

*MIROSLAW ADAMCZYK*

**Biuro Rachunkowo-Audytorskie „Storno”**

## **O BOWIĄZEK BADANIA ROCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

### **Wprowadzenie**

Roczne sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego, w których liczba mieszkańców przekracza 150 tys. na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, zostały objęte obligatoryjnym badaniem przez biegłego rewidenta, poczynając od sprawozdania za 2010 rok.

Celem artykułu jest przedstawienie problemów, które powstały podczas pierwszego obligatoryjnego badania tych sprawozdań oraz wskazanie koniecznych zmian, przede wszystkim legislacyjnych, w tym zakresie.

### **1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego**

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego (JST) nie podlega ogólnym regulacjom określonym w art. 45 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm. – uor), gdyż zgodnie z art. 80 ust. 1 tej ustawy, do JST nie stosuje się rozdziałów 5, 6 i 7. Roczne sprawozdanie finansowe JST nie definiuje również ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240, z późn. zm. – uofp).

W związku z tym regulacje dotyczące sprawozdań finansowych JST określają przepisy wykonawcze – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca

2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 128, poz. 861), w tym par. 20 ust. 1, w którym wymieniono składniki sprawozdania finansowego. Składniki te zaprezentowano na rysunku 1.



Rys. 1. Składniki sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5.07.2010 r.

Zgodnie z par. 27 ust. 1 rozporządzenia z 5 lipca 2010 r., ewidencja zdarzeń w księgach rachunkowych z 2010 r., z wyjątkiem zdarzeń dotyczących wykonania budżetu środków europejskich, powinna się odbywać na zasadach określonych w przepisach dotychczasowych, czyli na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetowych jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. nr 142, poz. 1020, z późn. zm.).

Zdaniem autora zakres przepisu przejściowego, określonego w par. 27 ust. 1, nie powinien być rozszerzany na sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego za 2010 rok, co oznacza, że sprawozdanie to powinno zostać sporządzone zgodnie z nowym rozporządzeniem z 5 lipca 2010 r.

Na tym tle podczas badania sprawozdań finansowych za 2010 rok powstawały spory pomiędzy biegłymi rewidentami a JST, których sprawozdania podlegały badaniu. W związku z tym stanowisko w tej sprawie zajęło Ministerstwo Finansów. W opublikowanej na stronie internetowej Ministerstwa odpowiedzi z dnia 3 lutego 2011 r. na pytanie dotyczące powyższej kwestii<sup>1</sup>, napisano, że: „do ewidencji zdarzeń w roku obrotowym 2010, z wyjątkiem zdarzeń dotyczących wykonania budżetu środków europejskich, stosuje się przepisy dotychczasowe. Oznacza to, że w 2010 r. regulacje określone tym rozporządzeniem mają ograniczone zastosowanie. Stosuje się je wyłącznie do ewidencji zdarzeń związanych z budżetem środków europejskich. Pozostałe zmiany obowiązywać będą od 1 stycznia 2011 r.” I dalej: „jednostki zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont (...) powinny sporządzić sprawozdania finansowe za rok obrotowy 2010 według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r.”

Odpowiedź Ministerstwa Finansów wydaje się rozszerzającą interpretacją treści par. 27 ust. 1 rozporządzenia z 5 lipca 2010 r., gdyż przepis mówi wyłącznie o kontynuacji „ewidencji zdarzeń w roku obrotowym 2010” według dotychczasowych przepisów. Mówi więc o prowadzeniu ksiąg, którym zajmuje się rozdział 2 uor. Sporządzanie sprawozdania finansowego jest odrębnym procesem, uregulowanym w rozdziałach: 5 i 6 uor.

Tak więc po raz kolejny nieprecyzyjnie zredagowany przepis spowodował kontrowersje i spory. A wystarczyło zapisać w par. 27 ust. 1, że przepisy dotychczasowe stosuje się do prowadzenia ksiąg, jak i sporządzenia sprawozdania finansowego za 2010 rok.

---

<sup>1</sup> <http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200632&typ=news> (17.06.2011).

## 2. Nowe regulacje w zakresie finansowego audytu zewnętrznego jednostek sektora finansów publicznych i problemy z tym związane

Jednym z ważnych rodzajów audytu wewnętrznego, jak i zewnętrznego jest audyt finansowy. Jego podstawowym zdaniem jest dostarczenie niezależnej i obiektywnej oceny wiarygodności sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z wykonania budżetu<sup>2</sup>.

