

Piotrków Trybunalski, 20 grudnia 2016 r.

**PREZYDENT MIASTA  
PIOTRKOWA TRYBUNALSKIEGO**

PAK.1711.9.2016

**Pani Edyta Wiernicka  
Dyrektor Zespołu Szkół Ponadgimnazjalnych  
i Placówek Opiekuńczo-Wychowawczych Nr 3  
ul. W. Broniewskiego 16  
97-300 Piotrków Trybunalski**

**WYSTĄPIENIE POKONTROLNE**

Na podstawie § 7 ust. 1 i § 8 ust. 1 Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli, stanowiącego Załącznik do Zarządzenia Nr 390 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 13 września 2013 r., zespół kontrolujący w składzie: Izabela Wroniszewska – audytor wewnętrzny Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego (koordynator zespołu) i Dariusz Kaflak – inspektor w Biurze Audytu Wewnętrznego i Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, przeprowadził doraźną kontrolę prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych, realizacji planu finansowego oraz sporządzania sprawozdań budżetowych w 2016 roku w Zespole Szkół Ponadgimnazjalnych i Placówek Opiekuńczo-Wychowawczych Nr 3 w Piotrkowie Trybunalskim. Kontrola została przeprowadzona w dniach od 3 do 28 października 2016 r.

Podjęte czynności kontrolne obejmowały następujące zagadnienia:

- organizacja jednostki z uwzględnieniem uregulowań wewnętrznych dotyczących obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych;
- zasady (polityka) rachunkowości;
- prawidłowość prowadzenia ewidencji księgowej (przestrzeganie zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych określonych w obowiązujących

---

**Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego**

97-300 Piotrków Trybunalski, Pasaż Karola Rudowskiego 10

tel. (0 44) 732 77 01 fax (0 44) 732 77 35, 732 77 38, [www.piotrkow.pl](http://www.piotrkow.pl) e-mail: [piotrkow@piotrkow.pl](mailto:piotrkow@piotrkow.pl)

przepisach ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>1</sup> i rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r.<sup>2</sup> (dalej rozporządzenie MF z 5 lipca 2010 r.);

- poprawność ewidencjonowania zdarzeń na wybranych kontach księgowych;
- zgodność danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych Rb-27S i Rb-28S z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;
- przestrzeganie planu finansowego w trakcie roku;
- ewidencja księgowa dotycząca Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych.

Ustalenia kontroli zostały dokonane na podstawie:

- analizy dokumentów zawartych w aktach osobowych pracowników;
- analizy uregulowań wewnętrznych, w tym opisujących zasady rachunkowości jednostki, obowiązujących w 2016 r.;
- dowodów księgowych za okres od stycznia do sierpnia 2016 r.;
- zapisów księgowych dokonanych w zbiorach danych tworzących księgi rachunkowe w programie Księgowość Optivum udokumentowanych wydrukami z wybranych kont, sporządzonymi przez osobę upoważnioną przez Dyrektora ZSPiPOW Nr 3 – Panią Edytę Wiernicką (wydruki z kopii zapasowej z dnia 7 września 2016r. oraz ewidencji prowadzonej w programie Księgowość Optivum na bieżąco w okresie prowadzenia kontroli);
- oględzin zapisów księgowych w programie Księgowość Optivum za okres od stycznia do sierpnia 2016 r.;
- danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych Rb-27S i Rb-28S;
- oświadczeń i informacji przedłożonych przez Dyrektora jednostki.

Wyniki kontroli zostały zawarte w protokole kontroli, który – po uprzednim omówieniu – został podpisany bez zastrzeżeń przez Panią Dyrektor w dniu 18 listopada 2016 r.

W ramach postępowania pokontrolnego, na podstawie § 19 powołanego wyżej Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli, kieruję niniejsze wystąpienie pokontrolne, zawierające syntetyczne ujęcie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień oraz wnioski i zalecenia w celu ich usunięcia.

**Wobec dokonanych ustaleń, wymagających wyszczególnienia w treści niniejszego wystąpienia, wskazać należy:**

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047).

<sup>2</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów 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 (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 289, ze zm.).

