

## Prowadzenie ksiąg rachunkowych w jednostkach samorządu terytorialnego i ich jednostkach organizacyjnych na tle wyników kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu przeprowadzonych w roku 2015

Na mocy ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>1</sup> izby kontrolują gospodarkę finansową i zamówienia publiczne następujących podmiotów:

- jednostek samorządu terytorialnego,
- związków metropolitalnych<sup>2</sup>,
- związków międzygminnych,
- stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów,
- związków powiatów,
- związków powiatowo-gminnych<sup>3</sup>,
- stowarzyszeń powiatów,
- samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych,
- innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Kontrola gospodarki finansowej, w tym realizacji zobowiązań podatkowych oraz zamówień publicznych wskazanych powyżej podmiotów prowadzona jest na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Każda jednostka samorządu terytorialnego podlega kontroli kompleksowej gospodarki finansowej obejmującej badanie całościowe gospodarki finansowej, co najmniej raz na cztery lata. Ponadto czynności kontrolne realizowane są także w trakcie kontroli problemowych, obejmujących wybrane zagadnienia gospodarki finansowej, doraźnych podejmowanych w razie potrzeby (na wniosek uprawnionego organu) bądź sprawdzających, których przedmiotem jest sprawdzenie prawidłowości realizacji wniosków pokontrolnych.

Regionalna Izba Obrachunkowa Opolu przeprowadziła w 2015 roku 38 kontroli, w tym 21 kontroli kompleksowych, 15 kontroli problemowych oraz 2 kontrole doraźne. Biorąc pod uwagę kontrolowane jednostki wskazać można, że czynności kontrolne w roku 2015

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113 z późn. zm.)

<sup>2</sup> Związki te podlegają kontroli RIO od dnia 1 stycznia 2016 r.

<sup>3</sup> Związki te podlegają kontroli RIO od dnia 1 stycznia 2016 r.

prowadzone były w 13 gminach wiejskich, 10 gminach miejsko-wiejskich, 1 gminie miejskiej, jednym powiecie i samorządzie województwa, 6 jednostkach organizacyjnych będących jednostkami budżetowymi, zakładzie budżetowym, 2 instytucjach kultury, jednej spółce i 2 stowarzyszeniach, które otrzymały dotację z budżetu j.s.t.

Kontrole kompleksowe realizowano na podstawie programów kontroli obejmujących zagadnienia wynikające z tez kontroli kompleksowych, z uwzględnieniem obszarów zagrożenia zidentyfikowanych na etapie przygotowywania analizy przedkontrolnej. Zagadnienia będące przedmiotem działań kontrolnych w trakcie kontroli kompleksowych obejmują: ustalenia ogólnorganizacyjne, księgowość i sprawozdawczość, wykonanie budżetu w zakresie dochodów i przychodów, wydatków i rozchodów, zamówienia publiczne, rozliczenia otrzymanych i udzielonych przez j.s.t. dotacji, dług publiczny, gospodarkę mieniem, rozliczenie j.s.t. z jednostkami organizacyjnymi.

Jak wynika z danych zaprezentowanych w tabeli nr 1, w wyniku przeprowadzonych kontroli w 38 jednostkach stwierdzono łącznie 562 nieprawidłowości (dla porównania w roku 2014 stwierdzono 570 nieprawidłowości w 48 kontrolowanych jednostkach).

Tabela nr 1 Wykaz nieprawidłowości stwierdzonych w latach 2014-2015 przez RIO w Opolu

Wyszczególnienie	Ilość nieprawidłowości* w 2015 r.	Struktura w 2015 r. (%)	Ilość nieprawidłowości* w 2014 r.	Struktura w 2014 r. (%)
Ogółem	562	100,0	570	100,0
I. Ustalenia ogólnorganizacyjne	51	9,1	70	12,3
II. Księgowość i sprawozdawczość	161	28,6	198	34,7
III. Budżet jednostki samorządu terytorialnego, w tym:	289	51,4	261	45,8
III.1. Ogólne zagadnienia dotyczące planowania i wykonania budżetu	15	2,7	21	3,7
III.2. Dochody budżetowe	117	20,8	59	10,4
III.3. Wydatki budżetowe	75	13,3	80	14,0
III.4. Zamówienia publiczne	55	9,8	71	12,5
III.5. Rozliczenie otrzymanych i udzielonych dotacji	27	4,8	23	4,0
III.6. Dług publiczny	0	0	7	1,2
IV. Gospodarka mieniem	59	10,5	40	7,0
V. Rozliczenia JST z jednostkami organizacyjnymi	2	0,4	1	0,2

\*W przypadku kilkukrotnego wystąpienia tej samej nieprawidłowości w danej jednostce do wyliczenia ilości nieprawidłowości ujęto daną nieprawidłowość tylko raz.

Źródło: Sprawozdanie z działalności kontrolnej za 2015 r. przyjęte uchwałą Kolegium RIO w Opolu nr 6/14/2016 z dnia 23.03.2016 r., s. 4, dostępne na stronie [www.bip.rio.opole.pl](http://www.bip.rio.opole.pl)

Najwięcej nieprawidłowości stwierdzono w obszarze budżetu j.s.t. (51,4%), w tym w zakresie dochodów (20,8%) oraz wydatków (13,3%), co wynika z faktu, iż zawiera on aż 6 zagadnień, w tym tematy związane z dochodami, wydatkami i zamówieniami publicznymi, podlegające badaniu w trakcie każdej kontroli kompleksowej. Druga grupa nieprawidłowości związana jest z obszarem księgowości i sprawozdawczości (28,6%) i jest to zagadnienie kontrolowane podczas każdej kontroli, niezależnie od jej rodzaju.

Wyniki kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu wpisują się w ogólną tendencję stwierdzanych nieprawidłowości w kraju, tj. nieprawidłowości stwierdzanych przez wszystkie regionalne izby obrachunkowe. Dla przykładu wskazać można, iż w roku 2014 regionalne izby obrachunkowe stwierdziły 14 035 nieprawidłowości, z tego w obszarze budżetu 5 098 co stanowiło 36,3% ogółu nieprawidłowości, w tym dotyczące dochodów i przychodów (20,5%) oraz wydatków i rozchodów (11,9%) natomiast nieprawidłowości dotyczące księgowości i sprawozdawczości 4 238, co stanowiło 30,2% wszystkich naruszeń<sup>4</sup>. Jak wynika z zaprezentowanych powyżej danych, temat prowadzenia ksiąg rachunkowych przez JST i jej jednostki organizacyjne stanowi z jednej strony podstawę prowadzenia ich gospodarki finansowej, a z drugiej natomiast obszar, w którym wciąż stwierdza się szereg nieprawidłowości.

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego oraz samorządowe jednostki budżetowe, jak również samorządowe zakłady budżetowe zobowiązane są do prowadzenia rachunkowości zgodnie z jednolitymi zasadami ustalonymi w ustawie o rachunkowości<sup>5</sup> z uwzględnieniem szczególnych zasad określonych dla tych jednostek w ustawie o finansach publicznych<sup>6</sup>, rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.<sup>7</sup>, jak również w innych przepisach prawa.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości, ustawę stosuje się do jednostek samorządu terytorialnego: gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:

- gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,

---

<sup>4</sup> Dane zaczerpnięto ze Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonani budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w roku 2014, s. 59, dostępne na stronie [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl). Na moment sporządzania analizy nie było jeszcze dostępnych informacji w zakresie wyników kontroli przeprowadzonych w roku 2015

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.)

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.)

<sup>7</sup> Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2013 r., poz. 289)

- gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych,
- innych jednostek, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Zakres przedmiotowy ustawy o rachunkowości obejmuje trzy zasadnicze obszary regulacji – zasady rachunkowości, tryb badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów oraz usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. W j.s.t. w ramach prowadzonej działalności wykorzystywane są regulacje mieszczące się w dwóch pierwszych wskazanych powyżej zakresach. Uregulowania dotyczące zasad rachunkowości mają bardzo szeroki zakres, gdyż zawierają regulacje dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, zasady ewidencji księgowej, zasady wyceny bilansowej i ustalania wyniku finansowego, jak również zasady sporządzania sprawozdań finansowych (zarówno jednostkowych, jak i skonsolidowanych). Badanie sprawozdań finansowych jest przedmiotem regulacji ustawy w aspekcie podmiotowym i przedmiotowym. W przypadku gmin, powiatów i województw podmioty te nie mają obowiązku badania swych sprawozdań finansowych na mocy przepisów ustawy o rachunkowości. Jednak zgodnie z art. 268 ustawy o finansach publicznych należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta roczne sprawozdania finansowe jednostki samorządu terytorialnego, w której liczba mieszkańców, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny, na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tysięcy.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy<sup>8</sup>, rachunkowość jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,

---

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

7) poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Jak wskazano powyżej rachunkowość jednostki obejmuje prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym. Księgi rachunkowe prowadzone są zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości oraz innych przepisów dotyczących jednostek samorządowych, jak również regulacji wewnętrznych ustalonych przez kierownika jednostki – zasad polityki rachunkowości. W opracowaniu zostaną zaprezentowane nieprawidłowości związane z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, jak również błędy wynikające z przyjętych przez jednostkę zasad polityki rachunkowości, które bezpośrednio miały wpływ na prowadzenie ksiąg a następnie na dane prezentowane w sprawozdaniach.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

- 1) dziennik,
- 2) księgę główną,
- 3) księgi pomocnicze,
- 4) zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych,
- 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Księgi prowadzone są w języku polskim, a z uwzględnieniem techniki ich prowadzenia, powinny być: trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą, nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania, wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia, przechowywane starannie w ustalonej kolejności. Prowadzenie ksiąg rachunkowych w specjalistycznych programach komputerowych skutecznie wyeliminowało tego typu nieprawidłowości związane z oznaczeniem ksiąg. Natomiast przy prowadzeniu ksiąg ręcznie pojedyncze nieprawidłowości tego rodzaju można spotkać, np. przy prowadzeniu ręcznej ewidencji środków trwałych nie oznaczono kart inwentarzowych środków trwałych nazwą rodzaju księgi rachunkowej.

W trakcie kontroli jednej z instytucji kultury stwierdzono, że:

*księgi rachunkowe prowadzono w arkuszu kalkulacyjnym programu Excel, który nie zapewniał automatycznej kontroli ciągłości zapisów i nie przenosił obrotów lub sald oraz nie zapewniał wydrukem komputerowym ksiąg rachunkowych automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz sumowania na kolejnych stronach w sposób*

*ciągły w roku obrotowym a także zapisy księgowe nie były chronione i nie posiadały cech trwałego zapisu.*

Tego rodzaju nieprawidłowości nie występują, gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe w specjalnym, do tego przeznaczonym programie, bowiem te elementarne wymogi formalne prowadzenia ksiąg rachunkowych wynikające z ustawy o rachunkowości są zapewnione przez autora programu. W przedstawionym stanie faktycznym kierownictwo jednostki nie dopilnowało, aby w sytuacji korzystania z programu Excel zapewnić przestrzeganie wszystkich wymogów ustawowych. Z tego też tytułu kierownikowi jednostki zarzucono:

*niezapewnienie kontroli kompletności zbiorów danych systemu rachunkowości oraz parametrów przetwarzania danych, brak zapewnienia możliwości uzgodnienia obrotów dziennika z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej, brak zapewnienia wymogu automatycznego nadawania numerów pozycji, pod którą zapisy księgowe były wprowadzone do dziennika oraz brak danych pozwalających na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu.*

Dynamicznie zmieniające się narzędzia i systemy informatyczne wymuszają również na instytucjach kontrolnych stosowanie nowych rozwiązań przy podejmowaniu czynności kontrolnych, które pozwolą na skuteczniejszą i efektywniejszą kontrolę wybranych zagadnień objętych kontrolą. I tak zastosowanie oprogramowania ACL<sup>9</sup> np. przy badaniu chronologii i ciągłości zapisów w dziennikach pozwala na zbadanie większej próby, a w niektórych sytuacjach nawet wszystkich zdarzeń, które miały miejsce w danym okresie, tj. nie tylko chronologii i ciągłości zapisów dziennika w danym miesiącu, ale np. w całym roku, a w sytuacji prowadzenia dzienników częściowych, sprawdzenia poprawności zapisów we wszystkich dziennikach. Oczywiście zastosowanie nowych narzędzi nie wyklucza działań inspektorów kontroli, gdyż stwierdzone przez program błędy należy zweryfikować z dokumentacją źródłową. W nawiązaniu do wspomnianych ksiąg, w wyniku badania dzienników w trakcie czynności kontrolnych ustalono, że w dwóch jednostkach, w których stosowano dzienniki częściowe, nie sporządzono zestawień obrotów dzienników częściowych, natomiast badając chronologię zapisów dzienników, jak również ciągłość zapisów stwierdzono niezachowanie kolejności numeracji oraz brak chronologii zapisów także w dwóch kontrolowanych jednostkach.

---

<sup>9</sup> ACL – Audit Command Language – narzędzie stosowane przez niektóre organy kontroli, a także firmy audytorskie

Rachunkowość jednostki obejmuje przede wszystkim prowadzenie ksiąg rachunkowych. W księgach prowadzona jest ewidencja księgową, której jednym z głównych celów jest dostarczenie wiarygodnych informacji finansowych niezbędnych do sporządzania sprawozdań. Księgi zatem, powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. To właśnie ze spełnieniem tych wymogów ustawowych związanych jest najwięcej nieprawidłowości, co zostało przedstawione w tabeli nr 2.

Tabela nr 2 Zestawienie najczęściej stwierdzanych nieprawidłowości

	Rodzaj nieprawidłowości	Ilość nieprawidłowości*	Skutki finansowe (zł)	Liczba jednostek, w których stwierdzono daną nieprawidłowość
1	nieprowadzenie wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych	22	-	7
2	nieprawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych	425	4 850 306,11	25
3	nierzetelne prowadzenie ksiąg	474	4 173 391,07	11
4	niebieżące prowadzenie ksiąg	50	313 841,33	15
5	niesprawdzalne prowadzenie ksiąg	7	-	3
6	księgowanie dowodów niespełniających wymogów uor	31	-	5
7	niezgodność sald analitycznych z syntetycznymi	17	370 332,75	5
8	ewidencjonowanie operacji gospodarczych na kontach nieprzewidzianych w zpk	8	-	5
9	brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (w tym np. zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera)	42	-	22

\*Ilość nieprawidłowości stanowi sumę wszystkich nieprawidłowości stwierdzonych w jednostkach z uwzględnieniem ich powtarzania się.

Źródło: opracowanie własne na podstawie zbiorczego zestawienia nieprawidłowości sporządzonego przez Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej RIO w Opolu

W tabeli zaprezentowano wybrane, najczęściej stwierdzane nieprawidłowości związane z prowadzeniem ksiąg rachunkowych oraz dokumentacją ustalającą w jednostce politykę rachunkowości. Stwierdzone nieprawidłowości w szczególności dotyczyły nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym dziennika, kont ksiąg pomocniczych oraz zestawienia obrotów i sald, co stwierdzono w 25 jednostkach oraz nierzetelnego (11 jednostek) i niebieżącego (15 jednostek) prowadzenia ksiąg rachunkowych. W 7 jednostkach kontrole stwierdziły nieprowadzenie wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych, a w szczególności kont analitycznych. Ponadto w 5 jednostkach stwierdzono

nieprawidłowości polegające na: księgowaniu dowodów niespełniających wymogów ustawy o rachunkowości, niezgodności sald kont analitycznych z syntetycznymi, czy też ewidencjonowaniu operacji gospodarczych na kontach nieprzewidzianych w zakładowym planie kont. Błędy związane z ustaleniem zasad polityki rachunkowości odnotowano aż w 22 kontrolowanych jednostkach. Uwidocznione w tabeli skutki finansowe dotyczą kwot nierzetelnych danych w ewidencji finansowo-księgowej.

Każda jednostka zobowiązana przepisami ustawy do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinna posiadać usystematyzowaną, pisemną dokumentację systemu rachunkowości opisującą zasady (politykę) rachunkowości. Zadaniem kierownika jednostki wynikającym z art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości jest opracowanie i stosowanie takiej polityki rachunkowości, która: uwzględni specyfikę jej działalności, będzie zgodna z postanowieniami ustawy o rachunkowości oraz innych przepisów szczególnych dotyczących jednostek samorządowych, uwzględni wybór jednostki, tam, gdzie ustawa zezwala na jego dokonanie. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w cyt. w art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości, polityka rachunkowości powinna zawierać w szczególności:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
  - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
  - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
  - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,



- 4) opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Ustalając politykę rachunkowości, kierownik jednostki powinien zapewnić stosowanie zasady ostrożności w odniesieniu do metod wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów, jak również powinien zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych dla rzetelnej oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Tworząc zasady rachunkowości, a w szczególności plan kont, należy uwzględnić nie tylko regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości, ale również przepisy rozporządzenia z dnia 5 lipca 2010 r. mając na uwadze specyfikę danej jednostki. Przyjęte zasady rachunkowości należy stosować uwzględniając zasadę ciągłości tak, aby informacje z nich wynikające były porównywalne w kolejnych latach.

W świetle ustawy o rachunkowości podkreślić należy, że to 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 w formie pisemnej innej osobie za jej zgodą. W praktyce większość kierowników przekazuje skarbnikom (głównym księgowym) odpowiedzialność za rachunkowość na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, która jest przyjmowana na piśmie. Ma to oczywiście znaczenie przy przypisywaniu odpowiedzialności za stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości. Dodatkowo wskazać należy, że rachunkowość jest elementem gospodarki finansowej danej jednostki, za całość której odpowiada zawsze kierownik jednostki.

Jak wynika z ustaleń kontroli nieprawidłowości związane z niekompletną dokumentacją opisującą przyjęte zasady rachunkowości wystąpiły aż w 22 jednostkach. Skala błędów jest oczywiście różna, ale najczęściej naruszenia dotyczyły braku któregoś z ustawowych elementów dokumentacji wynikających z art. 10 ust. 1 u.o.r. Stwierdzone uchybienia dotyczyły przede wszystkim braku wskazania systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zasad klasyfikacji zdarzeń, wykazów ksiąg rachunkowych w szczególności kont księgowych, wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach przy użyciu komputera, opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, opisu systemu informatycznego. Kierownicy zapominali także o wykazaniu w polityce rachunkowości wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji. Ponadto

ustalona polityka rachunkowości powinna być stale aktualizowana do zmieniających się przepisów prawa. Polityka rachunkowości jest podstawowym dokumentem ustalonym przez kierownika jednostki i tylko w dwóch przypadkach jej nie ustalono. Ponadto w jednej z gmin polityka rachunkowości ustalona przez Wójta Gminy i obowiązująca w Urzędzie Gminy obejmowała swoim zakresem również jednostki organizacyjne gminy, dla których Urząd prowadził obsługę finansowo-księgową (placówki oświatowe, tj. szkoły i przedszkola). Podobna sytuacja miała miejsce w Gminnym Zespole Ekonomiczno-Administracyjnym Szkół i Przedszkoli, gdzie przyjęte zasady rachunkowości dotyczyły GZEASiP i podległych jednostkach oświatowych, dla których prowadził on obsługę. W obu sytuacjach kierownicy gminnych jednostek oświatowych, których obsługę finansowo-księgową prowadziła inna jednostka, nie opracowali wewnętrznych zasad (polityki) rachunkowości swoich jednostek, a jedynie przyjęli do wiadomości i stosowania zasady ustalone przez kierownika innej jednostki.

Jednym z podstawowych elementów polityki rachunkowości jest wykaz kont stosowanych przez jednostkę, w zależności od jej formy: budżet (organ), jednostka budżetowa, organ podatkowy. Przy jego tworzeniu należy uwzględnić zapisy cyt. rozporządzenia z dnia 05.07.2010 r. oraz rozporządzenia z dnia 25.10.2010 r.<sup>10</sup> Ustalając zakładowy plan kont, należy mieć na uwadze, że konta wskazane w cyt. rozporządzeniach należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce, zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

Wyniki przeprowadzonych kontroli wskazują, że wystąpiły sytuacje polegające na pominięciu w zakładowym planie kont niektórych kont niezbędnych do funkcjonowania kontrolowanych podmiotów. Pomimo nieuwjęcia ich w zakładowym planie kont, jak również nieokreślenia zasad ich funkcjonowania, w jednostkach prowadzono ewidencję księgową w tym zakresie.

*W kontrolowanej jednostce w ZPK nie określono zasad funkcjonowania i prowadzenia ewidencji księgowej na kontach 245 – „Wpływy do wyjaśnienia”, 411 – „Pozostałe obciążenia”, 975 – „Wydatki strukturalne” pomimo ewidencjonowania na tych kontach zdarzeń gospodarczych.*

---

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.10.2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych j.s.t. (Dz. U. nr 208, poz. 1375)

*W trzech jednostkach nie ustalono w planie kont dla organów podatkowych obowiązku prowadzenia ewidencji na koncie 991 – „Rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników” pomimo wyznaczenia inkasentów, którzy realizowali nałożone na nich obowiązki.*

Kolejną nieprawidłowością stwierdzaną w trakcie kontroli i związaną z planem kont jest prowadzenie ewidencji księgowej na poszczególnych kontach niezgodnie z zasadami określonymi w ZPK, jak również w rozporządzeniu z dnia 05.07.2010 r. Przykłady zaprezentowane poniżej pokazują, że jednostka sama ustala wykaz i zasady funkcjonowania kont na jakich będzie prowadzić ewidencję księgową, a następnie sama nie przestrzega ustalonych reguł. Stwierdzić należy, że pracownicy odpowiedzialni za ujmowanie określonych operacji gospodarczych w księgach rachunkowych nie zawsze są na bieżąco z aktualnie obowiązującymi przepisami w tym zakresie, jak również nie znają regulacji wewnętrznych ustalonych przez kierownika jednostki.

*W jednostce księgowano operacje gospodarcze niezgodnie z zasadami funkcjonowania kont 139, 201, 221, 234, w innej jednostce nieprawidłowo księgowano na koncie 226 i 240, w tym ewidencję analityczną do konta 240-17 prowadzono niezgodnie z zasadami z zpk.*

*W 3 jednostkach nieprawidłowo prowadzono ewidencję na koncie 998 – Zaangażowanie wydatków a w 4 jednostkach na koncie 980 – Plan finansowy wydatków budżetowych.*

*Nieprawidłowe ewidencjonowanie w 2013 i 2014 roku w ramach konta 201 – Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami zobowiązań z tytułu opłat publicznoprawnych, dotacji i pozostałych zobowiązań wywołało skutki w łącznej kwocie 182 077,73 zł, a wadliwe klasyfikowanie zwrotu kosztów dotacji udzielonej przez inne gminy niepublicznym przedszkolom, za korzystające z nich dzieci będące mieszkańcami Gminy skutki w łącznej kwocie 168 291,85 zł.*

*W jednej z gmin księgowano operacje gospodarcze w zakresie dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych oraz dochodów realizowanych przez Urząd jako jednostkę budżetową niezgodnie z zasadami określonymi w obowiązujących przepisach i zakładowym planie kont.*

Jak wskazano powyżej jednostki prowadzą następujące księgi rachunkowe: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Wytyczne, co

do jakości prowadzonych ksiąg zostały określone w art. 24 ustawy o rachunkowości, z którego wynika, że księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco.

Rzetelność ksiąg rachunkowych zachowana jest przez ujęcie operacji gospodarczych zgodnych ze stanem rzeczywistym. Zapewnia to prawidłowa kontrola merytoryczna dowodów księgowych, która ma na celu stwierdzenie, czy wszystkie dane jakościowe, ilościowe i wartościowe występujące w dowodzie są zgodne z rzeczywistością (np. czy wykazana w fakturze dostawa materiałów i ceny materiałów są zgodne z zawartą wcześniej umową), czy operacja gospodarcza była zgodna z obowiązującymi przepisami prawa, a nawet, czy była celowa i gospodarczo uzasadniona<sup>11</sup>. Realizacja kolejnego warunku związanego z prowadzeniem ksiąg, w zakresie uznania ich za bezbłędne, zostaje spełniona, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Natomiast księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych. Kolejny wymóg dotyczący bieżącego prowadzenia ksiąg zostaje uznany, zgodnie z art. 24 ust. 5 ustawy o rachunkowości jeżeli:

- 1) informacje pochodzące z ksiąg umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
- 2) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, a za rok obrotowy – nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym,
- 3) ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Jak wskazują ustalenia kontroli szereg nieprawidłowości stwierdzanych w trakcie czynności kontrolnych związany jest właśnie z naruszeniem art. 24 u.o.r. Ich skala i zakres jest różna, co nie zmienia faktu, że konsekwencje błędnego prowadzenia ksiąg rachunkowych znajdują odzwierciedlenie przy sporządzaniu sprawozdań zarówno bilansowych jak i budżetowych.

---

<sup>11</sup> Komentarz do art. 24 ustawy o rachunkowości, Anna Walińska, Ustawa o rachunkowości. Komentarz pod red. Walińska E., WK 2016

*W jednostce nie uzgodniono kont ksiąg pomocniczych z kontami księgi głównej w zakresie umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, co skutkowało wykazaniem w bilansie jednostki wartości umorzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w zawyżonej o 262 933,86 zł kwocie oraz wartości tych aktywów zaniżonej o tę samą kwotę.*

*Księgowanie operacji gospodarczych niezgodnie z zasadami funkcjonowania kont: 130, 141, 901 i 221 skutkowało sporządzeniem sprawozdania rocznego Rb-28S za 2014 r. w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami.*

*Zaniżenie wartości początkowej nabywanych nieruchomości i ujęcie ich w tych kwotach w księgach rachunkowych w latach 2010-2011, 2014-2015, skutkowało wykazywaniem w bilansach Urzędu nieprawidłowych danych w zakresie wartości środków trwałych. Zaniżenie wartości w latach 2010-2011 dotyczyło kwoty 3 205 781,80 zł, natomiast w latach 2014-2015 kwoty 230 852,50 zł.*

Rzetelność prowadzenia ksiąg była najczęściej naruszana poprzez błędne prowadzenie ewidencji księgowej wiążące się z księgowaniem na nieprawidłowych kontach lub dotyczyła niezaksięgowania zdarzeń, które podlegały zaewidencjonowaniu w księgach rachunkowych. Jako przykłady wskazać można: nieujęcie w księgach należności spornych od byłego pracownika, czy też środków pieniężnych, które znajdowały się na rachunku bankowym, w księgach rachunkowych jednostek oświatowych nie ujmowano realizowanych przez nie dochodów, bezpodstawne wyksięgowanie z ksiąg rachunkowych należności cywilnoprawnych, niewyksięgowanie z ksiąg rachunkowych Urzędu mienia przekazanego w trwałe zarząd jednostkom organizacyjnym Gminy.

*W jednej z gmin nierzetelnie prowadzono księgi rachunkowe w zakresie gospodarki kasowej, co polegało na bezpodstawnym anulowaniu zaewidencjonowanych w księgach rachunkowych wpłat gotówkowych z tytułu zapłaty podatków, a następnie zaprzychodowanie ich do kasy w późniejszych terminach. Analiza dokumentacji kasowej pozwoliła stwierdzić, że ujawnione nieprawidłowości były możliwe dzięki temu, iż system komputerowy funkcjonujący w jednostce daje możliwość dokonywania wydruków raportów kasowych w opcjach, tj. nieuwzględniające dowodów anulowanych oraz uwzględniające dowody anulowane. Kasjer,*

*po przyjęciu wpłaty, anulował druki potwierdzenia wpłaty, następnie drukował raporty kasowe, które nie zawierały danych dotyczących dokumentów anulowanych.*

Kolejna nieprawidłowość związana była z wykazywaniem jednostronnych sald kont rozrachunkowych (per saldo). Na kontach rozrachunkowych ewidencjonowane są zarówno należności jak i zobowiązania, tym samym na koniec roku mogą wystąpić salda dotyczące obu tych kategorii. Wykazywanie w tej sytuacji salda jednostronnego wiąże się z zafałszowaniem sytuacji finansowej jednostki i w konsekwencji może prowadzić do błędnego sporządzenia bilansu. Błędy te najczęściej wynikają z niedoskonałości programu komputerowego, bądź też z braku wiedzy pracownika o możliwościach (funkcjach) programu.

Kontrole ujawniły nieprawidłowości przy ustalaniu sald kont budżetu: 224 – Rozrachunki budżetu, jak i kont jednostki: 221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych, 225 – Rozrachunki z budżetami.

