

Penalizacja nierzetelnego prowadzenia i rozliczania inwentaryzacji – analiza orzecznictwa komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Nadesłany: 14.09.17 | Zaakceptowany do druku: 08.01.18

Wojciech Bożek*

W opracowaniu omówiono jedno z najczęściej stwierdzanych naruszeń dyscypliny finansów publicznych. Przeanalizowano kilkadziesiąt orzeczeń komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, co umożliwiło wskazanie głównych obszarów zagrożenia bezpieczeństwa finansów publicznych. Zakres podmiotowy oraz przedmiotowy nierzetelnego prowadzenia i rozliczania inwentaryzacji omówiono z wykorzystaniem metody dogmatycznej, prawnoporównawczej oraz analitycznej. Badania, o których mowa, zostały poparte analizą statystyczną zagadnienia, przeprowadzoną na podstawie danych opublikowanych w sprawozdaniach z działalności komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w latach 2012–2016. Uwzględniono stan prawny obowiązujący na dzień 21.08.2017 r.

Słowa kluczowe: inwentaryzacja, dyscyplina finansów publicznych.

Penalization of Incorrect Inventory Management and Accounting – Analysis of the Case Law of the Adjudicating Committees in Cases of Violation of Public Finance Discipline

Submitted: 14.09.17 | Accepted: 08.01.18

The study discusses some of the most frequently found violations of public finance discipline. Several dozen committees ruling in cases of violation of public finance discipline have been analyzed. The main areas of public finance security risk are identified. The subjective and objective scope of incorrect inventory management and accounting was discussed using dogmatic, legal, comparative and analytical methods. The research was supported by a statistical analysis of the issue, based on the data published in the reports on the activities of adjudicating committees in cases of violation of public finance discipline in 2012–2016. The legal status of 21.08.2017 was taken into account.

Keywords: inventory, public finance discipline.

JEL: K39

* **Wojciech Bożek** – dr, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego.

Adres do korespondencji: Uniwersytet Szczeciński, ul. Narutowicza 17a, 70-240 Szczecin; e-mail: wojciech.bozek@wpia.us.edu.pl

1. Wprowadzenie

Inwentaryzacja jest procesem składającym się z kilku następujących po sobie czynności, wzajemnie na siebie oddziałujących i ściśle ze sobą powiązanych (szerzej: orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (GKO) z 23.02.2012 r., BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76 oraz z 25.09.2014 r., BDF1/4900/70/70/RN-17/14). W wyniku wymienionych czynności powinien być potwierdzony stan aktywów każdej jednostki organizacyjnej prowadzącej księgi rachunkowe i sporządzającej sprawozdanie finansowe według wymogów Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: u.r.). Celem inwentaryzacji jest zatem ustalenie rzeczywistego stanu finansów jednostki. (orzeczenie GKO z 29.06.2015 r., BDF1.4800.67.2015; Wołczak i Wycisk, 2010, s. 101).

Naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z instytucją inwentaryzacji stanowią liczną grupę czynów, które są rozpoznawane przez komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (komisje orzekające) w każdym objętym analizą roku budżetowym. Oznacza to, że w praktyce procesy, które składają się na inwentaryzację, jak również przepisy prawa je regulujące, stwarzają problemy interpretacyjne. Skłoniło to autora niniejszego opracowania do dokonania przeglądu i analizy orzeczeń komisji orzekających, które odnosiły się do art. 18 pkt 1 Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: u.o.n.d.f.p.). Głównym celem opracowania jest wykazanie przyczyn nieprzeprowadzania, jak i niewłaściwego przeprowadzania inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych, co skutkuje naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, analiza statystyczna zagadnienia oraz omówienie zakresu podmiotowego i przedmiotowego naruszenia.

2. Zagadnienia ogólne

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami u.r. Uznać zatem należy, że niedopełnienie obowiązków związanych z inwentaryzacją, wynikających z innej podstawy prawnej aniżeli u.r. (tak ustawowej, jak i z aktów wykonawczych, aktów prawa miejscowego, aktów wewnętrznych danej jednostki sektora finansów publicznych) nie zostało objęte reżimem u.o.n.d.f. Wyłącznie bowiem przepisy u.r. są w analizowanym przypadku nierozdzielnie związane z omawianym naruszeniem (por. Borowska, Kościńska-Paszkowska i Bolek, 2012, s. 147; Lipiec-Warzecha, 2012, s. 253–254). Stanowi o tym art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p., przy czym ze względu na treść art. 2 u.o.n.d.f.p. w postępowaniu w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy także uwzględnić przepisy Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: u.f.p.).