## A. W zakresie organizacji jednostki oraz ustanowionych mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych

1. W okresie przedłużającego się zwolnienia lekarskiego osoby zatrudnionej na stanowisku Głównego księgowego, trwającego nieprzerwanie od 6 września 2016 r., w tym także przez cały okres kontroli, obowiązki i odpowiedzialność wynikające z art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> doraźnie zostały powierzone osobie zatrudnionej na umowę-zlecenie. Zgodnie z powołanym przepisem, głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych może być jedynie pracownik, tj. osoba zatrudniona w ramach stosunku pracy. Powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki budżetowej w ramach umowy zlecenia nie spełnia ustawowego wymogu dotyczącego formy zatrudnienia osoby na tym stanowisku.
2. Kontrola wykazała brak obsady przewidzianego w Regulaminie Organizacyjnym jednostki stanowiska Samodzielnego referenta ds. księgowych, któremu tenże Regulamin przypisywał wykonywanie istotnych zadań z zakresu gospodarki finansowej. Stanowisko pozostawało nieobsadzone od 12 marca 2016 r. (w związku z przejściem na emeryturę pracownika zatrudnionego dotychczas na tym stanowisku). Obowiązki Samodzielnego referenta – właściwe dla stanowiska urzędniczego – takie jak: sporządzanie list płac, naliczanie podatku PIT, prowadzenie spraw ZUS, ZFŚS, rozrachunków jednostki, przypisano osobie zatrudnionej na stanowisku Pomocy administracyjnej. Dodatkowo kontrola wykazała, że wymienione zadania, wchodzące do zakresu gospodarki finansowej jednostki, określone w indywidualnym zakresie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności Pomocy administracyjnej, zostały przydzielone przez Wicedyrektora jednostki, co nie spełniało wymogów art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych<sup>4</sup>.
3. Wprowadzona w 2016 roku *Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów księgowych*<sup>5</sup>, miała charakter regulacji zbyt ogólnej. Przy redagowaniu *Instrukcji* nie wymieniono w sposób uporządkowany dokumentów finansowo-księgowych występujących w jednostce, z uwzględnieniem różnorodności ich dróg obiegu, jak też nie wskazano precyzyjnie

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2016 poz. 1870).

<sup>4</sup> W myśl powołanego przepisu: *Kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.*

<sup>5</sup> *Instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych*, obowiązująca od 4 maja 2016 r., wprowadzona została Zarządzeniem Nr 8/2016 Dyrektora ZSPiPOW Nr 3 z 4 maja 2016 r. Poprzednia *Instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych*, obecnie uchylona, wprowadzona została Zarządzeniem Nr 4/2010 z dnia 19 kwietnia 2010 r. i zmieniona Zarządzeniem Nr 6/2012.

zadań pracowników wykonujących zadania z zakresu gospodarki finansowej. Pominięto przy tym rzeczywistą strukturę jednostki (zespół szkół, bursa w ramach której funkcjonuje stołówka) i występujące w niej stanowiska (np. rola Kierownika gospodarczego w zespole szkół i Kierownika gospodarczego w bursie).

Należy zaznaczyć, że wskazana *Instrukcja* stanowi część polityki rachunkowości, która ma uporządkować i zagwarantować właściwy system przekazywania dokumentów od chwili ich sporządzenia, względnie wpływu do jednostki z zewnątrz, aż do momentu przekazania do zapłaty i zaksięgowania. Właściwy obieg dokumentów umożliwia terminową zapłatę, zaksięgowanie i sporządzenie w obowiązującym terminie wymaganych sprawozdań.

## **B. W zakresie przyjętych w jednostce zasad (polityki) rachunkowości**

1. Przyjęte w jednostce regulacje, składające się na politykę rachunkowości, nie zawierały informacji wymaganych przepisami art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b i c ustawy o rachunkowości, tj.:
  - 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;
  - opisu systemu informatycznego zawierającego wykaz programów<sup>6</sup>, procedur i funkcji oraz programowych zasad ochrony danych i wersji oprogramowania.
2. Zakładowy plan kont zawierał nieprawidłowe lub niewystarczające zapisy, takie jak:
  - wskazanie w opisie do konta 221 zasad ewidencjonowania zdarzeń nie występujących w jednostkach budżetowych;
  - brak w opisie konta 201 *Rozrachunki z odbiorcami* wskazania, że ewidencja szczegółowa będzie prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej;
  - błędne przypisanie paragrafów klasyfikacji budżetowej do kont kosztów rodzajowych (szerzej opisane na s. 11-12 protokołu kontroli).

Powyższe naruszało regulacje zawarte w rozporządzeniu MF z 5 lipca 2010 r.

---

<sup>6</sup> Z treści Zarządzenia Nr 4/2010 Dyrektora ZSPiPOW nr 3 z dnia 19 kwietnia 2010r. wynikało, że kierownik jednostki określił w załączniku Nr 5 „Wykaz programów komputerowych stosowanych w ZSPiPOW Nr 3”, nie mniej w toku kontroli kontrolującym nie okazano wymienionego uregulowania.

### C. W zakresie prawidłowości prowadzenia ewidencji księgowej

1. Kontrola zgodności planu kont utworzonego w programie *Księgowość Optivum* wykazała przypadki tworzenia kont analitycznych, dla których nie stosowano oznaczenia przyjętego w Zakładowym planie kont, jako symbol konta analitycznego. W Zakładowym planie kont, wprowadzonym przez Dyrektora jednostki przyjęto, że oznaczenie poszczególnych typów kont składać się będzie z zapisu: 130-0001, w którym 130 oznacza symbol konta syntetycznego, a 0001 oznacza symbol konta analitycznego.

