

ORZECZENIE

Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Sygn. akt BDF1.4800.96.2024

Warszawa, 19 marca 2026 r.

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

Przewodniczący:	Członek GKO:	Sylwester Kuchnio
Członkowie:	Członek GKO:	Marcin Kotlarz
	Członek GKO:	Katarzyna Galas (spr.)
Protokolant:		Anna Jedlińska

przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych **Arkadiusza Babczuka**,

po rozpoznaniu na rozprawie 19 marca 2026 r. odwołania wniesionego przez obrońcę w imieniu Obwinionego (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu Nr DB-0965/44/2024 z 16 września 2024 r., którym uznano Obwinionego (...) - pełniącego w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...), winnym popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹ polegającego na:

- 1) zaniechaniu przeprowadzeniu inwentaryzacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. pozostałych środków trwałych stanowiących własność Gminy (...) i przekazanych do używania Ochotniczym Strażom Pożarnym, drogą otrzymania od OSP potwierżeń

¹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1484) – zwana dalej uondfp

prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych Jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic.

Powyższe stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości².

Data popełnienia czynu: 16 stycznia 2023 r.;

2) nienależytym przeprowadzeniu inwentaryzacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. W „Protokole z weryfikacji salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” według stanu na 31 grudnia 2022 r.” nie wszystkie pozycje zawierały dokonanie porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami księgowymi. Dla programów zakupionych przed 2016 r. jako dokument stanowiący podstawę weryfikacji wskazano ewidencję analityczną do konta 020 oraz „umowę licencyjną” bez jej bliższego określenia. Nie wskazano natomiast innych dowodów księgowych niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji.

Powyższe stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ur.

Data popełnienia czynu: 3 stycznia 2023 r.

oraz odstąpiła od wymierzenia kary Obwinionemu i obciążyła obowiązkiem uiszczenia na rzecz Skarbu Państwa kosztów postępowania w wysokości 624,61 zł

orzeka

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

Pouczenie:

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

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.) – zwana dalej ur

Uzasadnienie

Pismem z dnia 4 kwietnia 2024 r. Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu zawiadomił, że w wyniku kontroli kompleksowej gospodarki finansowej Gminy (...) za okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. (oraz w miarę potrzeby inne lata), zakończonej podpisaniem protokołu kontroli 10 sierpnia 2023 r., stwierdzono naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uoofp, polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji za rok 2022 w sposób niezgodny z przepisami ur, tj. z naruszeniem art. 26 ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 ur.

Stwierdzono, że nie udokumentowano przeprowadzenia inwentaryzacji gruntów metodą porównania ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich wartości, co naruszało przepis art. 27 ust. 1 ur. Błędne wpisanie powierzchni działek przyczyniło się do błędnego obliczenia ich wartości (różnica 0,0399 ha o wartość 1 463,86 zł).

Ponadto kontrola inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych wykazała, że w protokole weryfikacji salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” na dzień 31 grudnia 2022 r. nie wszystkie pozycje zawierały dokonanie porównania danych rachunkowych z odpowiednimi dokumentami. W protokole z inwentaryzacji nie wskazano poszczególnych dowodów księgowych niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji, a jedynie wymieniono programy wskazując jako dokumenty stanowiące podstawę weryfikacji ewidencję analityczną do konta 020. Inwentaryzację przeprowadzono według stanu na dzień 31 grudnia 2022 r., przy czym na arkuszach spisu z natury brakowało daty przeprowadzenia inwentaryzacji. Powyższe nieprawidłowości stanowiły naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ur.

Jednocześnie w następstwie kontroli ustalono, że nie wysłano do Ochotniczych Straży Pożarnych (dalej: OSP) działających na terenie Gminy (...) pism z prośbą o potwierdzenie stanu wskazanych w nich składników majątku gminy. Powyższe działanie było niezgodne z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 2 ur, zgodnie z którym powierzone kontrahentom własne składniki aktywów inwentaryzuje się drogą otrzymania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. Łączna wartość środków trwałych stanowiących własność Gminy (...) i przekazanych do używania OSP wyniosła 24 887,77 zł.

