

Wyniki kontroli przeprowadzonych przez RIO w Opolu w latach 2007-2008 w jednostkach samorządu terytorialnego oraz w ich jednostkach organizacyjnych w zakresie przestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości.

1. Informacje wstępne

Jednostki, w których na mocy art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych¹ izby przeprowadzają kontrole gospodarki finansowej i zamówień publicznych, są zobowiązane do stosowania przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.² Wynika to wprost z dyspozycji art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości, gdzie ustawodawca określił, iż jej przepisy stosuje się między innymi do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- spółek handlowych (w tym spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego) i innych osób prawych (również samorządowych),
- gmin, powiatów, województw i ich związków,
- gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych, zakładów budżetowych, funduszy celowych niemających osobowości prawnej,
- innych jednostek otrzymujących na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych.

Zakres każdej kontroli kompleksowej realizowanej przez regionalne izby obrachunkowe obejmuje zagadnienia związane z przestrzeganiem ustawy o rachunkowości. Jednakże należy pamiętać, iż specyfika rachunkowości budżetowej, stosowanej przez jednostki sektora finansów publicznych, przejawia się między innymi w tym, że są one zobowiązane do stosowania ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych³ oraz wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych.⁴

¹ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t. j. Dz. U. z 2001 r. Nr 55 poz. 577 z późn. zm.), powoływana dalej jako ustawa o rio.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z 2002 r. Nr 76 poz. 694 z późn. zm.), powoływana dalej jako ustawa o rachunkowości.

³ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249 poz. 2104 z późn. zm.), powoływana dalej jako ustawa o finansach publicznych.

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.),

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 czerwca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 112, poz. 761),

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.),

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. Nr 113, poz. 770),

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. Nr 107, poz. 726 z późn. zm.),

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną (Dz. U. Nr 116, poz. 783 z późn. zm.),

Przeprowadzane przez rrio kontrole gospodarki finansowej na podstawie kryterium zgodności z prawem w zakresie rachunkowości, nie ograniczają się zatem do badania prawidłowości stosowania ustawy o rachunkowości, ale realizowane są w znacznie szerszym zakresie.

Aby zapewnić realizację zadań stawianych przed rachunkowością i prawidłowe jej funkcjonowanie, niezbędne jest określenie warunków i zasad, które powinny być przestrzegane przy jej prowadzeniu. Dlatego jednym z podstawowych obowiązków kierownika jednostki w tym zakresie jest ustalenie w formie pisemnej, a następnie aktualizowanie, dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.⁵

Najogólniej mówiąc, dokumentacja ta powinna określać rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określać system służący ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych oraz sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, a w tym co najmniej:

- a) zakładowy plan kont, ustalający wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
- b) wykaz ksiąg rachunkowych lub wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych,
- c) opis systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, opis systemu informatycznego.

Określając zasady rachunkowości, kierownik jednostki powinien zapewnić stosowanie zasady ostrożności, w szczególności w odniesieniu do metod wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów⁶ oraz powinien zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.⁷

Jednostki posiadające dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości zobowiązane są do ich stosowania, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.⁸ Przyjęte zasady rachunkowości należy stosować uwzględniając zasadę ciągłości tak, aby informacje z nich wynikające były porównywalne w kolejnych latach.⁹

Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych zostały określone w cyt. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych. Plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowi załącznik nr 1 do rozporządzenia, a plan kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych załącznik nr 2, które są podstawą do opracowania zakładowych planów kont dla konkretnych jednostek. Obecnie dość rzadko stwierdzana jest sytuacja, gdzie jednostki przyjmują do stosowania plany kont określone w wymienionym rozporządzeniu wprost, bez żadnych zmian. Właściwszym postępowaniem jest dostosowanie zakładowego planu kont do rodzaju i potrzeb każdej konkretnej jednostki sektora finansów publicznych, przy zastosowaniu zasad określonych w

⁵ Art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

⁶ Art. 7 ustawy o rachunkowości.

⁷ Art. 8 ustawy o rachunkowości.

⁸ Art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

⁹ Art. 5 ustawy o rachunkowości.