W toku kontroli ustalono, że w programie komputerowym w 2016 roku utworzonych zostało wiele kont analitycznych, nie mniej jednak w przypadku kont 013, 020, 231, 401, 402, 405, 409, pomimo ich uszczegółowienia o odrębne analityki, nadal korzystano z konta syntetycznego (oznaczonego symbolem trzycyfrowym) do prowadzenia ewidencji zdarzeń właściwych dla zapisów na kontach analitycznych. Wskazana praktyka nie została przewidziana w Zakładowym planie kont. W konsekwencji powyższych działań, ww. konta w zestawieniu obrotów i sald za okres lipca 2016 r. występują jednocześnie jako konto syntetyczne i analityczne. Obroty i salda dotyczące tego samego symbolu konta wskazują różne dane, co wskazuje, że charakter tego konta jest dwojaki: syntetyczny i analityczny.

2. Na podstawie oględzin ewidencji księgowej prowadzonej w programie *Księgowość Optivum*, ustalono, że przeniesienie dokumentów księgowych ewidencjonowanych wstępnie w „buforze księgowania”, nie następowało w 2016 r. sukcesywnie w odniesieniu do poszczególnych okresów sprawozdawczych<sup>7</sup>. Stwierdzono, że sprawozdania budżetowe za miesiące od stycznia do lipca 2016 r. sporządzono przed terminem zaksięgowania dowodów księgowych w dzienniku głównym, przez co nie został zachowany wymóg z art. 24 ust. 5 pkt 1 ustawy o rachunkowości, który stanowi jedną z przesłanek uznania, że księgi rachunkowe były prowadzone na bieżąco<sup>8</sup>.
3. Na podstawie wydruku obrotów dziennika głównego ustalono, że dowody księgowe nie były wprowadzane do „bufora księgowania” na bieżąco, a dowody źródłowe:
  - nie były ułożone według numerów dokumentów księgowych nadawanych przez program podczas wprowadzania do „bufora księgowania”;
  - nie były ułożone według pozycji księgowej z dziennika nadawanej przez program po zaksięgowaniu;

<sup>7</sup> Ustalenia opisane na s. 17 protokołu kontroli.

<sup>8</sup> W myśl powołanego przepisu: Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli: pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych

- nie zostały również oznaczone żadnym z tych numerów.

W konsekwencji, przyjęty w jednostce dość dowolny sposób segregacji i ułożenia dowodów księgowych za okres od I do VIII 2016 r., znacznie utrudniał sprawdzenie poprawności zapisów księgowych dokonanych na podstawie tych dokumentów.

4. Faktury za produkty żywnościowe zawierały jedynie datę przyjęcia dostarczonych produktów do magazynu, nie zawierały natomiast daty wpływu do jednostki, co naruszało zasady rejestrowania dokumentów przewidziane w § 16 – zarówno dotychczasowej, jak również wprowadzonej w 2016 roku *Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych*.

#### **D. W zakresie przestrzegania zasad ewidencji zdarzeń na wybranych do kontroli kontach księgowych**

Kontrola przestrzegania zasad ewidencji zdarzeń na wybranych kontach księgowych wykazała liczne nieprawidłowości i uchybienia, szczegółowo opisane w protokole kontroli. Ze względu na ich istotność, wymagają one dość szczegółowego opisanie w treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

1. Konta 011 *Środki trwałe* i 013 *Pozostałe środki trwałe* – opis w protokole kontroli od s. 18 do s. 22.

Kontrola wykazała zaewidencjonowanie na stronie Wn konta 013 *Pozostałe środki trwałe*, w korespondencji ze stroną Ma konta 072, zakupu elementów nagłośnienia auli na łączną kwotę 5 547,36 zł, na które składały się: głośniki 15 szt., wzmacniacz, mikser audio i mikrofon. Zastosowane księgowanie było niezgodne z zasadami ewidencji określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r., zgodnie z którym ewidencja umorzenia na koncie 072 dokonywana jest w korespondencji z kontem 401, a nie kontem 013. Mając natomiast na uwadze przedmiot zakupu, przyjęty sposób kwalifikacji zakupu, polegający na zaliczeniu poszczególnych pozycji z faktury jako odrębnych środków trwałych o charakterze wyposażenia, był niezgodny z definicją środka trwałego określoną w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości<sup>9</sup>. Zakupione elementy nie spełniały przymiotu kompletności, jeżeli nie były ze sobą połączone. Dodatkowo – ustalenia kontroli wskazują, że zakup elementów nagłośnienia o wartości przekraczającej 3 500,00 zł powinien być sfinansowany ze środków na wydatki majątkowe zabezpieczone w § 6050 klasyfikacji budżetowej, a nie – jak to zostało zaklasyfikowane – ze środków na wydatki bieżące. Powyższe

---

<sup>9</sup> Środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, **kompletne, zdadne do użytku** i przeznaczone na potrzeby jednostki.

naruszało przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r.<sup>10</sup>, (dalej rozporządzenie MF z 2 marca 2010 r.).