Zaprezentowane przykłady nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie skutkowały konsekwencjami karnymi dla osób odpowiedzialnych wynikającymi z zapisów art. 77 ustawy o rachunkowości. W sytuacji nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych, jak również niesporządzenia m.in. sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, sporządzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych osoby odpowiedzialne podlegają grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie.

Jak już wcześniej wskazano, księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowane. W księgach prowadzonych bezbłędnie nie mają miejsca sytuacje pominięcia w księgowaniach dokumentów dotyczących danego okresu lub też pozostawienia bez wyjaśnienia jakichkolwiek niezgodności. W trakcie prowadzenia czynności kontrolnych ujawnione nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły głównie ewidencjonowania operacji gospodarczych w zakresie środków trwałych w okresie sprawozdawczym innym niż ten, w którym operacje te miały miejsce. Stany faktyczne

dotyczyły przyjmowania na stan środków trwałych zakupionych w danym okresie sprawozdawczym a ujętych w księgach rachunkowych dopiero w kolejnych okresach sprawozdawczych. Powyższe wiązać należy także z środkami trwałymi przyjmowanymi w wyniku zakończenia inwestycji. Dodatkowo w zakresie prowadzenia działań inwestycyjnych wystąpiły sytuacje, w których w ewidencji kosztów danego zadania inwestycyjnego nie ujmowano wszystkich kosztów poniesionych przez jednostkę w tym zakresie np. zaniżono wartość zadania o kwotę 5 790 zł poniesioną na sporządzenie dokumentacji technicznej, bądź też koszty jednego zadania zaliczono do kosztów innego zadania.

Niebieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych dotyczyło głównie ujęcia wpłat i wypłat gotówkowych oraz czekami w innych dniach niż faktyczny termin dokonania operacji. Są to nieprawidłowości pojawiające się jedynie w jednostkach, które sporządzają raporty kasowe za okresy kilkudniowe.

*W wyniku kontroli ustalono, że raporty kasowe sporządzone za okresy kilkudniowe księguje się jedną zbiorczą kwotą najczęściej pod datą końca miesiąca lub inną datą, różną od daty sporządzenia raportu kasowego, pomimo, iż operacje wyszczególnione w raportach kasowych miały miejsce w całym miesiącu. Dodatkowo w wyniku sprawdzenia dokumentów stwierdzono, że w przypadku wybranych wypłat data wypłaty gotówki z rachunku bankowego jest różna od daty zaprzycowania gotówki do kasy i stwierdzenia tego w raporcie kasowym, jak również wypłaty dokonały osoby nie będące pracownikami jednostki, a ponadto wypłata gotówki z rachunku bankowego nie została zaprzycowana do kasy.*

Przedmiotem badania podczas kontroli były także konta księgi głównej, które zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 15) zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym oraz konta księgi pomocniczej, które zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej (art. 16). Powyższe oznacza, że suma sald kont analitycznych powinna stanowić saldo konta syntetycznego, a co w praktyce nie zawsze miało miejsce i dotyczyło głównie sald następujących kont: 011 – Środki trwałe, 020 – Wartości niematerialne i prawne, 071 – Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Omawiając sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych nie można pominąć zagadnienia związanego z dokumentowaniem zdarzeń gospodarczych ujmowanych w księgach rachunkowych. Podstawą dokonywania zapisów księgowych są dowody źródłowe, które powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej,

którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 u.o.r., oraz wolne od błędów rachunkowych. Niedopuszczalne jest dokonywanie w dowodach księgowych wymazywania i przeróbek.

Księgowanie dowodów niespełniających wymogów ustawy o rachunkowości wystąpiło w pięciu jednostkach.

Dokumentację, o której mowa w art. 10 ust. 1, księgi rachunkowe, dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe, należy przechowywać w należyty sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. Dowody księgowe i dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się w jednostce w oryginalnej postaci, w ustalonym porządku dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w podziale na okresy sprawozdawcze, w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie. Roczne zbiory dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych oznacza się określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowych lat i końcowych numerów w zbiorze. Określoną dokumentację przechowuje się co najmniej przez okres wskazany w art. 74 ust. 2 u.o.r., w tym księgi rachunkowe – 5 lat, dowody księgowe dotyczące środków trwałych w budowie, pożyczek, kredytów oraz umów handlowych, roszczeń dochodzonych w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym – przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione, dokumentację przyjętego sposobu prowadzenia rachunkowości - przez okres nie krótszy od 5 lat od upływu jej ważności. Okresy przechowywania oblicza się od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane zbiory dotyczą.