W art. 18 pkt. 1 u.o.n.d.f.p. penalizowane są działania lub zaniechania polegające na:

- zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji, której obowiązek i częstotliwość określają przepisy u.r.;
- zaniechaniu rozliczenia inwentaryzacji w sposób i w terminie określonym przez przepisy u.r.;
- przeprowadzeniu lub rozliczeniu inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami u.r.

Każde z wyżej wymienionych zachowań może stanowić samodzielny zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych, choć nie jest wykluczone ich łączne wystąpienie.

Należy mieć na uwadze, że brak przeprowadzenia inwentaryzacji nawet w odniesieniu do wycinkowych składników aktywów i pasywów jednostki sektora finansów publicznych wyczerpuje znamiona czynu z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. (orzeczenie GKO z 23.01.2014 r., BDF1/4900/84/89/13/RWPD-87018). Tym bardziej zatem przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami u.r., nawet jeżeli w jednostce inwentaryzację przeprowadzano częściej niż nakazywały obowiązujące przepisy, wypełnia znamiona czynu określonego w art. 18 ust. 1 u.o.n.d.f.p. (por. orzeczenie GKO z 13.11.2014 r., BDF1/4900/77/78/RN-21/14).

Analizując przedmiotowe znamiona czynu z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p., należy wskazać, że zgodnie z art. 27 ust. 2 u.r. 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. Bez znaczenia dla stwierdzenia popełnienia tego naruszenia jest to, która ze stron dokonujących uzgodnienia musiała skorygować swoje dane i jakie było źródło ewentualnego błędu (orzeczenie GKO z 16.02.2016 r., BDF1.4800.172.2015).

Przeprowadzona analiza kilkudziesięciu orzeczeń wydanych przez GKO w latach 2012–2016 wskazuje na to, że naruszenia te polegały m.in. na:

- przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów w sposób niezgodny z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 u.r., np. porównano dane wynikające z ewidencji księgowej z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów dla poszczególnych działek, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi i weryfikację wartości tych składników. Należy przy tym podkreślić, że ustawodawca, posługując się określeniem „odpowiednie dokumenty”, nie ustalił katalogu ww. dokumentów. Nie jest to jednak zaniedbanie ze strony ustawodawcy, ale zamierzone działanie wynikające z potrzeby nieograniczania sposobu dokumentowania poszczególnych decyzji gospodarczych, które ze swej natury są indywidualne i różnorodne (orzeczenie GKO z 8.10.2015 r., BDF1.4800.93.2015). Brak w aktach sprawy prowadzonej przez komisję orzekającą jakichkolwiek dokumentów źródłowych, które pozwoliłyby na jednoznaczną ocenę odpowiedzialności osób, które doprowadziły do

- penalizowanego stanu, stanowi w ocenie GKO istotne uchybienie, skutkujące np. uchynieniem orzeczenia komisji orzekającej w pierwszej instancji (por. orzeczenie GKO z 29.10.2012 r., BDF1/4900/92/92/12/2423);
- zaniechaniu przeprowadzenia na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzacji;
 - nierozliczeniu ustalonych różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych za rok, na który przypadał termin inwentaryzacji;
 - nieudokumentowaniu i niepowiązaniu wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych na ostatni dzień roku budżetowego, co stanowiło naruszenie art. 27 u.r.;
 - nieprawidłowym przeprowadzeniu inwentaryzacji gruntów i środków trwałych, do których dostęp był znacznie utrudniony, tj. z naruszeniem art. 26 ust. 1 pkt 3 u.r.;
 - zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich rzeczowych składników majątkowych, czym naruszono art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 3 u.r.;
 - nieobjęciu inwentaryzacją wszystkich kont księgowych prowadzonych dla budżetu jednostki sektora finansów publicznych, czym naruszono art. 26 ust. 1 pkt 3 u.r.;
 - zaniechaniu wyjaśnienia i rozliczenia w księgach rachunkowych jednostki sektora finansów publicznych różnic inwentaryzacyjnych pomiędzy saldami wykazanymi przez banki i instytucje udzielające pożyczki a danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki, co było niezgodne z art. 27 ust. 2 u.r.

3. Podmiotowa odpowiedzialność za nierzetelne prowadzenie i rozliczanie inwentaryzacji

Inwentaryzacja jest jednym z podstawowych obowiązków kierownika jednostki w zakresie rachunkowości (por. orzeczenie GKO z 23.06.2016 r., BDF1.4800.21.2016). Analizując zakres podmiotowy odpowiedzialności z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p., należy wskazać, że zgodnie z art. 53 u.f.p. kierownik danej jednostki sektora finansów publicznych ponosi pełną odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej zarządzanej przez niego jednostki, w tym również w zakresie inwentaryzacji. Odpowiedzialność kierownika wynika nie tylko z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.o.n.d.f.p., ale także z art. 4 pkt 5 u.r., zgodnie z którym kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą (Grzelka, 2015, s. 85; Melerowicz, 2013, s. 234–236). Od kierownika jednostki należy bowiem oczekiwać szczególnej dbałości o to,

aby w kierowanej jednostce przepisy prawa były właściwie respektowane. Ponadto od kierownika jednostki wymagać można znajomości podstawowych przepisów dotyczących gospodarki finansowej w takim stopniu, aby mógł przewidzieć i rozpoznać skutki swojego działania (orzeczenie GKO z 15.05.2017 r., BDF1.4800.22.2017).

Kierownik jednostki może jednak powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej podległym mu pracownikom. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki. Zatem warunkiem *sine qua non* przypisania głównemu księgowemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. jest powierzenie mu przez kierownika jednostki obowiązków w przedmiotowym zakresie, co jednoznacznie wynika z art. 4 ust. 3 u.o.n.d.f.p. Odpowiedzialność, o której mowa, ponoszą wyłącznie pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Kierownik nie musi zatem osobiście wykonywać wszelkich czynności spisowych związanych z przeprowadzaną inwentaryzacją. Przy czym sam fakt wykonywania określonych czynności przez pracowników nie znosi jeszcze dopuszczalności i zasadności przypisania odpowiedzialności za określone naruszenie dyscypliny finansów publicznych kierownikowi danej jednostki. Jak bowiem wskazuje GKO, w rozbudowanej formie organizacyjnej wielu jednostek sektora finansów publicznych niektóre czynności wykonują pracownicy podlegli kierownikowi, ale fakt ten nie wpływa automatycznie na zmniejszenie zakresu odpowiedzialności kierownika tej jednostki (por. orzeczenie GKO z 7.11.2016 r., BDF1.4800.58.2016 oraz orzeczenie GKO z 23.04.2017 r., BDF1/4900/6/7-8/13/55/RD-24845). Fakt, że kierownik jednostki zatrudnia osoby, które mają kwalifikacje odpowiednie do wykonywanych czynności, nie wystarcza, aby uznać, że nie ciąży na nim odpowiedzialność za prawidłowość postępowania tych osób w zakresie wykonywanych przez nie obowiązków (orzeczenie GKO z 15.06.2015 r., BDF1.4800.29.2015).

Z przedstawionych uregulowań wynika wprawdzie, że od kierowników można wymagać biegłości we wszystkich obszarach działalności jednostki, w tym umiejętności rzetelnego przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji, jednakże analiza poszczególnych spraw rozpatrywanych przez komisje orzekające wskazuje na to, że nie zawsze możliwe jest przypisanie kierownikowi zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych (orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z dnia 25.11.2010 r., RIO-IV-R-70/09-K-05/10).

4. Przesłanki odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. na przykładzie wybranych orzeczeń Głównej Komisji Orzekającej

Naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest penalizowane jeżeli sprawcy czynu można przypisać winę, sam czyn zaś jest szkodliwy dla finansów publicznych w stopniu wyższym niż znikomy.