2. Konto 130 *Rachunek bieżący jednostki* – opis w protokole kontroli od s. 22 do s. 28.

W obowiązującym w jednostce Zakładowym planie kont nie wskazano konta analitycznego do ewidencjonowania wydatków budżetowych, co było niezgodne z opisem do konta 130 zawartym w załączniku nr 3 rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r. W toku kontroli ustalono jednak, że w programie Księgowość Optivum, w którym prowadzone były księgi rachunkowe jednostki, utworzone zostało konto analityczne 130-0002 *Rachunek bankowy – wydatki budżetowe*<sup>11</sup>.

Kontrolą objęto zapisy na wskazanym koncie analitycznym 130-0002 w zakresie prawidłowości klasyfikowania wydatków, tj. przestrzegania przepisów rozporządzenia MF z dnia 2 marca 2010 r. W wyniku podjętych czynności stwierdzono nieprawidłowe klasyfikowanie niektórych typów wydatków, które – zwłaszcza przy zakupach produktów żywnościowych – miało charakter powtarzalny. Wyszczególnienie ujawnionych nieprawidłowości zawiera tabela na s. 24 protokołu.

Dodatkowo stwierdzono:

- przypadki ewidencjonowania wydatków budżetowych na kontach zadań nie przewidzianych w Zarządzeniach Prezydenta Miasta określających i zmieniających plan finansowy jednostki na rok 2016,
- błędy polegające na przypisywaniu wydatków do niewłaściwych zadań<sup>12</sup>.

W konsekwencji – sposób prowadzenia ewidencji szczegółowej wydatków w szczególności zadań budżetowych w jednostce, nie pozwalał na sporządzenie rzetelnych sprawozdań o wydatkach poniesionych przez jednostkę na zadania ustalone przez Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego.

3. Konto 201 *Rozrachunki z dostawcami* – opis w protokole kontroli od s. 28 do s. 41,

Zestawienie obrotów i sald dla konta 201-0002 *Rozrachunki z dostawcami* na dzień 30 czerwca 2016 r. wskazywało saldo Wn w wysokości 42 198,24 zł<sup>13</sup>. Kontrola zapisów księgowych oraz dowodów źródłowych wykazała szczegółowo opisane w protokole,

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz.1053 ze zmianami).

<sup>11</sup> Ustalenia kontroli wskazują na niespójność oznaczenia konta analitycznego w programie finansowo-księgowym z zapisami Zakładowego planu kont, w którym konto 130-0002 przewidziane zostało do ewidencjonowania wpłat dochodów budżetowych.

<sup>12</sup> Przykładowe nieprawidłowości w podanym zakresie opisano na s. 25-27 protokołu kontroli.

<sup>13</sup> Przy prawidłowo prowadzonych księgach rachunkowych Saldo Wn konta rozrachunków z kontrahentami oznacza stan należności nadpłaconych lub zobowiązań przedpłaconych.

w wielu przypadkach powtarzające się nieprawidłowości, które stanowiły przyczynę występowania salda Wn na koncie. Należały do nich:

- brak skojarzenia konta kontrahenta w dacie zapłaty z saldami początkowymi w bilansie otwarcia na 2016 r.,
- zaksięgowanie zapłaty zobowiązania bez jego uprzedniego przypisania,
- dwukrotne przypisanie tego samego zobowiązania,
- brak skojarzenia – w ramach kont analitycznych tego samego kontrahenta – konta, na którym zaewidencjonowano zapłatę, z kontem, na którym uprzednio dokonano przypisu<sup>14</sup>,
- zaksięgowanie wartości zobowiązania (i kosztu rodzajowego) w wysokości nie odpowiadającej wartości zobowiązania z dowodu zakupu,
- brak wyksięgowania zobowiązania w związku z otrzymaniem faktury korygującej od kontrahenta.

W wyniku opisanych powyżej nieprawidłowości w ewidencjonowaniu zdarzeń, saldo konta 201-0002 na dzień 30 czerwca 2016 r. wykazywało dane nie obrazujące rzeczywistego stanu zobowiązań jednostki. Powyższe wskazuje, iż księgi rachunkowe jednostki prowadzono z naruszeniem zasady rzetelności<sup>15</sup> (art. 24 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości) oraz zasady bezbłędności<sup>16</sup> (art. 24 ust. 3 tejże ustawy).

4. Konto 221 *Należności z tytułu dochodów budżetowych* – opis w protokole kontroli od s. 41 do s. 44.

W jednostce nie stosowano jednolitych zasad w zakresie rozbudowy konta syntetycznego 221. Konto syntetyczne 221 pełniło jednocześnie funkcję konta analitycznego do ewidencjonowania przypisu należności i opłat za wyżywienie, za pobyt w bursie, za ksero i wydawanie duplikatów, natomiast utworzone konta analityczne (221-0001, 221-0002, 221-0003 uszczegółowione o nazwy kontrahentów) służyły jedynie do ewidencjonowania dochodów z najmu składników majątkowych.