Stwierdzone w trakcie prowadzonych czynności kontrolnych uchybienia w zakresie przechowywania dokumentacji dotyczyły:

- *gromadzenia oraz przechowywania dokumentacji księgowej w sposób niegwarantujący jej naruszenia i zniszczenia oraz integralności i ochrony przed niedozwolonymi zmianami, czy też wiążący się z możliwością jej zagubienia,*
- *dopuszczenia do zniszczenia dokumentów księgowych dotyczących nierozliczonych sum depozytowych z tytułu mylnej wpłaty w wysokości 1 591,48 zł oraz kaucji mieszkaniowych w kwocie 6 392, 24 zł,*
- *niezachowania wymogu przechowywania dokumentów księgowych dotyczących kosztów zadania inwestycyjnego przez okres 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym inwestycja została ostatecznie zakończona.*



Zaprezentowane wyniki kontroli przeprowadzonych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu w roku 2015 wskazują, że temat prowadzenia ksiąg rachunkowych to zagadnienie, które należy rozpatrywać w szerokim kontekście rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego. Jest to bowiem „system naczyń połączonych”, który bierze swój początek w ustalonej przez kierownika jednostki polityce rachunkowości, która wyznacza kierunki i specyfikę działalności jednostki, następnie system dokumentowania zaistniałych zdarzeń gospodarczych i odpowiednie, terminowe ujęcie ich w księgach rachunkowych, co następnie znajduje przełożenie w sporządzanych przez jednostkę sprawozdaniach, informujących poszczególnych ich odbiorców o sytuacji majątkowej i finansowej j.s.t.

W głównej mierze to Skarbnik (Główny księgowy) wraz z kierownikiem jednostki odpowiadają za stworzenie odpowiedniego systemu rachunkowości w jednostce a następnie za przestrzeganie określonych reguł. Stwierdzone przez inspektorów kontroli nieprawidłowości wskazują, że kontrola przestrzegania przez pracowników ustalonych przez kierownictwo zasad nie w pełni funkcjonuje. Część nieprawidłowości na pewno można wyeliminować poprzez bieżące informowanie pracowników o wszelkich zmianach w regulacjach, w tym także wewnętrznych oraz egzekwowanie ich stosowania, jak również poprzez stawianie na rozwój i podnoszenie kompetencji współpracowników np. poprzez udział w szkoleniach. Jednak winą za wszelkie błędy i nieprawidłowości nie można obarczać jedynie pracowników służb finansowych. Nie można, bowiem zgodzić się z często wygłaszaną przez kierowników jednostek, jak również służby merytoryczne opinią, że „sprawy księgowe” to jedynie zadanie i problem pracowników komórek finansowych. Owszem, to na nich głównie ciążyą obowiązki wynikające z prawidłowego udokumentowania i ujęcia operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, a następnie sporządzenie na ich podstawie rzetelnych i wiarygodnych sprawozdań, nie mniej jednak nie można tego dokonać bez zapewnienia odpowiedniego przepływu informacji pomiędzy poszczególnymi komórkami w jednostce. To właśnie niewłaściwa komunikacja, a czasem jej brak pomiędzy pracownikami merytorycznymi a służbami finansowymi stanowi przyczynę nie ujęcia lub nieterminowego ujęcia ważnych informacji w księgach rachunkowych. Stąd też tak istotną rolę przypisuje się kontroli zarządczej, której celami są m.in. zapewnienie zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, jak również zapewnienie efektywności i skuteczności przepływu informacji.

Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych to z jednej strony wskazywanie kierownikom jednostek stwierdzonych stanów naruszenia przepisów prawa

przy prowadzeniu gospodarki finansowej, a z drugiej strony, to także instruktaż prowadzony przez inspektorów kontroli w zakresie prawidłowej interpretacji przepisów prawnych i ich stosowania w praktyce. Kontrole kompleksowe przeprowadzane są w tych samych jednostkach samorządu terytorialnego co cztery lata, co umożliwia porównanie ilości i struktury stwierdzanych nieprawidłowości w tych samych jednostkach samorządu terytorialnego. I tak z porównania danych Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu za rok 2011 i 2015 wynika, że ogólna liczba nieprawidłowości wyraźnie spadła (o 19,9%) a w obszarze księgowości i sprawozdawczości ilość stwierdzanych naruszeń zmalała o 18,3%. Spadek nieprawidłowości można odczytać jako pozytywny aspekt prowadzonych systematycznie czynności instruktażowych i kontrolnych, gdyż to głównie w ich wyniku podejmowane są działania dążące do wyeliminowania stwierdzonych naruszeń. Oczywiście z góry nie można założyć, że będzie to tendencja powtarzająca się, gdyż nie można zapomnieć o dynamicznie zmieniającym się otoczeniu prawnym i ekonomicznym. Zmiany w przepisach prawa nakładają na poszczególne szczeble j.s.t. coraz to nowe zadania ale i również obowiązki, w tym także te z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości. Jednocześnie skłania to instytucje kontrolne do weryfikacji i zmiany dotychczasowego podejścia do badania obszarów będących przedmiotem kontroli.

Aleksandra Bieniaszewska