Odnosząc się do pierwszej z wymienionych przesłanek, należy podkreślić, że subiektywne poczucie winy czy też jego brak po stronie obwinionego nie ma zasadniczo znaczenia w omawianych sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ponieważ relacja psychiczna sprawcy do czynu zawsze pozostaje niezbadana do końca i nie jest możliwe jej udokumentowanie w stopniu wystarczającym dla zapewnienia sprawiedliwego i równego dla wszystkich orzekania (orzeczenie GKO z 17.10.2016 r., BDF1.4800.57.2016). Konieczne jest zatem ustalenie elementów zobiektywizowanych, takich jak np. ujemna ocena, zarzucalność, czyli możliwości przypisania negatywnej oceny zachowania obwinionego wedle kryteriów przeciętnego obserwującego. W postępowaniu w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych istotne znaczenie ma także udokumentowanie powinności danego działania po stronie obwinionego oraz wykazanie możliwości alternatywnego zachowania zgodnego z prawem. Wówczas dopiero można mówić o niezachowaniu ostrożności wymaganej w danych okolicznościach (por. orzeczenie GKO z 18.11.2013 r., BDF1/4900/71/75/13/RWPD-68488). Przypisanie winy polega zatem na wskazaniu, jak powinien przebiegać prawidłowy proces decyzyjny w ramach podejmowanych czynności inwentaryzacyjnych. Jeżeli okaże się, że obwiniony w danych okolicznościach nie miał możliwości zachowania się zgodnie z obowiązującym przepisem, to pomimo stwierdzenia popełnienia czynu z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. nie można przypisać mu winy (por. orzeczenie GKO z 10.11.2016 r., BDF1.4800.35.16 oraz orzeczenie GKO z 16.05.2016 r., BDF1.4800.5.16). W orzeczeniu GKO z 22.05.2017 r. (BDF1.4800.2.2017), oceniając należytą staranność w celu wykazania w księgach rachunkowych szpitala środków trwałych zgodnie ze stanem faktycznym, uwzględniono na korzyść obwinionego m.in. czynnik czasu, tzn. z jednej strony wieloletnie zaniedbania poprzedników obwinionego (fakt nieprzeprowadzania inwentaryzacji przez ponad 20 lat), z drugiej natomiast okres, jaki był potrzebny na uporządkowanie spraw i wyjaśnienie stwierdzonych niedoborów, tzn. rozliczenie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych w poszczególnych komórkach organizacyjnych szpitala.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, przy ocenie zawinienia w popełnieniu czynu penalizowanego w art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. znaczenie mają czynniki obiektywne, które doprowadziły do tego naruszenia. Zgodnie z wyrażoną w art. 19 ust. 2 u.o.nd.f.p. regułą nie można bowiem przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć, mimo dołożenia staranności wymaganej

od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych (orzeczenie GKO z 22.05.2017 r., BDF1.4800.2.2017).

Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, o którym mowa w art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p., uwzględnia się okoliczności wskazane przez ustawodawcę w art. 28 u.o.n.d.f.p. (por. Głuch, 2015, s. 62–63). Stwierdzając znikomą szkodliwość czynu dla finansów publicznych, właściwa komisja orzekająca powinna nie tylko wnikliwie, ale także maksymalnie szeroko uzasadnić tok rozumowania, który doprowadził do takich, a nie innych wniosków (orzeczenie GKO z 7.01.2013 r., BDF1/4900/99/98/RN-19/12/2924). W przeciwnym bowiem przypadku utrudniona może być kontrola instancyjna orzeczenia, co niepotrzebnie wydłuża postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Z treści art. 28 u.o.n.d.f.p. wynika, że szkodliwość jest pojęciem szerokim, w którym – obok aspektu szkody w rozumieniu materialnym – bierze się pod uwagę doniosłość i wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia. Z tych też względów szkodliwość dla finansów publicznych przejawiać się może również w naruszaniu np. procedur wydatkowania środków publicznych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14.06.2011 r., II GSK 688/10). Przykładowo w orzeczeniu GKO z 15.05.2017 r. (BDF1.4800.16.2017) wskazano, że o ile można się zastanawiać nad stopniem szkodliwości czynu dla finansów publicznych w sytuacji, gdy doszło do wykazania nieprawidłowych danych w niewielkiej skali, o tyle w sytuacji braku zinwentaryzowania składników majątkowych o znikomej szkodliwości nie może być mowy.

Opierając się na dotychczasowym dorobku orzecznictwa GKO, wskazać można okoliczności, które mają wpływ na rodzaj orzeczonej kary wobec sprawy naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Naruszenie określone w art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. ma taki charakter, że jego skutkom nie można zapobiec inaczej, jak przez przeprowadzenie ponownej, zgodnej z przepisami prawa inwentaryzacji w terminie określonym w u.r. Oczywiście jest, że w chwili, w której obwiniony dowiaduje się o nieprawidłowościach, nie można podjąć czynności, które przyczyniłyby się do usunięcia szkodliwych dla finansów publicznych następstw tego naruszenia. Takie działanie ma jednak znaczenie z punktu widzenia oceny zachowania sprawy po popełnieniu naruszenia i jako takie powinno być uwzględnione przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w zakresie rodzaju i wymiaru orzekanej kary (por. orzeczenie GKO z 6.04.2017 r., BDF1.4800.8.2017).

W jednym z orzeczeń GKO uznano, że wpływ na podjęcie decyzji o odstąpieniu od wymierzenia kary miało to, że kierownik jednostki wcześniej nie pracował w jednostce sektora finansów publicznych, jak też fakt, że zarzucane obwinionemu czyny były popełnione w ciągu miesiąca od objęcia przez niego urzędu. Przejmowanie obowiązków wymagało od obwinionego skupienia uwagi na właściwym przejęciu spraw gminy w różnych jej obszarach

działalności, najistotniejszych z punktu widzenia jego odpowiedzialności, np. obwiniony musiał się zapoznać z regulacjami dotyczącymi urzędu, jego organizacją, a jednocześnie podejmować bieżące decyzje związane z realizacją budżetu gminy w kończącym się roku budżetowym (orzeczenie GKO z 12.12.2016 r., BDF1.4800.59.2016).

Wskazują na wysoce naganny sposób postępowania obwinionego, GKO w orzeczeniu z 17.11.2017 r. (BDF1.4800.14.2016) stwierdziła, iż nie stanowią właściwego toku rozumowania wyjaśnienia, że podlegający inwentaryzacji majątek znajdował się w miejscach trudno dostępnych, takich jak piwnice czy strych. GKO uznała, że w przywołanych „trudno dostępnych miejscach” panował pozostający poza kontrolą kierownictwa jednostki bałagan, co nie miało nic wspólnego z zasadą gospodarności i mogło dodatkowo naruszać przepisy sanitarne i przeciwpożarowe. Ponadto GKO zauważyła, że składniki majątkowe mogły być co prawda już nieprzydatne dla jednostki, w której przeprowadzona miała być inwentaryzacja, ale nie oznaczało to, że nie miały one żadnej wartości. Należało zatem rozważyć, czy składniki te mogły być z powodzeniem wykorzystane choćby na pozyskanie z nich cennych surowców wtórnych, z których korzyści mogło odnieść społeczeństwo. Konkludując, GKO podkreśliła, że działania obwinionego były sprzeczne z zasadą dbałości o majątek jednostki i racjonalnego gospodarowania tym majątkiem. Odnosząc się natomiast do biernej postawy obwinionego, GKO stwierdziła: „Wszak te składniki majątkowe nie zmieniłyby swojej postaci z rzeczowej np. na gazową i same nie ulotniłyby się”.

W orzeczeniach GKO jako przyczynę naruszenia dyscypliny finansów publicznych uznawano wielokrotnie brak prawidłowo wykonywanego nadzoru nad pracownikami, który doprowadził w tym względzie do naruszeń prawa (por. orzeczenie GKO z 20.06.2016 r., BDF1.4800.18.2016). Kierownik danej jednostki sektora finansów publicznych powinien więc sprawować nadzór nad całym procesem inwentaryzacji i osobami podejmującymi działania w jego ramach. Brak owego nadzoru skutkować może nieprzeprowadzeniem inwentaryzacji w jednostce, co jest istotą penalizowanego w art. 18 pkt 1 u.o.nd.f.p. czynu. GKO uznała, że sam fakt powołania komisji, która miała przeprowadzić inwentaryzację w danej sprawie, nie może w istotny sposób zmienić krytycznej oceny czynu przypisanego obwinionemu. (por. orzeczenie GKO z 18.11.2013 r., BDF1/4900/71/75/13/RWPD-68488).

