

PREZYDENT MIASTA
PIOTRKOWA TRYBUNALSKIEGO

PAK.1711.7.2019

**Pani Dorota Kałużniak
Dyrektor Miejskiego Żłobka Dziennego
w Piotrkowie Trybunalskim
ul. Belzacka 97E
97-300 Piotrków Trybunalski**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Działając na podstawie § 11 ust. 1 Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, stanowiącego załącznik do Zarządzenia Nr 301 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 16 lipca 2018 r., Magdalena Kudyba – inspektor w Biurze Audytu Wewnętrznego i Kontroli, przeprowadziła w dniach od 28 sierpnia 2019 r. do 25 września 2019 r. planową kontrolę funkcjonowania mechanizmów kontroli wewnętrznej w zakresie operacji finansowych i gospodarczych w 2018 roku w Miejskim Żłobku Dziennym w Piotrkowie Trybunalskim (w skrócie MŻD).

Zgodnie z § 22 ust. 2 i 5 przywołanego wyżej Regulaminu, przekazuję Pani niniejsze wystąpienie pokontrolne zawierające najistotniejsze ustalenia, w tym uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone podczas sprawdzania zagadnień będących przedmiotem kontroli oraz zalecenia mające na celu ich usunięcie. Szczegółowe wyniki kontroli zostały zawarte w protokole kontroli podpisanym przez Panią bez zastrzeżeń w dniu 8 października 2019 r.

W ramach czynności kontrolnych sprawdzono, czy kierowana przez Panią jednostka posiada opracowane na piśmie procedury w zakresie kontroli operacji finansowych

i gospodarczych, czy są one zgodne ze standardami kontroli zarządczej¹ i dostosowane do specyfiki jednostki. Sprawdzone również, w jaki sposób procedury te są realizowane w praktyce. Kontrolą objęto następujące zagadnienia:

1. Procedury wewnętrzne, (regulamin organizacyjny, zakresy obowiązków, powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównemu księgowemu jednostki, zasady (polityka) rachunkowości, zakładowy plan kont, instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych, instrukcja kasowa).
2. Prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki (prawidłowość zapisów księgowych, bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych, zamykanie okresów sprawozdawczych oraz sporządzanie zestawień obrotów i sald, prawidłowość funkcjonowania kont zespołu 1 i 2, zgodność danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych z ewidencją księgową i badanymi dokumentami).
3. Funkcjonowanie kontroli wewnętrznej w zakresie operacji bezgotówkowych (prawidłowość konfiguracji uprawnień do dyspozycji środkami pieniężnymi na rachunkach bankowych, zgodność operacji bankowych z dokumentami źródłowymi oraz ewidencją księgową).²
4. Obieg dokumentów księgowych będących podstawą wydatków osobowych i rzeczowych (prawidłowość sporządzania dokumentów będących podstawą wypłaty wynagrodzeń³, kontrola merytoryczna i formalno-rachunkowa dokumentów księgowych, kontrola Głównego księgowego, zatwierdzanie do wypłaty, dekretacja).
5. Przestrzeganie zasad zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków ze środków publicznych (terminowość regulowania zobowiązań, przestrzeganie przepisów dotyczących udzielania zamówień publicznych).
6. Realizacja i ewidencja księgowa dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa do konta 221).
7. Gospodarka kasowa (sporządzanie raportów kasowych, dokumentowanie przyjęcia i wypłaty gotówki z kasy, ewidencja druków ścisłego zarachowania, inwentaryzacja kasy i druków ścisłego zarachowania).

W wyniku kontroli stwierdzono, że w jednostce zostały opracowane procedury kontroli wewnętrznej dotyczącej operacji finansowych i gospodarczych, mające na celu rzetelne

¹ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15 poz. 84)

² Na podstawie wyciągów bankowych w trzech wybranych losowo miesiącach.

³ Zgodność wykazanych na dokumentach płacowych składników wynagrodzenia z dokumentacją pracowniczą zawartą w aktach osobowych dla 7 losowo wybranych pracowników (26% ogółu pracowników), prawidłowość naliczenia i wypłaty nagrody jubileuszowej i odprawy emerytalnej.

i pełne dokumentowanie i rejestrowanie oraz zatwierdzanie operacji przez upoważnione osoby, a także umożliwiające weryfikację operacji przed i po realizacji. Realizując postanowienia art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴ opracowano i wdrożono zasady rachunkowości, wraz z opisem obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych. Pracownikom powierzono na piśmie obowiązki w zakresie gospodarki finansowej. Zdefiniowano mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych, służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych. Pracownicy posiadali upoważnienia do przetwarzania danych osobowych. Ustalenia kontroli w zakresie naliczenia i wypłaty wynagrodzeń nie wykazały nieprawidłowości. W aktach osobowych pracowników znajdowały się zgody na przekazywanie wynagrodzeń na rachunki bankowe. Skontrolowane dokumenty, będące podstawą dokonania wydatków rzeczowych zostały poddane kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej przez upoważnionych pracowników, sprawdzone⁵ i zadekretowane przez Głównego księgowego i zaakceptowane do wypłaty przez Dyrektora Żłobka (lub osobę upoważnioną do jego zastępowania). Stwierdzono zgodność numerów rachunków bankowych odbiorców, tytułów płatności oraz kwot operacji na wyciągach bankowych z dokumentami źródłowymi.

Wyniki kontroli pozwalają na sformułowanie ogólnej pozytywnej oceny działalności jednostki w zakresie kontrolowanych zagadnień, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień. Na ocenę pozytywną wpływają również podejmowane w trakcie kontroli działania mające na celu wyeliminowanie nieprawidłowości. Odnośnie uchybień wyeliminowanych w trakcie kontroli lub o charakterze incydentalnym nie formułowano wniosków pokontrolnych. Uwagi odnoszące się do tych zagadnień, a także szczegółowe ustalenia dotyczące badanych obszarów zawarto w treści protokołu kontroli.

W pozostałym zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

Uregulowania wewnętrzne:

1. W regulaminie organizacyjnym nie określono zadań pracowników zatrudnionych na stanowiskach Główny księgowy, Referent, Starszy kucharz, Kucharka i Pomoc kuchenna, wymieniał jedynie wspólne zadania pracowników kuchni oraz zespołu ekonomiczno-finansowego. W odniesieniu do Głównego księgowego, regulamin zawierał zapis o treści: „zadania Głównego księgowego wynikają z art. 54 ustawy o finansach publicznych”, jednakże bez wskazania, o jakie zadania chodzi, co jest niezgodne z art.

⁴ t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2342 oraz Dz. U. z 2018 r. poz. 395

⁵ W zakresie zgodności z planem finansowym

53 ust. 2 stawy z dnia 27 sierpnia 2009 r., który mówi, że kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki, a przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki. Główny księgowy nie miał również powierzonych obowiązków w osobnym upoważnieniu – obowiązujący w badanym okresie zakres obowiązków nie został przyjęty do stosowania przez pracownika.

W trakcie kontroli Dyrektor powierzył Głównemu księgowemu obowiązki i odpowiedzialność w odrębnym upoważnieniu.

2. W instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych oraz w załącznikach do tej instrukcji nie uwzględniono dokonywania przez Głównego księgowego wstępnej kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. b, tj. w zakresie kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Konsekwencją był brak potwierdzenia dokonania ww. kontroli na przedstawionych kontrolującej dokumentach księgowych. Główny księgowy potwierdzał jedynie zgodność z planem finansowym.

W trakcie kontroli jednostka opracowała pieczęć potwierdzającą dokonanie wstępnej kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 3 lit. b.

3. Dyrektor upoważnił równocześnie dwóch pracowników do zastępowania go w przypadku nieobecności, powierzając im m.in. wykonywanie w zastępstwie kontroli merytorycznej dokumentów księgowych i zatwierdzanie ich do zapłaty, co uniemożliwiało wskazanie osoby odpowiedzialnej za przeprowadzenie tych czynności w przypadku nieobecności Dyrektora. Powyższe jest niezgodne ze standardami kontroli zarządczej, w myśl których „Zakres zadań i odpowiedzialności jednostki, poszczególnych komórek organizacyjnych oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny. Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika.”

W trakcie kontroli Dyrektor udzielił nowych upoważnień osobom zastępującym, uwzględniających kolejność zastępstw.

4. Jako osoby zatwierdzające dokumenty w instrukcji sporządzania, kontroli i obiegu dokumentów księgowych wskazano Głównego księgowego i Dyrektora jednostki. Osoba zatrudniona na stanowisku Głównego księgowego, której odrębnym pismem powierzono obowiązki i odpowiedzialność m.in. w zakresie wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, nie może jednocześnie dysponować środkami pieniężnymi, w tym zatwierdzać dowodów księgowych do zapłaty. Ustalone w instrukcji rozwiązanie

przekładało się na stosowany w praktyce sposób zatwierdzania dokumentów – używano pieczęci zatwierdzającej, pod którą podpisywał się Dyrektor Żłobka oraz Główny księgowy.

W trakcie kontroli zmodyfikowano treść pieczęci, w taki sposób, by dokumenty zatwierdzane były wyłącznie przez Dyrektora (lub osoby upoważnione do jego zastępowania).

Prowadzenie ksiąg rachunkowych:

1. Daty zaksięgowania dokumentów za miesiące: czerwiec i sierpień 2018 r. były późniejsze, niż daty sporządzenia sprawozdań budżetowych za te okresy, co oznacza, że w momencie sporządzania sprawozdań wprowadzone do programu księgowego dane dowodów księgowych utrzymywane były w stanie edycji, w buforze księgowania. Zgodnie ze stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości⁶ utrzymywanie zapisów w stanie edycji (np. przed akceptacją w buforze) nie może być uznane za tożsame z ujęciem w księgach rachunkowych zakwalifikowanych do zaksięgowania w danym miesiącu dowodów księgowych. Tym samym jednostka naruszyła przepisy art. 24 ust. 5 pkt. 1 ustawy o rachunkowości w zakresie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych bieżąco. W przypadku pozostałych okresów sprawozdawczych księgi rachunkowe prowadzone były bieżąco.
2. Z danych pozyskanych z użytkowanego w jednostce programu księgowego wynikało, że daty zamknięcia okresów i wygenerowania zestawień obrotów i sald za miesiące czerwiec i sierpień 2018 r. były wcześniejsze, niż daty zaksięgowania dokumentów z tych okresów. Z informacji producenta programu udzielonej w związku z zapytaniem skierowanym przez Żłobek⁷ wynika, że jedyną możliwością wydruków zestawień wg ustawy z datą przed księgowaniem jest zmiana daty systemu Windows, gdyż program nie posiada własnego kalendarza i pobiera datę systemową, którą może zmienić każda osoba, która ma nadane właściwe uprawnienia systemu Windows. Powyższe oznacza, że program dopuszcza możliwość dowolnego ustawienia dat poszczególnych operacji wykonywanych przez użytkowników, niezależnie od faktycznej daty, a tym samym nie zapewnia wystarczających mechanizmów kontroli prawidłowości zapisów księgowych, co w konsekwencji może prowadzić do naruszenia zasad dotyczących prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera (art. 13 ust. 5, art. 23 ust. 1 oraz art. 24 ust. 4

⁶ Uchwała Nr 5/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13.04.2010 r. w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych- komunikat nr 10 Ministra Finansów z dnia 18.05.2010 r. Dz.Urz.MF.10.6.26.

⁷ Informacja przekazana przez jednostkę do Biura Audytu Wewnętrznego i Kontroli UM w dniu 21.10.2019 r.

ustawy o rachunkowości). W celu uniknięcia wyżej opisanego ryzyka, na komputerze, na którym zainstalowano program księgowy powinno się ograniczyć możliwość modyfikacji daty systemowej.

3. Na podstawie wydruku dziennika obrotów stwierdzono, że w poszczególnych okresach sprawozdawczych nie przestrzegano chronologicznego ujęcia zapisów zdarzeń w dzienniku, co było niezgodne z treścią art. 14 ust. 1 ustawy o rachunkowości.
4. Na koncie 130 - „Rachunek bieżący jednostki” w celu zachowania czystości obrotów w przypadku zwrotów nadpłat, korekt itp. dokonywano zapisu technicznego na podstawie wyciągu bankowego, a nie na podstawie polecenia księgowania, co było niezgodne z rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.⁸
5. Ewidencję szczegółową na koncie 221 - „Należności z tytułu dochodów budżetowych” prowadzono w sposób niezapewniający ustalenia stanu należności i zobowiązań wobec poszczególnych dłużników, co było niezgodne z rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.
6. Ewidencji na koncie 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” w 2018 roku dokonywano na koniec kwartału na podstawie polecenia księgowania.⁹ Było to niezgodne z obowiązującą w jednostce polityką rachunkowości, a także naruszało zasady dokonywania zapisów na tym koncie określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających

⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 1911 ze. zm.

⁹ Zgodnie z wyjaśnieniem złożonym w toku kontroli przez Głównego księgowego, od 2019 roku ewidencja zaangażowania dokonywania była na koniec miesiąca.

siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Było też niezgodne z art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych i art. 20 ust 1 ustawy o rachunkowości.

W celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień oraz uniknięcia powstania ich w przyszłości polecam:

1. Zweryfikować regulamin organizacyjny jednostki w celu jednoznacznego przydzielenia zadań w zakresie gospodarki finansowej i określić w regulaminie zadania dla poszczególnych pracowników zespołu ekonomiczno-finansowego i kuchni.
2. Dokonać weryfikacji instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, w szczególności wyeliminować zapisy dotyczące zatwierdzania dokumentów przez Głównego księgowego, uzupełnić instrukcję o zapisy dotyczące wstępnej kontroli Głównego księgowego wynikającej z art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.¹⁰ o finansach publicznych.
3. Dokumentować przeprowadzenie przez Głównego księgowego wstępnej kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt. 3, a także przestrzegać stosowania zasady rozdzielania czynności dysponowania od wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi (poprzez stosowanie opracowanych w trakcie kontroli pieczęci).
4. Zapewnić bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych, stosownie do art. 24 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Wzmocnić nadzór i zapewnić mechanizmy kontroli w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera.
5. Przestrzegać zasady tworzenia dziennika określonej w art. 14 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dotyczącej chronologicznego ujmowania zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym.
6. Przestrzegać zasad prowadzenia ewidencji na kontach 130, 221 i 998 określonych w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.

¹⁰ t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.

Proszę w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego przedstawić pisemną informację o podjętych działaniach w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.¹¹

**Z up. Prezydenta Miasta
Piotrkowa Trybunalskiego**




**Bogdan Munik
Sekretarz Miasta**

INSPEKTOR



Magdalena Kudyba

AUDYTOR WEWNĘTRZNY
UPR. MINISTRA ODPOWIEDZIALNYCH RP 2180/2006



Izabela Wroniszewska

¹¹ Wzór informacji z realizacji zaleceń pokontrolnych stanowi załącznik nr 2 do Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Audytu Wewnętrznego i Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, wprowadzonego Zarządzeniem Nr 301 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 16 lipca 2018 r.