Wydruk zestawienia obrotów i sald do konta 221 – należności z tytułu dochodów za okres I - VII 2016 r. sporządzony w uszczegółowieniu do wszystkich kontrahentów konta 221 (syntetycznego traktowanego jako analityczne oraz pozostałych kont

---

<sup>14</sup> Wielość kont analitycznych tego samego kontrahenta wynikała z konieczności zapewnienia odmiennej klasyfikacji budżetowej dla każdego z nich.

<sup>15</sup> Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

<sup>16</sup> Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bezbłędnie, 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.



analitycznych) wykazał istnienie wielu sald Ma (7.378,70 zł) na kontach poszczególnych kontrahentów, oznaczających stan nadpłat, oraz sald Wn (18.194,39 zł) oznaczających stan należności. W toku kontroli ustalono, że przyczyna występowania salda Ma była nieprawidłowa ewidencja zdarzeń: przypis należności dokonywany był na koncie syntetycznym, zapłatę zaś ewidencjonowano na koncie analitycznym kontrahenta. Nieprawidłowości stwierdzono również w przypadku księgowania wpłat od kontrahentów instytucjonalnych (ośrodki pomocy społecznej) oraz wpłat opłat za ksero – księgowanych w wielu przypadkach bez dokonywania przypisu należności, co zostało opisane na s. 42-43 protokołu kontroli. W konsekwencji – istnienie salda konta 221 nie odzwierciedlającego rzeczywistego stanu należności jednostki, również wskazuje na naruszenie wskazanej wyżej zasady rzetelności ksiąg rachunkowych.

Kontrola wykazała ponadto, że przypisy należności i wpłaty dochodów z tytułu wyżywienia i opłaty stałej w bursie nie były powiązane z kontrahentem (tj. w przypadku należności i wpłat dokonywanych przez osoby indywidualne – uczniów korzystających z bursy lub wyżywienia). W toku kontroli ustalono, że Kierownik Bursy sporządzał zestawienia wpływów dokonanych na rachunek bankowy tytułem opłaty stałej za pobyt w bursie i wyżywienie, jednak prowadzona dokumentacja nie zapewnia możliwości ustalenia stanu salda według poszczególnych kontrahentów (uczniów), co wskazuje na nieprzestrzeganie rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r. w zakresie prowadzenia ewidencji analitycznej na koncie 221.

5. Konto 223 *Rozliczenie wydatków budżetowych* – opis w protokole kontroli na s. 44.

W toku kontroli ustalono, iż w dniu 4 stycznia 2016 r. jednostka dokonała zwrotu niewykorzystanych w 2015 roku środków na wydatki (przekazanych przez Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego) w kwocie 3.277,37 zł. Przelew środków został zaksięgowany na kontach Wn 223 – kontrahent UM i Ma na koncie 130-0002. Analiza zapisów na koncie 223 wykazała jednak, brak salda początkowego w kwocie 3.277,37 zł (mimo, iż wskazana kwota widniała na rachunku bankowym jednostki), gdyż w 2015 roku kwotę niewykorzystanych środków przeksięgowano na konto 800 *Fundusz jednostki*. Opisanym powyżej działaniem naruszono zasady księgowania na koncie 223 i 800 określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.

6. Konta kosztów rodzajowych 401 *Zużycie materiałów i energii*, 402 *Usługi obce*, 409 *Pozostałe koszty* – opis w protokole kontroli od s. 45 do s. 46.

Kontrola kont zespołu „4” ujawniła nieprawidłowości w ewidencjonowaniu kosztów działalności jednostki, które dokonywane były na niewłaściwych kontach. Do

powtarzalnych błędów należało ewidencjonowanie na koncie 402 zakupów, które powinny zostać ujęte na koncie 401. Ponadto, na koncie 409 jednostka rejestrowała koszty zakupu usług telefonicznych i internetowych, abonament za usługi radia i telewizji, usługi m.in. naprawy i konserwacje, które podlegają ewidencji na koncie 402. Wskazaniem działaniem naruszono przepisy rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r. w zakresie opisu sposobu ewidencjonowania na tych kontach poszczególnych rodzajów kosztów.

7. Konto 700 *Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia* – opis w protokole kontroli na s. 47.

Jednostka wykorzystywała konto 700 sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia do ewidencji opłaty za wyżywienie i opłaty stałej za pobyt w bursie. Działanie takie było co prawda zgodne z Zakładowym planem kont, jednakże wskazane tytuły opłat stanowiły dochody budżetowe związane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki. Zgodnie z rozporządzeniem MF z 5 lipca 2010 r., ewidencjonowanie wskazanych dochodów powinno być dokonywane na koncie 720.

8. Konto 720 *Przychody z tytułu dochodów budżetowych* – opis w protokole kontroli od s. 47 do s. 48.

Dla oceny prawidłowości ewidencji na koncie 720, w związku z zasadą jego korespondencji z kontem 221 – adekwatne są niektóre ustalenia kontroli opisane przy tym koncie (m.in. brak przypisów należności z tytułu niektórych wpłat).

9. Konta pozabilansowe 980 *Plan finansowy wydatków budżetowych* i 998 *Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego* – opis w protokole kontroli na s. 49.

W odniesieniu do ustaleń kontroli w zakresie prowadzenia ewidencji na kontach pozabilansowych, kontrola ustaliła co następuje:

- na koncie 980 w 2016 roku po stronie Ma nie księgowano równowartości dokonanych wydatków
- na koncie 998 w roku 2016 nie prowadzono ewidencji zaangażowania planu finansowego w zakresie wynagrodzeń i pochodnych,

Powyższe naruszało zasady ewidencji na wskazanych kontach wynikające z rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.

**E. W zakresie zgodności danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych Rb-27S i Rb-28S z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej**

Kontrola rzetelności danych wykazanych w sprawozdaniach o wydatkach budżetowych Rb-28S, przeprowadzona na próbie wybranych podziałek klasyfikacji budżetowej, ujawniła niezgodności kwot wykazanych jako „zobowiązania ogółem” (kolumna 7 sprawozdania Rb-28S) na 31 marca 2016 r. i 30 czerwca 2016 r. z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych (wydruk obrotów na koncie 201-0002 Rozrachunki z dostawcami).

Zestawienie niezgodności przedstawiają poniższe tabele:

Dla okresu I-III 2016 r.

Klasyfikacja budżetowa (dział-rozdział-paragraf)	Dane wykazane w kolumnie 7 sprawozdania Rb-28S „zobowiązania ogółem”	Saldo konta 201-0002 wynikające z ewidencji księgowej	
801-80130-4210	758,25 zł	Saldo Wn	5 044,74 zł
801-80130-4240	0,00 zł	Saldo Ma	5 574,36 zł
801-80130-4270	0,00 zł	Saldo Wn	89,00 zł
801-80130-4300	0,00 zł	Saldo Ma	1 765,99 zł
854-85410-4210	0,00 zł	Saldo Wn	39,00 zł
854-85410-4300	0,00 zł	Saldo Ma	559,25 zł

Dla okresu I-VI 2016 r.

Klasyfikacja budżetowa (dział-rozdział-paragraf)	Dane wykazane w kolumnie 7 sprawozdania Rb-28S „zobowiązania ogółem”	Dane wynikające z ewidencji księgowej (konto 201-0002)	
801-80130-4210	1 207,69 zł	Saldo Wn	5 050,61 zł
801-80130-4240	3 731,66 zł	Saldo Ma	9 306,02 zł
801-80130-4270	0,00 zł	Saldo Wn	49,00 zł
801-80130-4300	2 073,50 zł	Saldo Ma	2 692,68 zł
801-80130-4700	0,00 zł	Saldo Wn	505,00 zł
854-85410-4210	505,52 zł	Saldo Ma	638,32 zł
854-85410-4300	678,17 zł	Saldo Ma	252,21 zł

Wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej stanowi naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów

z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>17</sup> i wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności z naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>18</sup>. W myśl przywołanego przepisu: naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowi wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

#### **F. W zakresie przestrzegania planu finansowego w trakcie roku**

Na dzień 31 sierpnia 2016 r. stwierdzono przekroczenie w kwocie 1 602,44 zł wydatków poniesionych z rozdziału 80195 § 4301 (zakup usług pozostałych w programie Erasmus +). Powyższe stanowiło naruszenie zasad gospodarki finansowej określonych w art. 44 ust. 1 pkt 3 i art. 254 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

#### **G. W zakresie zatwierdzania dowodów księgowych do zapłaty, terminowości regulowania zobowiązań oraz płatności zobowiązań powstałych w 2015 r.**

1. Stwierdzono przypadek dokonania w dniu 24 czerwca 2016 r. przelewu kwoty 51.661,29 zł, tytułem zapłaty za fakturę za praktyki młodzieży w Berlinie w ramach projektu Erasmus+, która nie została uprzednio zatwierdzona do zapłaty przez Dyrektora jednostki. Powyższe stanowi naruszenie mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych, jak również stwarza wysokie ryzyko dokonania przypadkowych, nieautoryzowanych płatności z rachunku bankowego jednostki.
2. Wyrwkowej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań wynikających z faktur otrzymanych od kontrahentów poddano 45 przelewów na łączną kwotę 46 650,11 zł, dokonanych w dniu 8 lutego 2016 r i udokumentowanych wyciągiem bankowym 22/2016. Na wskazanej próbie stwierdzono dokonanie 19 płatności na łączną kwotę 6 139,31 zł, dokonanych po upływie terminów wynikających z wystawionych faktur. Opóźnienie dotyczyło faktur wystawionych na przełomie stycznia i lutego 2016 r. i wynosiło od 3 do 6 dni, mimo iż 17 faktur wystawionych w dniach 19 – 22 stycznia 2016 r. posiadało aż 14 dniowy termin zapłaty, który kończył się odpowiednio w dniach 2, 3, 4 i 5 lutego 2016 r. Z danych zamieszczonych na odwrocie każdej z tychże faktur wynika, że zostały one poddane kontroli pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym oraz zatwierdzone do zapłaty w dniu 8 lutego 2016 r. Niedotrzymanie

---

<sup>17</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz. U. z 2016r. poz. 1015 ze zmianami).

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 168 ze zm.).

terminu zapłaty zobowiązań stanowi naruszenie zasady wynikającej z art. 44 ust.3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. Ponadto opóźnienie w zapłacie zobowiązań może skutkować naliczeniem przez kontrahenta odsetek za zwłokę.

3. Analiza zapłaty zobowiązań wynikających z dwóch faktur wystawionych w roku 2015 (faktury dotyczyły dostawy mediów w m-cu grudnia 2015 r.), wykazała, że faktury zostały poddane kontroli i zatwierdzone częściowo do zapłaty, a następnie w tej części zapłacone w dniu 31 grudnia 2015 r. W dokumentach księgowych miesiąca stycznia 2016 r. znalazły się kserokopie faktur, ponownie opisane (jako dopłata), które zostały poddane kontroli i zatwierdzona do zapłaty na pozostałą kwotę w dniu 11 stycznia 2016 r.

Powyższa praktyka nie jest prawidłowa. Zatwierdzenie do zapłaty przez Dyrektora jednostki otrzymanej faktury, poprzedzone kontrolą merytoryczną i formalno-rachunkową, powinno obejmować całą kwotę faktury, która dotyczyła usługi zrealizowanej na rzecz jednostki i przez nią niekwestionowaną. Zatwierdzenie do zapłaty pełnej kwoty bezpośrednio nie wpływa na dopuszczalność dokonania zapłaty w dwóch terminach (tak jak to miało miejsce). Zatwierdzenie do zapłaty kserokopii dokumentu źródłowego stanowiło dodatkowo naruszenie *Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów*, zgodnie z którą – podstawę do księgowania miały stanowić wyłącznie oryginały dowodów księgowych.

Dodatkowo należy w tym miejscu zwrócić uwagę na nieprawidłowo dokonywaną „dekretację zapłaty” zamieszczoną na oryginałach i kserokopiach faktur: po stronie Wn konto 201 lub 401, po stronie Ma konto 130. Księgowanie faktury powinno następować po stronie Ma konta rozrachunkowego 201 w korespondencji z kontem kosztów (zespół „4”) po stronie Wn. Faktura nie może natomiast stanowić dokumentu będącego podstawą księgowania na koncie 130, które może się odbywać – co do zasady – na podstawie wyciągu z rachunku bankowego. Wskazana dekretacja naruszała zatem przepisy rozporządzenia MF z dnia 5 lipca 2010 r., w myśl których zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

#### **H. W zakresie ewidencji księgowej Zakładowego funduszu świadczeń socjalnych**

Kontrola wykazała, że do konta 851 *Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych* prowadzono niewystarczającą analitykę, nie spełniającą wymogów powołanego rozporządzenia MF z dnia 5 lipca 2010 r.

Zgodnie z zapisami rozporządzenia ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie:

- stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków zmniejszeń;
- wysokości poniesionych kosztów i wysokości uzyskanych przychodów przez poszczególne rodzaje działalności socjalnej.

Przeprowadzona kontrola ewidencji księgowej Zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (opis w protokole kontroli od s. 59 do s. 64) wykazała następujące nieprawidłowości:

- brak zgodności salda konta 135 *Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia* ze stanem środków na rachunku bankowym Zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na koniec m-ca II, III, IV, V, VI i VII 2016 r. (księgowanie m-ca VIII 2016 r. nie zostało zakończone przez główną księgową jednostki przed okresem jej zwolnienia lekarskiego). Rozbieżności wynosiły od 1 789,39 zł do 50 514,77 zł;
- odnotowano kilka przypadków nie ujmowania na koncie 135 (w korespondencji z kontem rozrachunkowym) indywidualnych spłat pożyczek mieszkaniowych, potwierdzonych wyciągami bankowymi lub ujmowanie ich w innej wysokości;
- księgowanie operacji błędnych lub będących następstwem omyłek (przelewów przychodzących i wychodzących) jako kwoty ujętej po przeciwnej stronie konta 135, ze znakiem ujemnym (naruszenie zasad księgowania na koncie 135 określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.);
- brak technicznych zapisów ujemnych po obu stronach konta 135, dla zachowania czystości obrotów;
- brak zaksięgowania na koncie 135 wypłaty świadczeń urlopowych nauczycielom w łącznej kwocie 53 214,16 zł, dokonanej w dniu 5 lipca 2016 r.;
- błędne zaksięgowanie na stronie Wn konta 851 *Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych* zamiast na stronie Wn konta 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami operacji wypłaty pożyczek mieszkaniowych pracownikom jednostki<sup>19</sup> w łącznej kwocie 75 000,00 zł (naruszenie zasad księgowania na wskazanych kontach określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.).

---

<sup>19</sup> Konto 851 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Wypłata pożyczek mieszkaniowych, które są formą wsparcia z ZFŚS o charakterze zwrotnym, nie wywołuje skutku w postaci zmniejszenia stanu tego funduszu. Z kolei niewykonanie dekretacji i brak zaksięgowania wypłaty pożyczek mieszkaniowych na koncie rozrachunkowym 234 lub 240 wiąże się z brakiem możliwości ustalenia na podstawie ksiąg rachunkowych wysokości należności od pracowników lub emerytów z tytułu wypłaconych pożyczek, a także z ryzykiem niewłaściwego monitorowania ich spłaty.

Powyższe nieprawidłowości uchybienia księgowania wiązały się powstaniem ryzyka braku możliwości ustalenia na podstawie ksiąg rachunkowych stanu środków Zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, jak również braku możliwości ustalenia wysokości należności od pracowników z tytułu wypłaconych pożyczek oraz niewłaściwego monitorowania ich spłaty.

**W celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień, polecam:**

1. W przypadkach przedłużającej się nieobecności osoby zatrudnionej na stanowisku głównego księgowego, powierzając w ramach zastępstwa odpowiedzialność i obowiązki głównego księgowego innej osobie - zachować formę przewidzianą w art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.
2. Zakresy czynności i obowiązków właściwych dla stanowisk urzędniczych powierzać osobom zatrudnionym na takich stanowiskach.
3. Zweryfikować obowiązujące w jednostce mechanizmy kontroli, w szczególności *Instrukcję obiegu i kontroli dokumentów księgowych*, dostosować je do struktury jednostki, zachowując spójność z innymi regulacjami wewnętrznymi.
4. Wzmocnić nadzór nad przestrzeganiem przyjętych w jednostce rozwiązań w zakresie rejestracji i obiegu dokumentów finansowo-księgowych, ich kontroli i zatwierdzania do zapłaty.
5. Dostosować obowiązującą w jednostce politykę rachunkowości do wymogów art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b i c ustawy o rachunkowości.
6. Zweryfikować Zakładowy plan kont, dostosować go do wymogów planu kont jednostki budżetowej, zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 3 rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.
7. Przy tworzeniu kont analitycznych, zachować ich właściwe oznaczenie, zgodnie z zasadami przyjętymi w polityce rachunkowości jednostki.
8. Wprowadzić jednolitą metodę znakowania i segregacji dokumentów źródłowych, będących podstawą dokonania zapisu w księgach rachunkowych, dla zapewnienia sprawdzalności i weryfikacji tychże zapisów.
9. Księgi rachunkowe jednostki prowadzić rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco, tj. zgodnie z zasadami określonymi w art. 24 ustawy o rachunkowości.

10. Niezwłocznie dokonać weryfikacji zapisów operacji księgowych dokonanych od początku 2016 roku na wszystkich kontach księgowych, w tym również na kontach nie objętych przeprowadzoną kontrolą. Stwierdzone błędy w zapisach poprawić w sposób wskazany w art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem uwag i wniosków zawartych w protokole kontroli i wystąpieniu pokontrolnym. Weryfikację zakończyć przed terminem sporządzenia sprawozdań rocznych, w celu zapewnienia zgodności wykazywanych danych z księgami rachunkowymi.
11. Przy prowadzeniu ewidencji zdarzeń przestrzegać zasad określonych w rozporządzeniu MF z 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.
12. Przestrzegać postanowień rozporządzenia MF z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.
13. Zapewnić ewidencjonowanie wydatków na kontach zadań przewidzianych w rocznym planie finansowym jednostki, określonym na mocy Zarządzeń Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego.
14. Wydatki ze środków publicznych dokonywać w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, tj. zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych oraz w wysokościach wynikających z planu wydatków dla poszczególnych podziałek klasyfikacji budżetowej, stosownie do art. 44 ust. 1 pkt 3 i art. 254 pkt 3 tejże ustawy.
15. Zweryfikować stan środków Zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, zapisy w księgach rachunkowych doprowadzić do zgodności ze stanem salda na rachunku bankowym oraz ustalić rzeczywiste salda zobowiązań z tytułu zaciągniętych pożyczek mieszkaniowych.

**Proszę w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego poinformować o sposobie wykonania zaleceń oraz o podjętych działaniach w celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości.**

**Z up. PREZYDENTA MIASTA**

**Bogdan Munik**  
**Sekretarz Miasta**