§ 12 rozporządzenia. Znacznie częściej można spotkać się ze stanem faktycznym, w którym jednostki opracowują własny plan kont, który nie w pełni jest dostosowany do ich potrzeb.

Oprócz zasad rachunkowości, a w tym zakładowego planu kont, podstawą systemu rachunkowości jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Niezależnie od sposobu prowadzenia (ręcznie lub przy użyciu komputera) księgi rachunkowe powinny spełniać wymogi ustawy o rachunkowości w zakresie rzetelności, bezbłędności, sprawdzalności i bieżącego prowadzenia.¹⁰

Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Księgi są bezbłędne, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowo, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Sprawdzalność ksiąg rachunkowych przejawia się w możliwości stwierdzenia poprawności dokonanych w nich zapisów i stanów oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych. Natomiast księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie wymaganych sprawozdań i deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca oraz jeśli ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

O wielkiej wadze jaka jest przykładana do rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych świadczy umiejscowienie w Rozdziale 9 ustawy o rachunkowości, dotyczącym odpowiedzialności karnej, przepisu art. 77 mówiącego m. in., iż kto wbrew przepisom wymienionej ustawy dopuszcza do podawania w księgach rachunkowych nierzetelnych danych, podlega karze grzywny lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie problematyki prowadzenia rachunkowości w samorządzie terytorialnym w świetle ustaleń kontrolnych Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu. Przedmiotem analizy była tematyka przestrzegania przepisów z zakresu rachunkowości, w szczególności dotyczących tak istotnych elementów jak dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości oraz rzetelność prowadzenia ksiąg rachunkowych, na podstawie materiałów zebranych podczas kontroli kompleksowych i problemowych zrealizowanych w 2007 i I połowie 2008 r.

2. Ogólne informacje dotyczące przeprowadzonych kontroli

W roku 2007 i w pierwszej połowie 2008 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu wszczęła realizację 32 kontroli kompleksowych gospodarki finansowej, w ramach których kontrolowano przestrzeganie przepisów ustawy o rachunkowości. Kontrole te objęły jednostki samorządu gminnego. W tym samym okresie przeprowadzono 12 kontroli problemowych (7 w instytucjach kultury, 3 w stowarzyszeniach sportowych korzystających z gminnych dotacji i 2 w zespołach opieki zdrowotnej) oraz 2 kontrole doraźne (powiat i gmina). Problematyka związana z tematem niniejszego opracowania badana była w trakcie wszystkich kontroli problemowych, natomiast w kontrolach doraźnych nie wystąpiła.

Spośród 46 kontroli, których realizację opolska izba rozpoczęła w 2007 r. i I połowie 2008 r. (do ogólnej ilości nie wliczono kontroli sprawdzających) 69,6% stanowiły kontrole kompleksowe, 26,1% kontrole problemowe, a kontrole doraźne 4,3%.

Liczbę oraz strukturę kontroli zrealizowanych w analizowanym okresie przedstawiono w poniższym zestawieniu.

¹⁰ Art. 24 ustawy o rachunkowości.

Jednostka kontrolowana	Ilość kontroli kompleksowych	Ilość kontroli problemowych	Ilość kontroli doraźnych	Razem
Powiat	0	0	1	1
Gmina miejska	1	0	1	2
Gmina miejsko-wiejska	15	0	0	15
Gmina wiejska	16	0	0	16
Samorządowa instytucja kultury	0	7	0	7
Stowarzyszenie	0	3	0	3
Zespół opieki zdrowotnej	0	2	0	2
Razem	32	12	2	46
Udział procentowy w ogólnej liczbie kontroli	69,6%	26,1%	4,3%	100%

Dla potrzeb przedmiotowego opracowania, w dalszej jego części nie wzięto pod uwagę kontroli sprawdzających ani też kontroli, których tematyka nie obejmowała przestrzegania ustawy o rachunkowości w wymienionym zakresie. Zatem analizy statystyczne odnoszą się do 44 kontroli tj. 32 kontroli kompleksowych i 12 kontroli problemowych.