Art. 268 uofp, w związku z art. 80 ust. 2 uor, nakłada nowy obowiązek na jednostki samorządu terytorialnego w zakresie finansowego audytu zewnętrznego – poddawanie obligatoryjnemu badaniu przez biegłego rewidenta rocznych sprawozdań finansowych, poczynając od sprawozdania za 2010 rok, tych JST, w których liczba mieszkańców na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tys.

Niestety, ustawodawca wprowadził wymienioną regulację prawną, nie dostosowując jednocześnie innych, ściśle powiązanych przepisów. Dlatego przy badaniu sprawozdań finansowych JST za 2010 rok biegli napotkali poważne problemy, które w bardzo istotny sposób rzutowały na metodę przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, a nawet jego moc prawną.

Mimo iż do JST nie stosuje się przepisów z rozdziałów 5, 6 i 7 uor, należy podkreślić, że przepisy tej ustawy stanowią normy prawne o charakterze generalnym<sup>3</sup>. Zgodnie więc z art. 66 ust. 4 uor, wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. W każdym jednak wypadku wykluczony jest wybór podmiotu uprawnionego do badania przez zarząd jednostki, zgodnie z zasadą, że wyboru audytorów nie mogą dokonywać ci, którzy są później przez nich kontrolowani.

Jak się jednak okazuje, w wielu wypadkach wyboru podmiotu do badania sprawozdania finansowego za 2010 rok dokonały zarządy JST, a nie rady miast, gmin czy powiatów. Powstaje zatem pytanie, czy w związku z niezachowaniem

---

<sup>2</sup> *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, wydanie II rozszerzone i zaktualizowane, red. T. Kiziukiewicz, Difin 2009, s. 432–433.

<sup>3</sup> *Badanie sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, materiały szkoleniowe przygotowane przez Regionalny Oddział Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w Gdańsku 2011, s. 30.

zasady niezależności i bezstronności biegłych rewidentów badających sprawozdanie finansowe JST, badania takie są z mocy prawa nieważne<sup>4</sup>.

Zagadnieniu badania sprawozdania finansowego JST została poświęcona konferencja zorganizowana przez Polexpert Sp. z o.o. w dniu 11 lipca 2011 roku w Centrum Finansowym Pułaska<sup>5</sup>. M. Andrzejewski, biegły rewident, były wiceminister finansów, odpowiadając na wyżej postawione pytanie, stwierdził, że wniosek o nieważności badania sprawozdania finansowego, w sytuacji gdy wyboru biegłego dokonał zarząd JST, byłby zbyt daleko idący ze względu na brak precyzyjnych przepisów<sup>6</sup>. Sądzę, że jest to trafny wniosek, i wyjątkowo przy badaniach za 2010 rok opinie wydane przez biegłych rewidentów wybranych przez zarządy JST należy uznać za mające moc prawną.

Fakt, że przepisy rozdziału 7 uor, odnoszącego się do badania sprawozdań finansowych, nie dotyczą JST, a nie wydano żadnych innych norm prawnych w tym zakresie, powoduje, że większość kwestii dotyczących samego procesu badania sprawozdania finansowego JST nie jest uregulowana. Powoduje to powstawanie wielu problemów przed badaniem i w trakcie badania, w tym m.in.:

- 1) trudności w zredagowaniu treści umowy o badanie w taki sposób, by wyczerpująco określała zakres czynności biegłego rewidenta,
- 2) wątpliwości, czy krajowe standardy rewizji finansowej mają zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych JST, a jeśli tak, to czy są przy tego rodzaju badaniach użyteczne.

Wydaje się więc, że w trybie pilnym, gdyż do czasu podpisywania umów o badanie sprawozdań finansowych JST za 2011 rok pozostało już niewiele czasu (umowy takie będą w większości zawierane w IV kwartale 2011 roku), Ministerstwo Finansów powinno wydać przepisy wykonawcze regulujące zasady badania sprawozdań finansowych JST w zakresie unormowanym dla pozostałych jednostek w rozdziale 7 uor.

W aktualnym stanie prawnym krajowe standardy rewizji finansowej w sprawach w nich nieuregulowanych, a do takich należy problematyka badania sprawozdań finansowych JST, odsyłają biegłego rewidenta do postanowień Mię-

---

<sup>4</sup> W. Moczydłowska: *Czy audyty sprawozdań będą ważne*, „Rzeczpospolita” 2011, nr 131 (8947).

<sup>5</sup> BDO „Finanse Publiczne”, czerwiec 2011, nr 6 (44), <http://www.finanzepubliczne.bdo.pl/biuletyn/89/audyt/badanie-sprawozdania-finansowego-jednostek-samorządu-terytorialnego-przez-biegłego-rewidenta.html> (17.06.2011).

<sup>6</sup> W. Moczydłowska, *op.cit.*

dzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF). Poszczególne MSRF<sup>7</sup> zawierają elementy mające stanowić dostosowanie tych standardów do specyfiki sektora publicznego, jednak regulacje te są dalece niewystarczające. Dlatego Krajowa Rada Biegłych Rewidentów powinna uchwalić odrębny krajowy standard rewizji finansowej poświęcony badaniu sprawozdań finansowych JST bądź też uzupełnić o takie uregulowania krajowy standard rewizji finansowej nr 1.

Wskazane jest, by problematyka związana z badaniem sprawozdań finansowych JST została zaproponowana jako jeden z tematów obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów w 2012 roku.

Zdaniem autora właściwe byłoby ponadto objęcie badaniem sprawozdań finansowych tych JST, w których liczba mieszkańców na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 100 tys. Badanie dla tych JST mogłoby być obligatoryjne na przykład co trzy lata.

Po badaniach sprawozdań finansowych JST za 2010 rok należy stwierdzić, że nowy obowiązek nałożony na JST może przyczynić się do:

- 1) podniesienia jakości sprawozdań finansowych JST,
- 2) podkreślenia ich ekonomicznego charakteru,
- 3) podniesienia transparentności działań JST,
- 4) zwiększenia jawności gospodarki finansowej,
- 5) poprawienia wiarygodności danych budżetowo-księgowych.

## Uwagi końcowe

Wydaje się, że objęcie obligatoryjnym badaniem rocznych sprawozdań finansowych największych JST jest w pełni uzasadnione. Opinia wydana przez biegłego może być użyteczna nie tylko dla organów stanowiących JST, lecz także dla innych podmiotów – na przykład nabywców papierów dłużnych JST czy analityków.

Badanie sprawozdania finansowego JST może być także użyteczne dla służb księgowych tych jednostek, na co wskazuje przykład Warszawy, która poddaje badaniu swoje roczne sprawozdania finansowe od 2007 roku. Skarbnik miasta uważa, że jakość sprawozdań finansowych Warszawy w tym okresie znacząco wzrosła<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2005, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego 2005.

<sup>8</sup> BDO „Finanse Publiczne”, czerwiec 2011, nr 6 (44)...

Za niezbędne należy uznać stworzenie precyzyjnych i wyczerpujących regulacji prawnych, które podczas badania sprawozdań finansowych JST w kolejnych latach pozwolą uniknąć problemów, które pojawiły się podczas audytu za 2010 rok.

## **Literatura**

*Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, wydanie 2 rozszerzone i zaktualizowane, red. T. Kiziukiewicz, Difin, 2009.

*Badanie sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, materiały szkoleniowe przygotowane przez Regionalny Oddział Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w Gdańsku 2011.

*Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2005*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego 2005.

Moczyłowska W.: *Czy audyty sprawozdań będą ważne*, „Rzeczpospolita” 2011, nr 131 (8947).

BDO „Finanse Publiczne”, czerwiec 2011, nr 6 (44), <http://www.finansepubliczne.bdo.pl/biuletyn/89/audyt/badanie-sprawozdania-finansowego-jednostek-samorządu-terytorialnego-przez-biegłego-rewidenta.html> (17.06.2011).

<http://www.mofnet.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200632&typ=news> (17.06.2011).

## **OBLIGATION OF AUDIT OF THE ANNUAL ACCOUNTS OF LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS**

### **Summary**

Article discusses problems that arose during first obligatory audits of the annual accounts of local self-government units.

A new obligation imposed on local self-government units can contribute primarily to improve the quality of financial statements and increase the transparency of financial management of these bodies.

To avoid problems encountered during the audit for the year 2010, there should be a precise and comprehensive legislation in this area.

*Translated by Mirosław Adameczyk*