 ust. 5 ww. ustawy)”. Analizując dokumentację dotyczącą zakresu zadań powierzonych Obwinionemu, Komisja I instancji uznała, iż istnieją wątpliwości co spełnienia powyższych przesłanek jeżeli chodzi o zakres zadań Obwinionego dotyczących przeprowadzeniu inwentaryzacji. W związku zaś z tymi wątpliwościami RKO uznała, że nie jest możliwe przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności co do przeprowadzenia inwentaryzacji i uniewinniła go od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 uodfnp.

Od powyższego orzeczenia RKO odwołanie - na niekorzyść Obwinionego - złożył Rzecznik. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił obrazę art. 78 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 oraz art. 131 ust. 1 i art. 135 ust. 1 i ust. 2 pkt 5 uodfnp w związku z art. 18 pkt 1 uodfnp, poprzez uniewinnienie Obwinionego od zarzucanych czynów polegających na nieodpowiednim udokumentowaniu przeprowadzonej inwentaryzacji oraz jej wyników w powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych z rozliczeniem ewentualnych różnic objętych powyższymi zarzutami wniosku o ukaranie w sytuacji, gdy Obwinionemu zostały skutecznie powierzone obowiązki

i odpowiedzialność za rozliczenie inwentaryzacji. Rzecznik wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Rzecznik wskazał, iż:

„Postępowanie prowadzone przez komisję orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma prowadzić do rozstrzygnięcia w zakresie zarzutów postawionych obwinionemu przez rzecznika we wniosku o ukaranie. W myśl art. 135 ust. 1 ustawy komisja orzekająca wydaje orzeczenie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych albo orzeczenie o uniewinnieniu, albo orzeczenie o umorzeniu postępowania. Orzeczenie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wydawane jest, kiedy zdaniem komisji zarzuty stawiane przez rzecznika potwierdziły się, a popełnienie czynu i zawinienie obwinionego zostały udowodnione. Orzeczenie o uniewinnieniu wydaje się, gdy zarzucanego czynu nie popełniono lub w zarzucanym czynie brak jest znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a okoliczności te stwierdzono po przeprowadzeniu postępowania dowodowego przed organem orzekającym (...). Zgodnie z art. 135 ust. 2 pkt 5 ustawy orzeczenie zawiera określenie zarzucanego naruszenia dyscypliny finansów publicznych wraz z podaniem sposobu i czasu jego popełnienia, naruszonego przepisu prawa oraz przepisu ustawy określającego to naruszenie. W myśl art. 18 pkt 1 ustawy 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. Z art. 27 ustawy o rachunkowości wynika, że przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Udokumentowanie i powiązanie z księgami rachunkowymi wyników inwentaryzacji sprowadza się zatem do konfrontacji między danymi wynikającymi z przeprowadzonej inwentaryzacji z danymi zawartymi w księgach rachunkowych”. Rzecznik wskazał, iż zgodnie z art. 131 ust. 1 uondfp, jeżeli w toku rozprawy okaże się, że - nie przekraczając granic wniosku o ukaranie - można naruszenie dyscypliny finansów publicznych zarzucone obwinionemu zakwalifikować według innego naruszonego przepisu prawa lub innego przepisu ustawy określającego to naruszenie, przewodniczący składu orzekającego informuje o tym obecne na rozprawie strony. Zatem RKO rozpatrując zarzuty zawarte we wniosku

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

o ukaranie, który dotyczył zarówno przeprowadzenia inwentaryzacji, jak i jej rozliczenia niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, była zobligowana do całościowej analizy sprawy, która powinna skutkować prawidłowym zakwalifikowaniem wszystkich objętych wnioskiem czynów. Rzecznik wskazał, iż sformułowane przez niego ostateczne stanowisko odnosiło się zarówno do czynności przeprowadzenia, jak i rozliczenia inwentaryzacji, stąd – przy braku odniesienia się przez RKO w tym kontekście do zakresu objętego wnioskiem o ukaranie – stwierdzony przez Rzecznika brak konieczności zmiany kwalifikacji zarzutów i przekonanie, iż wszystkie objęte wnioskiem o ukaranie zarzuty zostaną rozpoznane na rozprawie. W odwołaniu Rzecznik podtrzymał stanowisko, że inwentaryzacja w Urzędzie Gminy (...) w przypadkach określonych we wniosku o ukaranie została przeprowadzona niezgodnie z przepisami o rachunkowości. W ocenie Rzecznika Obwiniony, jako osoba zobowiązana do rozliczenia przeprowadzonej inwentaryzacji, powinien stwierdzić przede wszystkim, że sposób przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji ograniczającej się do porównywania danych między ewidencjami powoduje, że nie jest możliwe prawidłowe jej udokumentowanie i powiązanie z księgami rachunkowymi, a następnie rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych. Bezsprzeczne zatem jest, że Obwiniony dokonał tego w sposób naruszający art. 27 ur i w tym zakresie powinien zostać uznany za odpowiedzialnego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 uońdofp. W odwołaniu Rzecznik wskazał, iż zarzuty wniosku o ukaranie sprowadzały się do obydwu zachowań Obwinionego penalizowanych w art. 18 pkt 1 uońdofp i w związku z tym w orzeczeniu RKO powinno znaleźć się odniesienie także do zarzutów dotyczących nieodpowiedniego udokumentowania inwentaryzacji i jej wyników w powiązaniu z księgami rachunkowymi przez Obwinionego. W ocenie Rzecznika uniewinnienie od odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości przez Obwinionego nie może w sposób dorozumiany, niewyrażony w sentencji orzeczenia i jego uzasadnieniu, zwalniać od odpowiedzialności za rozliczenie takiej inwentaryzacji, skoro Obwinionemu skutecznie powierzono obowiązki i odpowiedzialność za jej rozliczenie, co zresztą zostało potwierdzone przez Skład Orzekający RKO w zaskarżonym orzeczeniu.

Mając na uwadze powyższe Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej „GKO”) postanowiła o uchyleniu orzeczenia

Komisji I instancji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania z przyczyn wskazanych poniżej.

Odwołanie złożone przez Rzecznika zasługuje na uwzględnienie. W pierwszej kolejności należy wskazać, że wniosek o ukaranie Obwinionego zawierał zarzut naruszenia art. 18 pkt 1 uoondfp, w zakresie dotyczącym niezgodnego z ustawą o rachunkowości przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji. We wniosku o ukaranie wskazano na nieprawidłowości w odniesieniu do: inwentaryzacji gruntów, inwentaryzacji środków trwałych, inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych, jak również inwentaryzacji rozrachunków.

Nieprawidłowości objęte wnioskiem o ukaranie dotyczyły procesu przeprowadzenia inwentaryzacji, a także jej rozliczenia, w każdym z wymienionych wyżej obszarów.

Regionalna Komisja Orzekająca zbadała i oceniła w sposób jednoznaczny, iż inwentaryzacja przeprowadzona w jednostce w istocie została przeprowadzona w sposób niezgodny z ustawą o rachunkowości. W uzasadnieniu w części dotyczącej stwierdzonego przez Komisję I instancji stanu faktycznego w sposób szczegółowy wyszczególniono, potwierdzając tym samym ustalenia Rzecznika oraz wyniki przeprowadzonego w jednostce audytu, na czym te nieprawidłowości polegały. GKO nie ma w związku z tym zastrzeżeń co do tego w jaki sposób przedstawiono w treści uzasadnienia działania inwentaryzacyjne. W sposób czytelny i prawidłowy, tj. w odniesieniu do odpowiednich regulacji, został też przez RKO wskazany prawidłowy tryb postępowania przy inwentaryzacji omawianych obszarów.

Decyzja o uniewinnieniu Obwinionego została podjęta w oparciu o analizę zakresu obowiązków Obwinionego, z którego nie wynikało w sposób jednoznaczny, iż Obwiniony odpowiada za proces przeprowadzenia inwentaryzacji. RKO stwierdziła zatem, że – rozstrzygając zaistniałe wątpliwości na korzyść Obwinionego – nie jest możliwe przypisanie mu odpowiedzialności w tym zakresie i orzekła o uniewinnieniu od wszystkich zarzucanych czynów. Takie uzasadnienie podjętej decyzji jest w ocenie GKO dalece niewystarczające.

Dodatkowo w świetle zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, jak i ustaleń poczynionych na każdym z etapów postępowania, niezrozumiałe. W pierwszej kolejności należy podzielić zdanie Rzecznika wyrażone w odwołaniu, iż sprawa nie została rozstrzygnięta w granicach wniosku o ukaranie, co powoduje, iż wydane rozstrzygnięcie nie może zostać uznane za prawidłowe. RKO nie odniosła się właściwie w żaden sposób do odpowiedzialności Obwinionego za rozliczenie inwentaryzacji. Stwierdzenie RKO,

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

iż, „art. 18 pkt 1 uodfp przewiduje odpowiedzialność za przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Konstrukcja powołanego przepisu wyodrębnia dwa alternatywne czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. przeprowadzenie inwentaryzacji lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości. W ocenie komisji taka konstrukcja przepisu art. 18 pkt 1 w związku z treścią dokumentów określających zakres obowiązków i odpowiedzialności w zakresie inwentaryzacji uniemożliwia przypisanie Obwinionemu odpowiedzialności w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji”, nie może zostać uznane za argument przemawiający za uniewinnieniem w odniesieniu do rozliczenia inwentaryzacji. Należy przy tym wskazać, że o ile element nieprawidłowości dotyczących rozliczenia inwentaryzacji znalazł się w opisie stwierdzonego przez RKO stanu faktycznego, to już w rozważaniach RKO dotyczących możliwości przypisania winy Obwinionemu podjęto jedynie wątek jej przeprowadzenia.

W tym miejscu należy przytoczyć, że RKO po przeanalizowaniu dokumentów dotyczących powierzenia Obwinionemu szczegółowych obowiązków, stwierdziła, iż nie budzi wątpliwości powierzenie mu obowiązków związanych z rozliczeniem inwentaryzacji. Fakt ten nie był także kwestionowany przez samego Obwinionego. Nie jest zatem zrozumiałe pominięcie tego w analizie dokonanej przez RKO. Ograniczając się zgodnie z zakresem odwołania do samego procesu rozliczenia, należy wskazać, że z obowiązującej w jednostce Instrukcji przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji (załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 361/2017 Wójta Gminy (...) z dnia 6 czerwca 2017 r.) wyraźnie wynikają działania jakie należało poczynić na etapie etapu rozliczeniowego. RKO nie odniosła się jednak do tych czynności, co z pewnością należało uczynić. Rozliczenie inwentaryzacji jest czynnością wieńczącą całość działań inwentaryzacyjnych, integralnie z nią związaną, nie może być zatem mowy o dokonywaniu oceny rozliczenia w oderwaniu od całokształtu działań realizowanych w toku przeprowadzania inwentaryzacji.

W ocenie GKO zgromadzony w sprawie materiał dowodowy pozwala na kompleksową ocenę objętych wnioskiem o ukaranie działań inwentaryzacyjnych przeprowadzanych w jednostce. Pozwala tym samym na odniesienie się do wątpliwości Rzecznika, która to wątpliwość dotyczy braku oceny czynów Obwinionego dotyczących rozliczenia inwentaryzacji. Komisja I instancji, rozpatrując sprawę ponownie, powinna odnieść się do tego zagadnienia. Warto

Sygn. akt BDF1.4800.86.2023

także zauważyć, że analizując działania związane z rozliczeniem inwentaryzacji należałoby także zwrócić uwagę na wymienioną wyżej Instrukcję przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji, w której ujęto sekwencję działań w ramach poszczególnych etapów w ramach inwentaryzacji, ale także zadania m. in. Skarbnika w tym procesie. W części instrukcji dotyczącej trybu powoływania komisji inwentaryzacyjnej i zakresu ich obowiązków oraz odpowiedzialności, wskazano na kompetencje Skarbnika jednostki, do który należy m. in. sprawowanie ogólnego nadzoru nad całokształtem prac inwentaryzacyjnych. Instrukcja przewiduje także dla Skarbnika szereg czynności do wykonania w ramach procesu, którego finałem powinno być rozliczenie inwentaryzacji. Jest to z pewnością argument wskazujący na zasadność traktowania, i co za tym idzie, oceny tego rozliczenia jako integralnego elementu całokształtu działań zmierzających do ustalenia stanu majątku jednostki, nie zaś jako odrębnego procesu rozpatrywanego w oderwaniu od całokształtu działań inwentaryzacyjnych.

Mając na uwadze powyższe orzeczono, jak w sentencji.