3. Ustalenia kontroli

Przeprowadzone kontrole wykazały istotne uchybienia i nieprawidłowości w omawianej sferze działalności kontrolowanych podmiotów. Nieprawidłowości stwierdzano w obszarach tworzenia i wdrażania polityki rachunkowości, prowadzenia ewidencji księgowej niezgodnie z jej postanowieniami oraz rzetelności ksiąg rachunkowych.

W wyniku omawianych kontroli stwierdzono 294 naruszenia przepisów w przedmiotowym zakresie. Zatem przeciętnie w trakcie jednej zrealizowanej kontroli ujawniono prawie 7 nieprawidłowości. Są one związane przede wszystkim z naruszeniem dwóch przepisów ustawy o rachunkowości (art. 10 i art. 24) i dwóch przepisów rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (§ 11 i § 12). Liczba nieprawidłowości ujawnionych w poszczególnych podmiotach jest znacznie zróżnicowana i waha się od 1 do 35. Należy zauważyć, że w 6 kontrolowanych jednostkach (około 14%) nie stwierdzono ani jednego błędu w analizowanym zakresie tematycznym, co przeczy tezie, iż przyczyną nieprawidłowości są niejasne i trudne do stosowania w praktyce przepisy prawa.

Z analizy danych wynika, iż najczęściej stwierdzonych błędów dotyczyło niekompletności dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. Do tej grupy należy dokładnie połowa wszystkich stwierdzonych nieprawidłowości. Najczęściej spotykaną nieprawidłowością (74 razy) było nieujęcie w treści dokumentacji ustalającej przyjętą politykę rachunkowości wymaganych ustawowo elementów, czym naruszono art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W poszczególnych przypadkach brakowało informacji wymienionych w punktach od 1 do 4 cytowanego przepisu. Podkreślić należy, iż braki dotyczyły tak podstawowych elementów polityki rachunkowości jak określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów oraz w znacznym stopniu sposobu prowadzenia ksiąg

rachunkowych, a w tym zasad klasyfikacji zdarzeń, wykazów ksiąg rachunkowych - w szczególności kont księgowych, wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych oraz opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, opisu systemu informatycznego. Często brakowało określenia wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji. Tego rodzaju nieprawidłowości stwierdzono w 28 skontrolowanych jednostkach, w tym w 11 gminach.

W obszarze nieprawidłowości dotyczących ustalenia niekompletnych zasad rachunkowości, odrębną grupę ze względu na specyfikę i częstotliwość występowania, stanowiły uchybienia polegające na pominięciu w zakładowym planie kont niektórych kont niezbędnych do funkcjonowania kontrolowanych podmiotów. Pomimo niewystępowania w planie kont były one elementem systemu rachunkowości i prowadzono na nich ewidencję. Nieprawidłowość ta dotyczyła głównie kont ksiąg pomocniczych. Podczas kontroli odnotowano łącznie 73 takie nieprawidłowości w 21 podmiotach, z tym, że większość wśród nich stanowiły gminy (12).

Nieprawidłowością, o zbliżonym charakterze, było nieustalenie w formie pisemnej dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości - wbrew dyspozycji art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Tego rodzaju nieprawidłowość nie jest spotykana w jednostkach samorządu terytorialnego, ale stwierdzono ją w 10 podmiotach innego rodzaju. Były to głównie placówki oświatowe oraz instytucje kultury i straż miejska, których obsługę finansowo-księgową prowadzono w gminach, na podstawie dokumentacji opracowanej dla gmin i przy braku wyodrębnienia ewidencji dla tych podmiotów. Ponadto, brak polityki rachunkowości stwierdzono w dwóch stowarzyszeniach kultury fizycznej, korzystających z dotacji gminnych, co jednocześnie stanowiło naruszenie przepisu § 2 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 137, poz. 1539 z późn. zm.). W odniesieniu do stowarzyszeń, wskazana nieprawidłowość wiązała się w jednym przypadku z prowadzeniem niekompletnej ewidencji księgowej, a w drugim z całkowitym zaniechaniem jej prowadzenia.