W zawiadomieniu wskazano, że osobą odpowiedzialną za naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest Wójt Gminy (...).

Postanowieniem z 2 lipca 2024 r. Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w Poznaniu (dalej: Zastępca Rzecznika) wszczął postępowanie wyjaśniające wobec Pana (...).

Pismem z dnia 2 sierpnia 2024 r. Zastępca Rzecznika wystąpił z wnioskiem o ukaranie Pana (...) pełniącego w czasie popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wójta Gminy (...) odpowiedzialnego na zasadach określonych w art. 19 ust. 2 uondfp za naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp polegające na:

1) zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. pozostałych środków trwałych stanowiących własność gminy (...) i przekazanych do używania OSP, drogą otrzymania od OSP potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. Powyższe stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 2 ur.

Data popełnienia czynu: 16 stycznia 2023 r.;

2) nienależytym przeprowadzeniu inwentaryzacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. W Protokole z weryfikacji salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” według stanu na 31 grudnia 2022 r. nie wszystkie pozycje zawierały dokonanie porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami księgowymi. Dla programów zakupionych przed 2016 r. jako dokument stanowiący podstawę weryfikacji wskazano ewidencję analityczną do konta 020 oraz umowę licencyjną bez jej bliższego określenia. Nie wskazano natomiast innych dowodów księgowych niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji. Powyższe stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ur.

Data popełnienia czynu: 3 stycznia 2023 r.

Zastępca Rzecznika wniósł o wymierzenie Obwinionemu kary upomnienia.

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Poznaniu (dalej: RKO lub Komisja I instancji), po rozpoznaniu sprawy na rozprawie, orzeczeniem z 16 września 2024 r. uznała

Obwinionego za winnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp i polegającego na popełnieniu czynów wskazanych w treści ww. wniosku o ukaranie.

Komisja I instancji wskazała, że zgodnie z art. 18 pkt 1 uondfp czynami stanowiącymi naruszenie dyscypliny finansów publicznych są zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ur. Obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji wynika z art. 4 ust. 3 pkt 3 ur, w którym wskazano że rachunkowość jednostki obejmuje między innymi okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Normami prawnymi regulującymi inwentaryzację na poziomie ur są przepisy rozdziału trzeciego, w szczególności art. 26 i 27 regulujące obowiązek, częstotliwość i metody przeprowadzenia inwentaryzacji oraz obowiązek udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji i jej wyników, powiązanie ich z zapisami ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.

Obowiązek przeprowadzenia na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów wynika z art. 26 ust. 1 pkt 2 ur, przy czym ustawodawca przewidział, że inwentaryzacja tych składników aktywów powinna być prowadzona drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu aktywów oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic. Komisja I instancji uznała zatem, że wyposażenie zakupione z budżetu Gminy (...) na potrzeby jednostek OSP i przekazane im do używania, powinno być inwentaryzowane na koniec każdego roku obrotowego poprzez uzyskanie od OSP potwierdzenia ich stanu. Nieprzeprowadzenie inwentaryzacji – wyposażenia stanowiącego własność Gminy (...) i przekazanego do używania OSP – stanowi zatem naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 2 ur i wypełnia znamiona naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp.

Ponadto RKO podzieliła ocenę Zastępcy Rzecznika, że w zakresie inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych, odnośnie programów zakupionych przed 2016 r. nie dokonano porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi, a podstawę weryfikacji stanowiły zapisy w ewidencji analitycznej do konta 020. Ponadto Komisja I instancji zauważyła szereg innych nierzetelności, które miały miejsce w procesie

inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych. RKO uznała zatem, że inwentaryzacja we wskazanym zakresie została przeprowadzona sprzecznie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ur i wypełnia to znamiona naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 1 uondfp.