W sprawach z zakresu właściwości orzeczonej komisji orzekającej o odpowiedzialności za czyn z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. wielokrotnie odnoszono się do braków kompetencyjnych kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Mając to na uwadze, należy podkreślić, że w zakresie naruszenia brak wiedzy dotyczącej sposobu przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji nie może uchylać odpowiedzialności obwinionego. Przykładowo, w jednej ze spraw GKO stwierdziła, że działania obwinionego cechowało wyjątkowe lekceważenie procedur powodujące nieprawidłowości na najbardziej strukturalnym poziomie. Krytycznie oceniono zachowanie obwinionego

wskazujące na traktowanie planów finansowych podległej jednostki, dokumentów kompetencyjnych oraz zakresu upoważnień jedynie jak sugestii, które mają jedynie charakter instrukcyjny, nie zaś normatywny. Podkreślono, że: „Zachowanie Obwinionego cechowało lekceważenie absolutnie podstawowych zasad związanych z działaniem organów władzy publicznej i kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Zachowanie takie budzi groźbę w stosunku do osoby z szesnastoletnim doświadczeniem w pełnieniu funkcji wójta”. Reasumując, GKO nie znalazła żadnych okoliczności, które mogłyby w jakikolwiek sposób przyczynić się do złagodzenia orzeczonej wobec kierownika jednostki kary albo odstąpienia od jej wymierzenia (orzeczenie GKO z 17.10.2016 r., BDF1.4800.57.2016; podobnie: orzeczenie GKO z 26.06.2014 r., BDF1/4900/31/36/14).

5. Statystyczne ujęcie naruszeń z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p.

Przedmiotem analizy są dane opublikowane w sprawozdaniach z działalności Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz zbiorczych sprawozdaniach z działalności komisji orzekających w latach 2012–2016, a dotyczące omawianego czynu (tabela 1).

Celem wyznaczonym przez autora jest zwrócenie uwagi na pozycję omawianych naruszeń w katalogu wszystkich czynów penalizowanych w u.o.n.d.f.p. Liczba stwierdzanych naruszeń z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. wynosiła bowiem od 82 naruszeń w 2015 r. do 148 naruszeń w 2012 r., a ich udział w ogólnej liczbie naruszeń wynosił od 7,16% w 2015 r. do 10,82% w 2016 r. Biorąc pod uwagę fakt, że w art. od 5 do 18c u.o.n.d.f.p. określono kilkadziesiąt naruszeń dyscypliny finansów publicznych, które zostały uznane za szkodliwe dla finansów publicznych, udział czynów z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. w ogólnej liczbie stwierdzanych naruszeń jest znaczny. Wskazuje to na potrzebę prowadzenia stałej kontroli tego obszaru działalności jednostek sektora finansów publicznych, zwłaszcza na stopniu samorządowym, bowiem zdecydowana większość spraw z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. była rozpatrywana przez regionalne komisje orzekające przy regionalnych izbach obrachunkowych (RKO). W pozostałym zakresie sprawy rozstrzygały międzyresortowe komisje orzekające, względnie (przed wejściem w życie przepisów ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 240, poz. 1429) resortowe komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Podkreślić należy zwłaszcza to, że omawiane naruszenia były sytuowane na trzecim miejscu wśród najczęściej popełnianych naruszeń w 2016 r. Można więc uznać, że istnieje potrzeba podejmowania w przyszłości działań mających na celu usprawnienie obszaru finansów publicznych związanego z przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji.

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016
Liczba naruszeń z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. (A)	148	119	106	82	108
Ogólna liczba n.d.f.p. (B)	1706	1225	1008	1145	998
A/B (w %)	8,68	9,71	10,52	7,16	10,82
Miejsce pod względem liczebności n.d.f.p.	5	4	3	6	3
RKO	142	112	104	81	107
MKO/Res.KO	4/2	7	2	1	1

Tab. 1. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych (n.d.f.p.) z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. stwierdzone przez komisje pierwszej instancji w latach 2012–2016. Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych oraz zbiorczych sprawozdań z działalności komisji orzekających I instancji w latach 2012–2016, <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).

Z danych zaprezentowanych w wyżej wymienionych sprawozdaniach wynika także, że w ostatnich trzech latach budżetowych naruszenia związane ze sprawozdawczością i inwentaryzacją w jednostkach sektora finansów publicznych, ujęte zbiorczo, stanowią największą liczbę naruszeń dyscypliny finansów publicznych w ramach jednego obszaru (tabela 2). W latach 2012–2013 naruszenia te były na drugim miejscu. Udział naruszeń z art. 18 u.o.n.d.f.p. w ogólnej liczbie naruszeń dyscypliny finansów publicznych stwierdzanych w komisjach pierwszej instancji wynosił od ponad 22% w 2015 r. do blisko 25% w 2013 r.

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016
Ogólna liczba naruszeń z art. 18 u.o.n.d.f.p.	379	281	251	253	241
Udział naruszeń z art. 18 u.o.n.d.f.p. w ogólnej liczbie n.d.f.p. (w %)	22,2	22,9	24,9	22,1	24,2
Miejsce pod względem liczebności w katalogu n.d.f.p.	2	2	1	1	1

Tab. 2. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych (n.d.f.p.) z art. 18 u.o.n.d.f.p. stwierdzone przez komisje pierwszej instancji w latach 2012–2016. Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych oraz zbiorczych sprawozdań z działalności komisji orzekających I instancji w latach 2012–2016, <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).

6. Zakończenie

Ustawodawca w rozdziale 3 „Inwentaryzacja” u.r. wymienia obowiązki jednostek stosujących przepisy tej ustawy dotyczące terminów, metod oraz częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji. Mając na względzie różnice pomiędzy poszczególnymi jednostkami sektora finansów publicznych, w tym realizowane przez nie odmienne zadania w u.r., nie określa jednak zasad

opisujących techniki jej przeprowadzenia i dokumentowania. Dlatego każda jednostka sektora finansów publicznych prowadząca księgi rachunkowe powinna posiadać własne wypracowane uregulowania w zakresie inwentaryzacji, uwzględniające m.in. wielkość jednostki, jej specyfikę oraz rodzaj posiadanych zasobów majątkowych (por. orzeczenie GKO z 23.02.2012 r., BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76).

Nieprawidłowości w przeprowadzaniu i rozliczaniu inwentaryzacji nie są czynami o znikomej szkodliwości dla finansów publicznych. Rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest jednym z podstawowych mechanizmów kontrolnych kierownika jednostki sektora finansów publicznych, gdyż inwentaryzacja, jako proces wieloczynnościowy, ma na celu wiarygodne i rzetelne wskazanie składników majątkowych jednostki, a to z kolei znajduje odzwierciedlenie w poprawności sporządzanej przez jednostkę sprawozdawczości. Ustawodawca pozostawił jednak organom prowadzącym postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych określenie stopnia szkodliwości czynu dla finansów publicznych. Ograniczając jednak całkowitą dowolność organów orzekających, wskazał w art. 28 u.o.n.d.f.p. wytyczne dla dokonywania takiej oceny. Skoro zatem prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja ma za zadanie potwierdzić stan majątku każdej jednostki, w tym w szczególności jednostki sektora finansów publicznych, gospodarującej środkami publicznymi (por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 29.05.2008 r., DF-GKO-4900-19/17/08/720), to uznać można, że w przypadku inwentaryzacji szkodliwość tkwi w zniekształceniu rzeczywistego obrazu tego majątku. O znaczeniu procesu inwentaryzacji z punktu widzenia u.o.n.d.f.p. świadczy bowiem to, że inwentaryzacja pozwala na sporządzenie realnego, obiektywnego i wiarygodnego rocznego sprawozdania finansowego, które w sposób rzetelny wyraża sytuację majątkową i finansową jednostek (orzeczenie GKO z dnia 6.03.2006 r., DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733 powołane w orzeczeniu GKO z 27.11.2014 r., BDF1/4900/94/96/14).

W analizowanych orzeczeniach konsekwentnie i racjonalnie uznawano, że stopień szkodliwości czynów z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. dla finansów publicznych był znaczny w sytuacji, gdy okoliczności sprawy wskazywały na działania i zaniechania godzące w konstrukcyjne i ustrojowe zasady polskiego porządku finansowoprawnego. Wymóg, aby sankcja za naruszenie dyscypliny finansów publicznych uwzględniała stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych, stanowi bowiem jedną z ustawowych dyrektyw wymiaru kary (por. orzeczenie GKO z 9.12.2013 r., BDF1/4900/92/97/13/RWPD-94275).

Z analizy orzeczeń GKO wynika, że popełnienie błędów skutkujących odpowiedzialnością na podstawie art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. spowodowane jest zarówno okolicznościami niezależnymi od obwinionych (wieloletnie zaniechanie przeprowadzania inwentaryzacji przez poprzednich kierowników, zła sytuacja finansowa i organizacyjna, w jakiej znalazła się inwentaryzowana jednostka), jak i przyczynami leżącymi po stronie obwinionych (rutyna

wpisana w pełnione dotychczas funkcje i wykonywane zadania publiczne, nadmierne zaufaniem kierowników do podległych im pracowników, brak nadzoru nad pracownikami, brak wiedzy fachowej dotyczącej zasad prowadzenia prawidłowej gospodarki finansowej).

Liczba stwierdzanych naruszeń dyscypliny finansów publicznych w latach 2012–2016 pozwala na wysnucie wniosku o potrzebie dalszego monitorowania przebiegu procesów inwentaryzacji w jednostkach sektora finansów publicznych. Naruszenia z art. 18 pkt 1 u.o.n.d.f.p. są liczne, zwłaszcza na stopniu samorządowym.

Bibliografia

- Borowska, K., Kościńska-Paszowska, A. i Bolek, T. (2012). *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Głuch, M. (2015). Znikoma szkodliwość czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W: A. Talik, W. Robaczyński i A. Babczuk (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Podstawy i zakres odpowiedzialności* (s. 62–63). Warszawa: Beck InfoBiznes.
- Grzelka, D. (2015). Inwentaryzacja – zasady, sposób przeprowadzania i dokumentowania. W: A. Talik, W. Robaczyński i A. Babczuk (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Podstawy i zakres odpowiedzialności*. Warszawa: Beck InfoBiznes.
- Lipiec-Warzecha, L. (2012). *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Melerowicz, D. (2013). Wybrane zagadnienia dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji w jednostkach w świetle odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W: M. Smaga i M. Winiarz (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Narzędzie prawidłowej gospodarki sektora publicznego* (s. 234–236). Kraków: Publicus.
- Orzeczenie GKO z 6.03.2006 r., DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733, niepublikowane.
- Orzeczenie GKO z 29.05.2008 r., DF-GKO-4900-19/17/08/720. LEX nr 1725761.
- Orzeczenie GKO z 23.02.2012 r., BDF1/4900/3/3/RN-1/12/76. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 29.10.2012 r., BDF1/4900/92/92/12/2423. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 7.01.2013 r., BDF1/4900/99/98/RN-19/12/2924. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 18.11.2013 r., BDF1/4900/71/75/13/RWPD-68488. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 9.12.2013 r., BDF1/4900/92/97/13/RWPD-94275. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 23.01.2014 r., BDF1/4900/84/89/13/RWPD-87018. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 26.06.2014 r., BDF1/4900/31/36/14. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 25.09.2014 r., BDF1/4900/70/70/RN-17/14. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 13.11.2014 r., BDF1/4900/77/78/RN-21/14. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 27.11.2014 r., BDF1/4900/94/96/14. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 15.06.2015 r., BDF1.4800.29.2015. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).

- Orzeczenie GKO z 29.06.2015 r., BDF1.4800.67.2015. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 8.10.2015 r., BDF1.4800.93.2015. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 16.02.2016 r., BDF1.4800.172.2015. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 16.05.2016 r., BDF1.4800.5.16., niepublikowane.
- Orzeczenie GKO z 20.06.2016 r., BDF1.4800.18.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 23.06.2016 r., BDF1.4800.21.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 17.10.2016 r., BDF1.4800.57.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 7.11.2016 r., BDF1.4800.58.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 10.11.2016 r., BDF1.4800.35.16, niepublikowane.
- Orzeczenie GKO z 12.12.2016 r., BDF1.4800.59.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 6.04.2017 r., BDF1.4800.8.2017. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 23.04.2017 r., BDF1/4900/6/7-8/13/55/RD-24845. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 15.05.2017 r., BDF1.4800.22.2017. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 22.05.2017 r., BDF1.4800.2.2017. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie GKO z 17.11.2017 r., BDF1.4800.14.2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z dnia 25.11.2010 r., RIO-IV-R-70/09-K-05/10, Legalis nr 455966.
- Sprawozdania z działalności Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych oraz zbiorczych sprawozdań z działalności komisji orzekających I instancji w latach 2012–2016. Pozyskano z: <http://www.mf.gov.pl> (21.08.2017).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tekst jedn., Dz.U. z 2017 r., poz. 1311.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn., Dz.U. z 2016 r., poz. 1870 ze zm.
- Wołczak, B. i Wycisk U. (2010). Inwentaryzacja jako ważny element rachunkowości w świetle ustaleń kontroli regionalnych izb obrachunkowych. *Finanse Komunalne*, (7–8).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14.06.2011 r., II GSK 688/10. Legalis nr 819848.