Ponad dwadzieścia razy stwierdzono, że kierownik kontrolowanej jednostki nie wywiązał się z obowiązku aktualizowania dokumentacji opisującej politykę rachunkowości, co ma szczególne znaczenie w przypadkach zmian przepisów w zakresie rachunkowości.

Z brakiem aktualizacji dokumentacji związana jest następna nieprawidłowość polegająca na ujęciu w zakładowym planie kont takich kont, których treść ekonomiczna nie odpowiada specyfice funkcjonowania jednostki i obejmuje operacje gospodarcze niewystępujące w danej jednostce. Stanowi to naruszenie przepisów § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, w którego treści ujęte zostały zasady, którymi należy się kierować ustalając zakładowy plan kont dla poszczególnych, konkretnych podmiotów. Stwierdzono 12 nieprawidłowości tego rodzaju.

Podczas kontroli 9 razy stwierdzono niewłaściwe opracowanie zakładowego planu kont. Nieprawidłowość ta polegała na ustaleniu w planie kont takich zasad ich funkcjonowania, które nie odpowiadały zasadom określonym w powszechnie obowiązujących przepisach prawa, a w szczególności w cyt. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. Oprócz zasad funkcjonowania kont, niezgodności polegały również na znaczącej zmianie nazewnictwa i symboliki kont.

Odpowiedzialność za wszystkie wymienione nieprawidłowości, dotyczące ustalenia dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (w tym zakładowego planu kont), jej kompletności, prawidłowości i aktualizacji, ponoszą kierownicy poszczególnych jednostek.

Zakres tej odpowiedzialności wynika wprost z przepisu art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości jak również z przepisu art. 4 ust. 5 tej ustawy, stanowiącego, iż 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. Z tego powodu, jeżeli inne osoby wykonywały czynności związane z ustaleniem dokumentacji określającej politykę rachunkowości (na przykład Skarbnik), nie oznacza to uwolnienia od odpowiedzialności kierownika jednostki.

W 40 przypadkach stwierdzono prowadzenie ewidencji na poszczególnych kontach niezgodnie z zasadami określonymi w zakładowym planie kont. W przypadku prawidłowego opracowania planu kont, nieprawidłowość ta najczęściej skutkuje jednoczesnym naruszeniem zasad funkcjonowania kont określonych w przepisach ogólnie obowiązujących jak ustawa o rachunkowości oraz cytowane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. Nieprawidłowość ta wystąpiła w 17 kontrolowanych jednostkach. Odpowiedzialnością za powstanie wymienionych nieprawidłowości obarczone zostały osoby pełniące funkcję skarbników gmin i głównych księgowych innych jednostek, jak również kierowników i pracowników referatów i wydziałów urzędów gmin. Z udzielonych przez te osoby wyjaśnień wynika, iż przyczynami powstania nieprawidłowości było błędne interpretowanie przepisów, wady posiadanego oprogramowania komputerowego i nieprawidłowy obieg dokumentów księgowych.

Drugi zbiór analizowanych nieprawidłowości dotyczy sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych w rozumieniu przepisów art. 24 ustawy o rachunkowości, a w szczególności jego ust. 2. Rzetelność prowadzenia ksiąg rachunkowych najczęściej była naruszana poprzez wykazywanie jednostronnych sald kont rozrachunkowych w formie tzw. persalda. Nieprawidłowość taką charakteryzuje stan ewidencji, w którym salda kont rozrachunkowych nie odzwierciedlają rzeczywistego stanu należności i zobowiązań. Tym samym, sytuacja finansowa i majątkowa jednostki nie jest rzetelnie i jasno przedstawiona w ewidencji. Jako przyczyna powstania nieprawidłowości tego rodzaju podawany jest najczęściej fakt posiadania przez kontrolowane jednostki wadliwego oprogramowania komputerowego, w którym końcowe salda wszystkich kont - łącznie z rozrachunkowymi - generowane są jako różnica sald strony winien i ma. Jednakże taka sytuacja nie stanowi usprawiedliwienia dla utrzymywania się stanu niezgodności z prawem i nie zwalnia od podejmowania działań w celu dostosowania oprogramowania do obowiązujących przepisów.