W ocenie RKO wina i odpowiedzialność Obwinionego nie budzą wątpliwości. Jednocześnie RKO po dokonaniu analizy okoliczności faktycznych zaistniałych w sprawie uznała, że szkodliwość popełnionych przez Obwinionego czynów nie jest znaczna i odstąpiła od wymierzenia kary.

Odwołanie na korzyść Obwinionego - pismem z 22 października 2024 r. - złożył jego Obrońca, zarzucając orzeczeniu Komisji I instancji:

- 1) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy wskutek niewłaściwego zastosowania art. 135 ust. 1 i 3 w związku z art. 78 ust. 1 pkt 7 oraz ust. 2 uondfp, a także w związku z art. 28 ust. 1, 1a i 3 uondfp, na skutek wydania orzeczenia o uznaniu Obwinionego za winnego popełnienia czynów polegających na zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji pozostałych środków trwałych przekazanych OSP oraz nienależytym przeprowadzeniu inwentaryzacji w zakresie salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” w sytuacji gdy stopień szkodliwości stwierdzonego orzeczeniem naruszenia był w sprawie znikomy;
- 2) naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy wskutek niewłaściwego zastosowania art. 135 ust. 1 i 3 w związku z art. 19 ust. 2 uondfp na skutek wydania orzeczenia, w którym w sposób nieuprawniony dokonano stwierdzenia zawinienia po stronie Obwinionego;
- 3) pominięcie urzędowych dokumentów sporządzonych z kontroli gospodarki finansowej Gminy (...) za lata: 2010, 2014 oraz 2018, w treści których nie wykazywano nieprawidłowości związanych z inwentaryzacją mienia Gminy w zakresie wartości niematerialnych i prawnych mimo ich dokonania tożsamą metodą, która obecnie uznana została za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W następstwie sformułowanych powyżej zarzutów odwoławczych, Obrońca wniósł o uchylenie orzeczenia RKO w całości i uniewinnienie Obwinionego, na skutek braku możliwości przypisania mu winy za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,

a w przypadku nieuwzględnienia tegoż wniosku – uchylenie orzeczenia RKO w całości i umorzenie postępowania w sprawie z powodu znikomego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych wskazanych naruszeń.

19 marca 2026 r. przed Główną Komisją Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej: „GKO”), odbyła się rozprawa, na którą stawił się obrońca obwinionego oraz zastępca głównego rzecznika. W trakcie rozprawy obrońca obwinionego podniósł, że w jego ocenie obwinionemu nie można przypisać winy za popełnione czyny. Niezależnie od tego obrońca argumentował, że popełnione czyny charakteryzują się znikomą szkodliwością dla finansów publicznych, w szczególności z uwagi na brak skutków finansowych ww. czynów dla sfery finansów Gminy (...).

Obrońca w toku rozprawy wskazał, że Gmina (...) była wielokrotnie poddana kompleksowej kontroli gospodarki finansowej prowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową. W jego ocenie kontrole te potwierdzały prawidłowość stosowanej dotychczas (tożsamej) metodologii inwentaryzacji w zakresie wartości niematerialnych i prawnych. Wskazywał także na sytuację dokumentacyjną Gminy (...) w zakresie posiadanego oprogramowania (licencji), wynikającą z tego, że większość programów została nabyta przez Gminę kilkanaście bądź kilkadziesiąt lat temu, a dokumenty źródłowe, w tym zakresie zostały wybrakowane (w istotnej części jeszcze przed objęciem przez obwinionego stanowiska Wójta Gminy (...)). W konsekwencji wyjątkowość takiego przypadku w ocenie obrońcy wymaga, by podczas inwentaryzacji metodą weryfikacji uwzględniać nie tylko bezpośrednie i standardowe dowody źródłowe (w postaci: dowodów wewnętrznych potwierdzających przyjęcie do użytkowania licencji oraz dołączonych dowodów potwierdzających nabycie licencji oprogramowania), ale także każdy inny dostępny dokument umożliwiający stosowne porównanie i weryfikację, a za taki w ocenie obrońcy należy w szczególności przyjąć dokumentację analityczną do konta 020.

W powyższym zakresie obrońca wskazał, że w jego ocenie Komisja I instancji nie sformułowała adekwatnego do okoliczności faktycznych wzorca prawidłowego postępowania, z czego również wywodził brak możliwości przypisania obwinionemu winy w tym zakresie.

Odnosząc się do niedokonania stosownej inwentaryzacji w zakresie aktywów powierzonych OSP Obrońca podnosił, że jednostki OSP nie zasygnalizowały konieczności odnotowania zgodności wartości i stanu użytkowanych przez nie aktywów Gminy, a pierwotnie błędnie dokonane w Gminie księgowanie składników majątku Gminy poprzez ich nieprawidłowe pierwotne ujęcie przez Gminę na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” zamiast na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” spowodowało, że w toku realizowanych czynności inwentaryzacyjnych nie odniesiono się wprost do tego typu aktywów. Powyższe okoliczności nie mogły jednak być interpretowane jako wyraz zawinienia Obwinionego, ponieważ tak zaistniałego naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej w takich okolicznościach wobec czynności inwentaryzacyjnych realizowanych w trybie art. 26 ust. 1 pkt 2 ur.

Z powyższą argumentacją nie zgodził się Zastępca Głównego Rzecznika, w ocenie którego orzeczenie RKO jest prawidłowe.

GKO na podstawie zebranego materiału dowodowego ustaliła i zważyła, co następuje.

GKO w pierwszej kolejności, zgodnie z art. 24 uondfp, dokonała oceny stanu prawnego obowiązującego w czasie zarzucanego czynu i w czasie orzekania. Po dokonanej analizie z uwagi, że istotne dla niniejszej sprawy przepisy norm sankcjonujących, jak i sankcjonowanych nie uległy zmianie, GKO postanowiła stosować stan prawny istniejący w dniu orzekania.

Opierając się na kompletnym materiale dowodowym, GKO uznała, że odwołanie Obrońcy Obwinionego nie zasługuje na uwzględnienie. GKO podziela podniesioną przez Komisję I Instancji argumentację oraz jej stanowisko, co do kwestii zawinienia Obwinionego.

Na rozprawie przed GKO Obrońca Obwinionego nie kwestionował ustalonego stanu faktycznego.

W opinii GKO, Komisja I instancji prawidłowo przedstawiła stan faktyczny sprawy, a w uzasadnieniu swego orzeczenia wykazała, że Obwiniony ponosi odpowiedzialność za zarzucane mu naruszenie. W myśl art. 19 ust. 2 uondfp, odpowiedzialność taką ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Zdaniem GKO, zebrany w przedmiotowej sprawie materiał dowodowy pozwala na jednoznaczne przypisanie Obwinionemu winy. Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji wynika z przepisu art. 4 ust.

3 pkt 3 ur, w którym wskazano, że rachunkowość jednostki obejmuje m.in. okresowe ustalenie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że Obwiniony był osobą, która zarządziła inwentaryzację i była odpowiedzialna za jej prawidłowe przeprowadzenie. Odnosząc się do pierwszego z czynów popełnionych przez Obwinionego należy wskazać, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy potwierdził, że w trakcie inwentaryzacji przeprowadzonej w Urzędzie Gminy (...) wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r., na podstawie zarządzenia Nr 7/1/2022 Wójta Gminy (...) z dnia 1 grudnia 2022 r., zaniechano przeprowadzenia inwentaryzacji pozostałych środków trwałych stanowiących własność Gminy (...) i przekazanych do używania OSP o łącznej wartości 24 887,77 zł. Powyższe wynikało z dokonanego w 2020 r. błędnego księgowania tego wyposażenia na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” zamiast na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”. GKO przychyła się w tym miejscu do oceny dokonanej przez Komisję I instancji, że przedstawiona okoliczność nie może wpłynąć na zmianę oceny prawnej opisanego czynu i wyłączenie odpowiedzialności Obwinionego za stwierdzone naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Analogicznie bez wpływu na powyższą ocenę pozostaje podnoszona w odwołaniu okoliczność braku sygnalizacji ze strony OSP o dysponowaniu mieniem przekazanym przez Gminę. Obowiązek przeprowadzenia na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów wynika z art. 26 ust. 1 pkt 2 ur. Niewątpliwie – w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy – obowiązek ten obciążał Gminę (...). To zatem Obwiniony działając jako kierownik jednostki zobowiązany był do podjęcia działań, które doprowadziłyby do uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. Niezależnie zatem od ewentualnego otrzymania lub nie, stosownej informacji od OSP, Obwiniony był zobligowany do podjęcia (zainicjowania) skutecznych działań, które doprowadziłyby do otrzymania stosownej informacji.

Odnosząc się do drugiego popełnionego przez Obwinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych należy wskazać, że zgromadzony w toku całego postępowania materiał dowodowy potwierdził, że w trakcie inwentaryzacji wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. nienależycie przeprowadzono inwentaryzację wartości niematerialnych i prawnych (saldo

konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”) drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

W zakresie powyższego czynu trzeba wskazać, że brak przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób należyty charakteryzował się kilkoma aspektami. Dla programów zakupionych (wdrożonych) przed 2016 r. jako dokument stanowiący podstawę weryfikacji wskazano wyłącznie ewidencję analityczną do konta 020 oraz „umowę licencyjną” bez jej bliższego określenia, nie wskazując przy tym innych dowodów księgowych niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji. Zauważenia także wymaga, że w „Protokole z weryfikacji salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” według stanu na 31 grudnia 2022 r.” z podsumowania kwot wykazanych w kolumnie „Wartość według ewidencji księgowej”, prawidłowa łączna wartość programów ujętych w poz. 1-16 powinna wynosić: 96 173,13 zł, a nie jak zostało wskazane w tym dokumencie: 88 974,63 zł. Nieprawidłowości w protokole z inwentaryzacji dotyczyły również nieuwjęcia w nim programu pn. „Dostęp do programu (...)” (nr inwentarzowy 31.12.17) o wartości inwentarzowej 3 690,00 zł, a z kolei dwukrotnego wykazania „Program (...)” o wartości 10 888,50 zł - w poz. 10 (data wdrożenia: grudzień 2010 r.) oraz w poz. 12 (data wdrożenia: czerwiec 2006 r.).

Powyższe dobitnie świadczy o tym, że przeprowadzona inwentaryzacja charakteryzowała się szeregiem uchybień i nie doprowadziła do zgodności danych wynikających z ksiąg rachunkowych ze stanem rzeczywistym. Protokół z inwentaryzacji zawierał pozycje dotyczące licencji, których Gmina nie posiadała, jednocześnie nie ujmując tych będących w jej zasobach. Taka sytuacja prowadzi do wniosku, że inwentaryzacja nie spełniła swojego podstawowego celu, jakim jest potwierdzenie istnienia i wartości aktywów wpisujących się w kategorię wartości niematerialnych i prawnych.

Biorąc pod uwagę wskazane powyżej okoliczności w ocenie GKO nieprawidłowości w przedmiocie ww. inwentaryzacji nie miały charakteru jednostkowej omyłki ani nie były wynikiem okoliczności niezależnych od Obwinionego. W świetle powyższego nie można zgodzić się argumentacją przedstawioną przez Obrońcę, że Obwinionemu nie można przypisać winy bowiem nie mógł zapobiec brakowaniu dokumentacji stanowiącej ustawową podstawę inwentaryzacji aktywów Gminy metodą weryfikacji. Brakowanie dokumentacji nie było wyłączną przyczyną skutkującą naruszeniem dyscypliny finansów publicznych

określonym w art. 18 pkt 1 uondfp, a jedynie jednym z wielu aspektów braku należytego wykonania obowiązku inwentaryzacyjnego.

Inwentaryzacja jest jedną z podstawowych form kontroli nad majątkiem publicznym stanowiącym własność Skarbu Państwa i jednostek sektora finansów publicznych, a jej terminowe i prawidłowe przeprowadzenie warunkuje rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego, czyli dokumentów przedstawiających sytuację finansową danej jednostki. W stanie faktycznym zaistniałym w niniejszej sprawie inwentaryzacja została przeprowadzana bez zachowania należytej staranności, protokół z inwentaryzacji zawiera błędnie wpisane pozycje jednocześnie nie uwzględniając wszystkich posiadanych przez Gminę (...) licencji, popełniono błędy rachunkowe przy obliczaniu wartości programów według ewidencji księgowej, zaś sam sposób wskazywania jako podstawy weryfikacji „umowy licencyjnej” bez jakiegokolwiek doprecyzowania tego terminu (poprzez wskazania daty zawarcia czy numeru takiej umowy) należy uznać za nieprawidłowy.

GKO nie zgadza się z podniesionym przez Obrońcę argumentem braku wskazania przez Komisję I instancji prawidłowego wzorca zachowania, który byłby adekwatny do okoliczności sprawy. RKO rozstrzygając kwestię winy Obwinionego wskazała prawidłowy wzorzec zachowania stwierdzając, że przed zatwierdzeniem „Protokołu z weryfikacji salda konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” według stanu na 31 grudnia 2022 r.” Obwiniony zobowiązany był zapoznać się z jego treścią i sprawdzić, czy wynika z niego, że inwentaryzacja wartości niematerialnych i prawnych w pełnym zakresie została dokonana w sposób właściwy. GKO zauważa, że już samo pobieżne spojrzenie na protokół pozwalało dostrzec, że wielokrotnie widnieje w nim sformułowanie: „umowa licencyjna” bez żadnego doprecyzowania, której umowy w istocie dotyczy. To powinno wywołać u Obwinionego wątpliwości w kwestii tego, czy inwentaryzacja w istocie została przeprowadzana w sposób rzetelny. GKO zauważa także, że zsumowanie wartości pozycji księgowych wskazanych w protokole pozwoliłoby dostrzec błąd rachunkowy – kolejny wyraz nierzetelności przeprowadzonej inwentaryzacji.

Zauważenia przy tym wymaga, że w toku postępowania prowadzonego przed Zastępcą Rzecznika, a następnie przed RKO, Obwiniony przedłożył dowody licencji (oraz duplikaty takich dowodów) i umowę licencyjną, częściowo pozyskane dopiero w toku ww. postępowania. Powyższe prowadzi do wniosku, że możliwe jest zgromadzenie dokumentów,

które umożliwią dokonanie rzetelnej inwentaryzacji drogą weryfikacji. Niemniej GKO podkreśla, że niezależnie od aspektu dokumentacji źródłowej dotyczącej licencji nabytych przed 2016 r., inwentaryzacja wartości niematerialnych i prawnych Gminy (...) na dzień 31 grudnia 2022 r. w wielu aspektach została przeprowadzona w sposób nierzetelny, a w konsekwencji jej rezultat nie przedstawiał rzeczywistego stanu tego rodzaju aktywów.

Ponadto należy stanowczo podkreślić, że nie można zgodzić się z tezą, że brak stwierdzenia we wcześniejszych kontrolach prowadzonych przez Regionalną Izbę Obrachunkową (dalej: „RIO”) w Gminie (...) nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych stanowił asumpt do uzasadnionego przyjęcia, że inwentaryzacja była przeprowadzana w sposób prawidłowy. Kontrole prowadzone przez RIO mają na celu weryfikację wybranych i jednostkowych zagadnień. Brak stwierdzenia nieprawidłowości w toku wcześniejszych kontroli w danym obszarze nie może być utożsamiany z potwierdzeniem prawidłowości lub zgodności z obowiązującymi przepisami prawa podejmowanych działań. Niewykazanie uchybień mogło wynikać z szeregu czynników, w tym w szczególności z ograniczonego zakresu kontroli lub selektywnego doboru próby. Tymczasem zgodnie z przepisami urz przeprowadzenie inwentaryzacji należy do podstawowych obowiązków kierownika jednostki i zachowując należytą staranność powinien on zapoznać się z odpowiednimi regulacjami.

Sam fakt niewykazania nieprawidłowości w danym obszarze nie stanowi zatem potwierdzenia ich braku, w szczególności nie może być traktowany jako dorozumiane potwierdzenie, że działalność prowadzona w tym zakresie była w pełni prawidłowa. Każdorazowo ocena powinna być dokonywana w oparciu o aktualny stan faktyczny, obowiązujące regulacje prawne oraz pełny materiał dowodowy.

Odnosząc się natomiast do określenia stopnia szkodliwości popełnionych przez Obwinionego czynów, RKO uwzględniła wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności ich naruszenia, a także skutki tego naruszenia i zastosowała w stosunku do Obwinionego nadzwyczajną instytucję – odstąpienie od wymierzenia kary. Wskazane w sprawie argumenty – w ocenie GKO - nie są wystarczające do uznania tego naruszenia jako znikomego w rozumieniu art. 28 uo ndfp. Mimo braku następstw finansowych naruszenia trzeba wskazać, że dotyczy ono jednego z podstawowych obowiązków jednostki w zakresie rachunkowości. Należy wskazać, że zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie ugruntowany

jest pogląd, że nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji, nie są czynami nieistotnymi. Wręcz przeciwnie, prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma za zadanie potwierdzić stan majątku (aktywów i pasywów bilansu) każdej jednostki w tym, w szczególności jednostki sektora finansów publicznych gospodarującej środkami publicznymi. Bilans jednostki sporządzony bez prawidłowo sporządzonej inwentaryzacji jest bilansem nierzetelnym i wprowadza w błąd jego czytelników.³ Należy bowiem podkreślić, że naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 uondfp jest czynem formalnym (bezsukutowym), zatem do jego znamion nie należy zaistnienie uszczerbku w finansach jednostki. Dobrem chronionym w przepisach regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest także ład prawny systemu finansów publicznych. Odstępstwa od warunków inwentaryzowania wynikających z przepisów ur, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie, czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, wiąże się odpowiedzialnością sprawcy.⁴

Podsumowując należy podkreślić, że Obwiniony miał obowiązek doprowadzić do zgodnego z przepisami przeprowadzenia inwentaryzacji, z którymi powinien się zapoznać.

W odniesieniu do postawionych zarzutów doszło do szeregu nieprawidłowości, które Obwiniony stara się deprecjonować. W tej sytuacji przypisanie odpowiedzialności jest zasadne, aby zapewnić prewencje indywidualną i ogólną. Uznanie znikomej szkodliwości czynu mogłoby niezasadnie utwierdzić Obwinionego w przekonaniu, że przepisy regulujące kwestie inwentaryzacji nie muszą być przestrzegane.

Orzeczenie obowiązku zwrotu zryczałtowanych kosztów postępowania jest konsekwencją przypisania Obwinionemu odpowiedzialności – art. 167 ust. 1 uondfp.

Mając na uwadze powyższe Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.

³ orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 29 maja 2008 r., sygn. DF/GKO- 4900-19/17/08/720

⁴ orzeczenie GKO z dnia 6 października 2003 r., sygn. akt DF/GKO/Odw. 29/45-46/2003