Inną przyczyną braku rzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych było błędne zaksięgowanie (na nieprawidłowych kontach lub w nieprawidłowych kwotach) albo niezaksięgowanie zdarzeń gospodarczych, które podlegały zaewidencjonowaniu. Zazwyczaj było to spowodowane niedopatrzaniem lub błędną interpretacją przepisów.

Brak rzetelności ksiąg rachunkowych stwierdzono 34 razy w 18 kontrolowanych podmiotach. Osobami odpowiedzialnymi za powyższy stan byli przede wszystkim skarbnicy i główni księgowi oraz pracownicy pionu księgowości. Stwierdzone nieprawidłowości w tym zakresie, w ocenie Izby nie wypełniały przesłanek czynu zabronionego określonego w art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

Inspektorzy kontroli, wielokrotnie stawiali też zarzuty prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób uniemożliwiający ich sprawdzalność tj. w sposób naruszający przepis art. 24 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Najczęściej nie przestrzegano, określonego w punkcie 1 cytowanego przepisu, sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, który powinien zapewnić udokumentowanie zapisów w sposób pozwalający na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych.

W poszczególnych skontrolowanych jednostkach występowały sytuacje, gdzie wiele dowodów księgowych posiadało ten sam numer, co utrudniało identyfikację dowodów na podstawie zapisów w księgach rachunkowych, numery identyfikacyjne umieszczone na dowodach księgowych nie odpowiadały numerom w ewidencji księgowej, zapisy ewidencji analitycznej nie posiadały numeru identyfikacyjnego w zakresie dowodu stanowiącego podstawę zapisu, czy też sytuacja, gdzie wiele zapisów w ewidencji księgowej dokumentujących przychody i rozchody gotówki z kasy posiadało ten sam numer dowodu księgowego, stanowiącego podstawę zapisu i tę samą datę operacji, chociaż miały one miejsce w różnych terminach i dotyczyły różnych dowodów księgowych.

Osoby odpowiedzialne za powstanie nieprawidłowości wskazywały w wyjaśnieniach, iż u podstaw większości wymienionych nieprawidłowości leżał fakt różnego sposobu nanoszenia numeracji dokumentów i ewidencji księgowej. Programy komputerowe w sposób automatyczny nadają odpowiednie numery w ewidencji księgowej, natomiast numery na dowodach księgowych nadawane są ręcznie przez pracowników. Rozbieżności stwierdzane pomiędzy jedną a drugą numeracją lub braki w numeracji były spowodowane błędami pracowników dokonujących odręcznej numeracji.

Naruszenie przepisu art. 24 ust 5 ustawy o rachunkowości poprzez niebieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych stwierdzono łącznie 7 razy w 5 skontrolowanych jednostkach. Część nieprawidłowości dotyczyła ujęcia wpłat i wypłat gotówkowych, które były ewidencjonowane w terminach późniejszych niż dzień ich dokonania. Pozostałe polegały na nieterminowym ewidencjonowaniu zobowiązań (w tym zobowiązań wymagalnych), co skutkowało niewykazaniem ich w sprawozdaniach budżetowych za pierwsze półrocze. Stwierdzona nieterminowość tłumaczona była sposobem funkcjonowania oprogramowania komputerowego, które nie wyodrębnia zobowiązań wymagalnych i występuje konieczność robienia tego ręcznie, jako przyczynę wskazywano też fakt podpisania faktur pod inne dokumenty księgowe. Osoby odpowiedzialne za wymienione nieprawidłowości były zatrudnione w pionie księgowości tych jednostek.

Zestawienie najczęściej stwierdzonych nieprawidłowości usystematyzowanych według częstotliwości występowania oraz ich strukturę przedstawia zamieszczona poniżej tabela.

Lp.	Rodzaj stwierdzonych nieprawidłowości	Ilość nieprawidłowości	Udział (%)
1.	Ogółem wszystkie rodzaje	294	100
2.	Niekompletność dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości	74	25,2
3.	Pominięcie w zakładowym planie kont, kont niezbędnych do funkcjonowania kontrolowanych podmiotów	73	24,8
4.	Prowadzenie ewidencji na poszczególnych kontach niezgodnie z zasadami określonymi w zakładowym planie kont	40	13,6
5.	Prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób wskazujący na ich nierzetelność	34	11,6
6.	Nieaktualizowanie dokumentacji opisującej politykę rachunkowości	21	7,1
7.	Ujęcie w zakładowym planie kont, kont których treść ekonomiczna nie odpowiada specyfice funkcjonowania jednostki i obejmuje operacje gospodarcze nie występujące w danej jednostce	12	4,1
8.	Prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób uniemożliwiający ich sprawdzalność	11	3,7
9.	Nieustalenie w formie pisemnej dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości	10	3,4
10.	Niewłaściwe opracowanie zakładowego planu kont	9	3,1
11.	Niebieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych	7	2,4
12.	Zaniechanie prowadzenia ksiąg rachunkowych	2	0,7
13.	Przyjęcie zakładowego planu kont bez zmian, wprost z rozporządzenia	1	0,3

Jak już powyżej wspomniano, niekompletność lub całkowity brak dokumentacji opisującej politykę rachunkowości może mieć ścisły związek z prawidłowością prowadzenia ksiąg rachunkowych, a w skrajnych przypadkach, z zaniechaniem ich prowadzenia. Podczas kontroli przeprowadzonych w analizowanym okresie przez RIO w Opolu dwukrotnie stwierdzono zaniechanie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W pierwszym przypadku ksiąg nie prowadzono w Gminnym Zrzeszeniu „Ludowe Zespoły Sportowe”, które jako organizacja pozarządowa niebędąca jednostką sektora finansów publicznych i nie działająca w celu osiągnięcia zysku, otrzymała od gminy zlecenie na realizację zadań publicznych w zakresie kultury fizycznej. Na realizację zadania Zrzeszenie otrzymywało dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego i dlatego objęte było zakresem działania ustawy o rachunkowości (art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy), a w tym obowiązkiem prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przewodniczący Zrzeszenia stwierdził podczas kontroli nieprawidłowość tłumaczył brakiem środków finansowych pozwalających na korzystanie z usług biura rachunkowego. Jednakże wskazana w wyjaśnieniu okoliczność, nie stanowi uzasadnienia do nieprzestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości. W związku z powyższym, Izba była zobligowana do zawiadomienia Prokuratury o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa, polegającego na dopuszczeniu do nieprowadzenia ksiąg rachunkowych Zrzeszenia, co wypełniało przesłanki z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

Drugi przypadek dotyczył Gminnej Biblioteki Publicznej. Kontrola za okres 2005 i 2006 roku przeprowadzona na przełomie października i listopada 2007 r. stwierdziła nieprowadzenie ksiąg rachunkowych w latach 2005-2007. Kierownik biblioteki w wyjaśnieniu złożonym w trakcie kontroli oświadczył, iż nie jest mu wiadome czy księgi za 2005 i 2006 r. były prowadzone, gdyż księgowość prowadzona była w Zespole Obsługi Szkół i Przedszkoli przez osobę, z którą zawarto umowę zlecenie na wykonywanie obowiązków Głównego Księgowego, która nie przekazała Kierownikowi ksiąg rachunkowych. Z tego powodu Kierownik biblioteki nie miał możliwości otwarcia ksiąg na 2007 r.

Ponadto podczas kontroli ustalono, że z dniem 1 stycznia 2007 r. Kierownik powierzył bibliotekarzowi obowiązek prowadzenia księgowości GBP. Ponieważ księgi w 2007 r. nadal nie były prowadzone, uzyskano od osoby odpowiedzialnej wyjaśnienie, w którym stwierdzono, iż księgowość nadal nie jest prowadzona, gdyż do dnia kontroli nie zostały jej przekazane księgi rachunkowe z lat poprzednich.

Za zaistniałą sytuację odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki, który z mocy art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości odpowiada za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie.

Również w tym przypadku RIO zawiadomiła organy ścigania o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa polegającego na dopuszczeniu do nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, co wypełniało przesłanki z art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości oraz na niesporządzeniu sprawozdań finansowych, co wypełniało przesłanki z art. 77 pkt 2 tej ustawy.

4. Wnioski

Analiza struktury ujawnionych nieprawidłowości wskazuje, iż połowa z nich dotyczy niekompletności dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, w tym również zakładowego planu kont. Oznacza to, iż w trakcie 44 kontroli aż 147 razy stwierdzano braki w tej dokumentacji. Jeżeli dodać do tego pozostałe nieprawidłowości związane procesem tworzenia i aktualizowania dokumentacji opisującej politykę rachunkowości, to powstanie duża grupa 200 nieprawidłowości występujących powszechnie, niezależnie od rodzaju skontrolowanej jednostki.

Przepisy ustawowe nakładają obowiązki w przedmiotowym zakresie na kierownika jednostki, jednakże osobą, która bezpośrednio realizuje politykę rachunkowości jest Skarbnik lub Główny Księgowy. To właśnie Skarbnik w jednostce samorządu terytorialnego i Główny Księgowy w innej jednostce, powinien wiedzieć najlepiej jakie wady posiada dokumentacja opisująca politykę rachunkowości oraz w jaki sposób je wyeliminować. Wydaje się zatem, że przyczyn powstawania i utrzymywania się przedmiotowych nieprawidłowości należy szukać również po stronie tychże osób.

Poprawa przepływu informacji pomiędzy kierownikiem jednostki i pracownikami pionu księgowości, a w szczególności jego kierownictwem pozwoliłaby uniknąć większości z ujawnionych podczas kontroli nieprawidłowości. Kierownik jednostki z pewnością dokona korekty zapisów w dokumentacji, pod warunkiem posiadania wiedzy o występujących w niej błędach. Podczas pracy nad dokumentacją opisującą przyjęte zasady rachunkowości cały czas należy pamiętać, iż brak prawidłowych ustaleń w tym zakresie może skutkować nierzetelnym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, co jest zagrożone odpowiedzialnością karną.

Występowanie wymienionych nieprawidłowości wskazuje ponadto, że system kontroli funkcjonujący w jednostce nie spełnia prawidłowo swojej roli. Dobrze funkcjonująca kontrola wewnętrzna powinna także zasygnalizować pojawienie się, i wspomóc wyeliminowanie, drugiej grupy ujawnionych nieprawidłowości, związanych z nieprawidłowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych. Głównymi przyczynami nieprawidłowości w tym zakresie były błędna interpretacja przepisów i ograniczenia wynikające z funkcjonowania oprogramowania komputerowego. Powyższe determinuje kierunki działań, jakie powinny zostać podjęte w celu eliminacji nieprawidłowości. Będzie to szeroko pojęta działalność szkoleniowa dla pracowników pionu księgowości, rozumiana zarówno jako instruktaż i nadzór realizowany bezpośrednio na stanowisku pracy, jak i organizowane szkolenia branżowe. Ponadto wskazane jest skuteczne występowanie do firm dostarczających oprogramowanie komputerowe oraz zajmujących się ich serwisowaniem i aktualizacją o dostosowanie programów do wymogów wynikających z obowiązujących przepisów prawa i do potrzeb jednostek, które ich używają.

Wśród podejmowanych działań ważne miejsce powinna zajmować poprawa funkcjonowania kontroli wewnętrznej, tak aby potrafiła ona na bieżąco zidentyfikować i przyczynić się do skutecznego wyeliminowania nieprawidłowości.

Podczas kontroli często jest podnoszone, że przyczyną występujących w zakresie rachunkowości nieprawidłowości są trudne i niejasne przepisy ustawy o rachunkowości. Nie negując ich specyfiki i niekiedy skomplikowanego charakteru, stwierdzić należy, iż w wielu kontrolowanych jednostkach nie stwierdza się żadnych błędów i nieprawidłowości w tym zakresie. Natomiast tam, gdzie one występują, zauważa się przypisywanie zbyt małej wagi do przestrzegania obowiązujących norm, a popełnianym błędom nadaje się charakter formalny. Zapomina się przy tym, iż mogą one w konsekwencji sprzyjać powstawaniu poważnych nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Opracował

Robert Kaleta

Zastępca Naczelnika

Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej

Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu