Piotrków Trybunalski, 01-06-2021

PKW.1711.15.2020

**Pani Anna Boduch
Dyrektor Pogotowia Opiekuńczego
w Piotrkowie Trybunalskim
ul. Wojska Polskiego 75
97-300 Piotrków Trybunalski**

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Działając na podstawie § 11 ust. 1 regulaminu przeprowadzania kontroli przez    pracowników Biura Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, wprowadzonego zarządzeniem nr 16 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 22 stycznia 2020 r., Magdalena Kudyba ‒ inspektor w Biurze Kontroli przeprowadziła w dniach od 21 grudnia 2020 r. do 29 stycznia 2021 r. z przerwą od 11 stycznia 2021 r. do 17 stycznia 2021 r. w Pogotowiu Opiekuńczym w Piotrkowie Trybunalskim (w dalszej części wystąpienia zwanym „Pogotowiem”) planową kontrolę funkcjonowania mechanizmów kontroli wewnętrznej w zakresie operacji finansowych i gospodarczych w 2019 roku.

Zgodnie z § 22 ust. 2 i 5 ww. regulaminu, przekazuję Pani niniejsze wystąpienie pokontrolne zawierające najistotniejsze ustalenia, w tym nieprawidłowości i uchybienia 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 24 marca 2021 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 zarządczej i dostosowane do specyfiki jednostki. Kontrolą objęto uregulowania wewnętrzne, m.in.: regulamin organizacyjny, powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównemu księgowemu i innym pracownikom, zasady (politykę) rachunkowości, instrukcję obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, instrukcję kasową. Następnie dokonano oceny skuteczności przyjętych mechanizmów kontroli poprzez zbadanie następujących zagadnień:

1. 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. Obieg dokumentów księgowych będących podstawą wydatków osobowych i rzeczowych (prawidłowość sporządzania dokumentów będących podstawą wypłaty wynagrodzeń, kontrola merytoryczna i formalno-rachunkowa dokumentów księgowych, wstępna kontrola głównego księgowego, zatwierdzanie do wypłaty przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione, potwierdzenie zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych – dekretacja).
3. Gospodarka kasowa (sporządzanie raportów kasowych, dokumentowanie przyjęcia i wypłaty gotówki z kasy, ewidencja druków ścisłego zarachowania, inwentaryzacja kasy i druków ścisłego zarachowania).
4. Przestrzeganie zasad zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków ze środków publicznych (terminowość regulowania zobowiązań, przestrzeganie przepisów dotyczących udzielania zamówień publicznych).
5. Realizacja i ewidencja księgowa dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa do konta 221).
6. Prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym: miejsce i sposób prowadzenia ksiąg, prawidłowość zapisów księgowych, 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 dowodami księgowymi.

Na podstawie wyników przeprowadzonej kontroli, funkcjonowanie mechanizmów kontroli wewnętrznej w jednostce w 2019 r. ocenia się pozytywnie z zastrzeżeniami, dotyczącymi przede wszystkim organizacji systemu rachunkowości i prowadzenia ksiąg rachunkowych, omówionymi w dalszej części wystąpienia. Powyższa ocena wynika z faktu, iż większość zadań dotyczących badanych obszarów jednostka wykonywała prawidłowo. Realizując postanowienia art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[[1]](#footnote-1), ustalono w formie pisemnej zasady rachunkowości, wraz z opisem obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych. Zdefiniowano mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych, służące zapewnieniu bezpieczeństwa danych. Pracownicy posiadali upoważnienia do przetwarzania danych osobowych. Badane dokumenty, będące podstawą dokonania wydatków zostały poddane kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej przez upoważnionych pracowników i zatwierdzone do wypłaty przez Dyrektora. Ustalenia kontroli w zakresie naliczenia i wypłaty wynagrodzeń nie wykazały nieprawidłowości. Stwierdzono zgodność numerów rachunków bankowych odbiorców, tytułów płatności oraz kwot operacji na wyciągach bankowych z dokumentami źródłowymi. Dochody budżetowe odprowadzano na właściwy rachunek budżetu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego. Dane wykazane w sprawozdaniach z wykonania planu wydatków i dochodów budżetowych za poszczególne okresy sprawozdawcze były zgodne z danymi z ewidencji księgowej na kontach analitycznych wydatków i dochodów konta 130 – „Rachunek bieżący jednostki”. Obrót gotówki w jednostce odbywał się zgodnie z obowiązującą instrukcją kasową i był prawidłowo dokumentowany. Na pozytywną ocenę miały wpływ również działania podjęte przez jednostkę w trakcie kontroli w celu bieżącego wyeliminowania nieprawidłowości i uchybień, przede wszystkim dotyczących nieprawidłowego powierzenia obowiązków z zakresu gospodarki finansowej. Odnośnie uchybień wyeliminowanych w trakcie kontroli lub o charakterze incydentalnym nie formułowano wniosków pokontrolnych. Uwagi odnoszące się do tych zagadnień zawarto w treści protokołu kontroli.

Poniżej podaję stwierdzone nieprawidłowości i uchybienia, oraz wnioski, co do sposobu ich wyeliminowania.

**W zakresie ustalenia zasad (polityki) rachunkowości**

1. W zasadach rachunkowości wprowadzonych zarządzeniem nr 7/2018 Dyrektora Pogotowia z dnia 19 lutego 2018 r., przywołana została nieaktualna podstawa prawna, tj. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetów państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, które zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2018 r. i zastąpione 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.
2. Dokumentacja systemu rachunkowości jednostki nie spełniała wszystkich ustawowych wymogów wynikających z ustawy o rachunkowości oraz zarządzenia Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego sprawie centralizacji VAT, w szczególności:
3. W zasadach rachunkowości znajdował się zapis, cyt. „jednostka przyjmuje zasady centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT określonych przez   Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego wprowadzonych zarządzeniem obowiązującym jednostki podległe”. Pomimo tego nie utworzono kont analitycznych do konta 225 "Rozrachunki z budżetami", dotyczących rozliczenia podatku VAT określonych w zarządzeniu nr 357 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 07.09.2018 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski.
4. W zakładowym planie kont jednostka nie wykazała kont ksiąg pomocniczych i nie opisała zasad ich prowadzenia i powiązania z kontami księgi głównej oraz nie uwzględniła wynikającej ze specyfiki programu finansowo-księgowego analityki kont, zorganizowanej w postaci tzw. „słowników” (obejmujących m.in. klasyfikację budżetową i kontrahentów). Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 29 września 1994 r. określony w zasadach rachunkowości zakładowy plan kont powinien ustalać m.in. zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej.
5. W zasadach rachunkowości nie określono wersji programu Księgowość Optivum, służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz pozostałych programów firmy Vulcan, a także nie opisano algorytmów i parametrów używanych przez program finansowo-księgowy, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c. ustawy o rachunkowości. Ponadto nie wskazano nazw zbiorów (plików baz danych) stanowiących księgi rachunkowe, a także wzajemnych powiązań oraz funkcji poszczególnych wymienionych programów w organizacji całości ksiąg rachunkowych, co stanowiło naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o rachunkowości.
6. W zasadach rachunkowości nie uwzględniono wymogów jakie muszą być spełnione w prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera. Mając na   względzie treść przepisów określonych w [art. 13 ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16796295?unitId=art(13)ust(6)&cm=DOCUMENT) ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego, jednakże za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych decyzję, w jakiej formie przechowywane będą księgi rachunkowe – jako papierowe wydruki czy kopie cyfrowe na nośnikach danych – pozostawiono kierownikowi jednostki, który powinien to określić w zasadach rachunkowości.
7. Jako zbiory tworzące księgi rachunkowe wymieniono jedynie dziennik główny i zestawienie obrotów i sald. Powyższy zapis był niezgodny z art. 13 ust. 1 ustawy o rachunkowości, gdyż nie uwzględniał wszystkich zbiorów tworzących księgi rachunkowe wymienionych w tym artykule, którymi są: dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).
8. Wskazana w zasadach rachunkowości data ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych, tj. 30 kwietnia roku następnego, była niezgodna 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.[[2]](#footnote-2) Powyższy zapis przekładał się na błędną praktykę – księgi zostały zamknięte w terminie niezgodnym z ww. rozporządzeniem.
9. Zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami rachunkowości, w trakcie roku faktury za zakup towarów i usług obciążają koszty tego miesiąca, w którym wpłynęły do księgowości, przy czym za datę wpływu do księgowości przyjęto datę dokonania kontroli faktury pod względem formalnym i rachunkowym, a za datę księgowania przyjęto datę zatwierdzenia dokumentu do zapłaty (szczegółowy opis w protokole kontroli s. 11-13, 29-31). Powyższy zapis był niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości, a w szczególności z zasadą memoriału, wyrażoną w art. 6 ustawy, nakazującą ujmowanie kosztów i przychodów do okresu, którego dotyczą oraz ogólną zasadą wyrażoną w art. 4 ust. 1 ustawy, który stanowi, że jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Realizacja tego obowiązku możliwa jest pod warunkiem przestrzegania przepisów ustawy, w szczególności art. 20 ust. 1, zgodnie z którym – do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
10. W zasadach rachunkowości przyjęto ponadto, że faktury za zakup towarów i usług wystawione przez sprzedawcę w miesiącu grudniu obciążają koszty tego miesiąca nawet wówczas, gdy ich wpływ do księgowości nastąpi do 30 marca roku następnego. Powyższe uproszczenie naruszało art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości, z którego wynika, że księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych; a za rok obrotowy – nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym. Przyjęta przez jednostkę ostateczna data wpływu faktur zaliczonych w koszty roku poprzedniego uniemożliwia sporządzenie w terminie zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy, a tym samym prowadzenie ksiąg bieżąco.
11. W Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, wprowadzonej zarządzeniem nr 12/2016 Dyrektora Pogotowia z dnia 19.10.2016 r., znajdował się zapis dotyczący zatwierdzania list płac przez Dyrektora Pogotowia oraz Głównego księgowego, co było niezgodne z obowiązującą przy wykonaniu budżetu zasadą rozdzielenia dysponowania środkami publicznymi od kasowego wykonania dyspozycji. Zgodnie z art. 53 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[[3]](#footnote-3) za całość gospodarki finansowej odpowiada kierownik jednostki. Zatwierdzać do wypłaty może zatem kierownik jednostki lub wyraźnie do tego upoważniony inny pracownik jednostki, przy czym nie może to być główny księgowy, gdyż do jego obowiązków należy, stosownie do art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wykonywanie dyspozycji kierownika jednostki, a nie dysponowanie środkami.

**W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych**

1. Ewidencję analityczną do konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” zaprowadzono według kontrahentów oraz podziałek klasyfikacji budżetowej, jednakże nie zaprowadzono analityki według należności i zobowiązań. Ponieważ użytkowany w  jednostce komputerowy program finansowo-księgowy Vulcan Księgowość Optivum nie obsługuje kont o dwustronnych saldach, w przypadku wystąpienia na koncie danego kontrahenta równocześnie należności i zobowiązań, dokonuje on kompensacji (odejmuje od obrotów strony debetowej obroty strony kredytowej). By tego uniknąć, autor programu zaleca tworzenie osobnego konta dla należności i zobowiązań, gdyż w przeciwnym wypadku księgi prowadzone w systemie komputerowym nie dają realnych wyników na temat stanu należności i zobowiązań jednostki. Taka sytuacja miała miejsce w kontrolowanej jednostce na koniec 2019 r. – w zestawieniu obrotów i sald konto 201 wykazywało saldo Ma równe 6 982,27 zł, będące wynikiem kompensacji, co zmusiło Głównego księgowego do ręcznego (poza programem księgowym) rozbicia tego salda na stan zobowiązań i należności, w celu sporządzenia prawidłowych sprawozdań. Ponadto należność wynikającą z nadpłaty ujęto na koncie 201 po stronie Ma ze znakiem minus, zamiast po stronie Wn, 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.
2. Ustalony w programie Vulcan Księgowość Optivum zakładowy plan kont był niezgodny z przyjętymi przez jednostkę zasadami rachunkowości w zakresie budowy i funkcjonowania kont, gdyż zawierał konta syntetyczne o symbolach 800-00001 – „Fundusz zasadniczy” i 800-00002 – „Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe”, oznaczone znakami właściwymi dla kont analitycznych (szczegółowy opis w protokole kontroli s. 15, 35-36). Powyższe skutkowało nieprawidłowymi zestawieniami sprawozdawczymi obrotów i sald kont księgi głównej, w których saldo Ma konta syntetycznego 800 „Fundusz jednostki” na koniec roku 2019 wynosiło 0,00 zł, co było niezgodne z saldem na tym koncie na wydruku zestawienia obrotów i sald kont ksiąg pomocniczych. Stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.
3. Zestawienie obrotów i sald księgi głównej za sierpień 2019 r. sporządzone było po terminie złożenia sprawozdania za ten okres, co świadczyło o niespełnieniu warunku bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych wynikającego z art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Mimo niespełnienia powyższego warunku, stwierdzono, że sprawozdanie budżetowe za ten okres było sporządzone na podstawie danych wynikających z ksiąg rachunkowych (zaksięgowanych dokumentów), a przeprowadzona w trakcie kontroli analiza danych zawartych w sprawozdaniu budżetowym za sierpień 2019 r. wykazała zgodność z ewidencją księgową.
4. Ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych dokonano w dniu 8 kwietnia 2020 r., co stanowiło naruszenie terminu określonego w § 26 ust. 3 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 siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.
5. Kontrola wykazała powtarzające się błędy w zapisach księgowych, w szczególności:
	1. Zewnętrzne dowody księgowe (faktury, noty obciążeniowe), które wpłynęły do księgowości jednostki w tym samym dniu, księgowane były zbiorczo – jednym zapisem księgowym o treści: „zaksięgowano faktury” (jako kolejne dekrety tego samego zapisu), czym naruszono art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym, a także art. 23 ust. 2 ustawy o rachunkowości, gdyż zapisy księgowe nie zawierały daty dowodów księgowych stanowiących podstawę zapisu, w przypadku, gdy różniły się one od daty dokonania operacji. Konsekwencją powyższego sposobu ewidencji faktur było także oznaczanie poszczególnych dowodów księgowych w sposób istotnie utrudniający jednoznaczne powiązanie zapisów księgowych z dowodami – kilka dokumentów miało naniesiony taki sam numer (w dodatku nie był to numer nadany w dzienniku księgowań, ale w buforze). Tym samym naruszono art. 14 ust. 2 ustawy o rachunkowości, dotyczący umożliwienia jednoznacznego powiązania zapisów księgowych ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami.
	2. Zapisy księgowe dotyczące zapłaty zobowiązań dokonywane na podstawie wyciągów bankowych nie spełniały wszystkich formalnych wymogów, o których mowa w art. 23 ust. 2, gdyż zawierały opis dekretów dotyczących poszczególnych przelewów o treści: „Faktura nr…”, zamiast, zgodnie z treścią ekonomiczną zdarzeń, „Zapłata faktury nr…”. W konsekwencji treść operacji dotyczącej zapłaty zobowiązania była dokładnie taka sama, jak treść operacji dotyczącej przypisu tego zobowiązania, co mogło utrudniać identyfikację operacji. Zgodnie z przytoczonym powyżej art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zapis księgowy powinien zawierać zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji, z tym że należy posiadać pisemne objaśnienia treści skrótów lub kodów.
	3. Z zapisów w księgach rachunkowych jednostki wynikało, że podstawą zapisów dotyczących naliczenia wynagrodzeń brutto pracowników Pogotowia i przeksięgowania potrąceń obciążających pracowników (zapisy na kontach zespołu 2 i 4), a – w jednym przypadku – również zapisów dotyczących operacji kasowych (zapisy na koncie 101), były wyciągi bankowe. Zgodnie z art. 20 ust. 2 oraz art. 23 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości, podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej "dowodami źródłowymi", których określenie i numer identyfikacyjny powinny być wskazane w treści tych zapisów. Takim dowodem źródłowym dokumentującym naliczenie wynagrodzeń pracowników placówki jest lista płac, a dowodem źródłowym dokumentującym operacje gotówkowe – raport kasowy. Ponadto kontrola wykazała, że ten sam numer zapisu księgowego (z bufora księgowań) nanoszony był na wyciąg bankowy, a także na listę płac i raport kasowy, co utrudniało jednoznaczne powiązanie zapisów księgowych z dowodami księgowymi, co było niezgodne art. 14 ust. 2 ustawy o rachunkowości.
	4. W przypadku zapisów technicznych stosowanych dla zachowania czystości obrotów na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki” sporządzane były polecenia księgowania (PK). Pomimo tego, w treści zapisu księgowego, jako dokument źródłowy wskazywano wyciąg bankowy, a nie polecenie księgowania. Powyższym naruszono przepisy art. 20 ust. 2 i art. 23 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi, podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej "dowodami źródłowymi", których określenie i numer identyfikacyjny powinny być wskazane w treści tych zapisów, a także przepisy 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 siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, jednakże w celu zachowania czystości obrotów dopuszcza się stosowanie innych niż dokumenty bankowe dowodów księgowych, a tym samym wszelkie zapisy, które nie wynikają z wyciągów bankowych, powinny być dokonywane na podstawie innych dokumentów (np. PK).
	5. Stwierdzono przypadki, w których zapisy na koncie 130 nie spełniały wszystkich wymogów formalnych, o których mowa w art. 23 ustawy o rachunkowości, m.in. brak wskazania rodzaju dokumentu i numeru wyciągu bankowego (zamiast tego wpisywano np. „Podjęto gotówkę czekiem”, „Przelew środków z Urzędu Miasta”), a także przypadki pomyłek w numerach wyciągów bankowych, co stanowiło naruszenie art. 23 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zapis księgowy powinien zawierać m.in. określenie rodzaju i numer identyfikacyjny dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu.
6. Na dokumentach źródłowych (wyciągach, fakturach, PK itd.) stawiano pieczęć dekretującą, na którą nanoszony był numer dokumentu księgowego nadany w programie przed zaksięgowaniem (w tzw. „buforze”) oraz uproszczona dekretacja wskazująca konta syntetyczne, na których ujęto operacje – pod pieczęcią nie było podpisu osoby odpowiedzialnej. Do dowodów dołączane były wydruki zatytułowane „dokument księgowy” z programu Vulcan Księgowość Optivum, pełniące rolę dekretacji szczegółowej, sporządzone przed zaksięgowaniem, podpisywane przez Głównego księgowego i Dyrektora, zawierające numer z bufora oraz sposób ujęcia operacji na kontach analitycznych. Taki sposób dekretowania stanowił wynikające z art. 21 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości odstępstwo od wymogów formalnych dowodów księgowych, określonych w art. 21 ust. 1 pkt 6 tej ustawy i powinien zostać opisany w obowiązującej w jednostce polityce rachunkowości. Kontrola wykazała, że zasady rachunkowości nie uwzględniały ww. uproszczenia.
7. Na źródłowych dowodach księgowych naniesione były numery, które program nadaje wprowadzanym dokumentom roboczym w buforze księgowań tj. jeszcze przed zaksięgowaniem dokumentu. Numer roboczy, nadany w buforze, jest numerem pomocniczym, nadanym przed przeniesieniem zapisu do dziennika i do tego momentu może zostać zmieniony (np. w przypadku usunięcia zapisu księgowego w buforze, można użyć „zwolnionego” numeru dla kolejno wprowadzonego dokumentu), nie jest więc właściwym numerem w świetle art. 14 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zapisy w dzienniku muszą być kolejno numerowane, zaś sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi. Numery z bufora były również stosowane w treści zapisów korygujących, w celu wskazania zapisu korygowanego, co nie miało uzasadnienia, gdyż korygowany zapis miał już nadany numer w dzienniku.

**W zakresie sporządzania dokumentów księgowych**

1. Stwierdzono nieprawidłowości dotyczące stosowania wewnętrznych dokumentów – polecenia księgowania, a mianowicie:
* polecenia księgowania nie posiadały numerów identyfikacyjnych, co było niezgodne z wymogami formalnymi dotyczącymi dowodów księgowych, wynikającymi z art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym dowód księgowy powinien zawierać co najmniej określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
* przy naliczeniu i wypłacie wynagrodzeń pracowników Pogotowia stosowano wewnętrzny dokument księgowy – polecenie księgowania, mimo iż istniały źródłowe dokumenty księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej (listy płac, wyciągi bankowe), co było sprzeczne z art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.
1. Podpisy na listach płac nie wskazywały jednoznacznie, kto dokonał zatwierdzenia dokumentu do wypłaty – Dyrektor, czy Dyrektor wraz z Głównym księgowym, gdyż oba podpisy znajdowały się obok siebie, bez stosownych formuł. Podpisy na dokumentach księgowych powinny wyraźnie rozdzielać kompetencje Dyrektora dotyczące dysponowania środkami pieniężnymi (określone w art. 68 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe[[4]](#footnote-4), a także wynikające z odpowiedzialności kierownika za całość gospodarki finansowej jednostki, stosownie do art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) oraz kompetencje Głównego księgowego do dokonywania wstępnej kontroli dokumentów księgowych, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

**W zakresie zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków**

1. Stwierdzono brak kontrasygnaty Głównego księgowego na umowach zlecenia. Zgodnie z treścią pełnomocnictwa udzielonego Dyrektorowi Pogotowia, czynności powodujące powstanie zobowiązań finansowych wymagają kontrasygnaty Głównego księgowego. Kontrasygnata Głównego księgowego na zawieranej przez jednostkę umowie cywilnoprawnej potwierdza, że w planie finansowym zabezpieczono środki na wynagrodzenie dla zleceniobiorcy. Brak podpisu głównego księgowego na umowie świadczy o braku przeprowadzenia wstępnej kontroli w zakresie zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, do przeprowadzenia której zobowiązuje przepis zawarty w art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.
2. Nie przestrzegano ustalonych w jednostce wewnętrznych procedur dotyczących dokumentowania udzielania zamówień publicznych o wartości do 5 000 zł,[[5]](#footnote-5) tj. nie sporządzono wniosków o wszczęcie postępowania oraz protokołów z wyboru oferty, a także notatki służbowej, wymaganej w przypadku konieczności usunięcia powstałej awarii.
3. Kontrola wykazała trzy przypadki uregulowania zobowiązań po wymaganym terminie – jeden dotyczący zobowiązań publicznych i dwa dotyczące zobowiązań wobec kontrahentów, czym naruszono art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki ze środków publicznych powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

**W zakresie dokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji**

1. Protokół z przeprowadzonej na ostatni dzień roku obrotowego 2019 inwentaryzacji kasy i druków ścisłego zarachowania nie zawierał wszystkich informacji niezbędnych do zapewnienia zgodności prowadzonej ewidencji druków ścisłego zarachowania z ustalonym stanem faktycznym. W szczególności w protokole brakowało informacji dotyczącej stwierdzonego (i wynikającego z ewidencji druków) stanu czeków środków budżetowych, a także informacji, czy wymienione numery pozostałych druków ścisłego zarachowania (czeków gotówkowych dotyczących ZFŚS i kwitariuszy przychodowych K-103, błędnie oznaczonych w protokole jako „KP”) odnosiły się do ostatnio wykorzystanych druków, czy do niewykorzystanych druków, znajdujących się w kasie, czy też do druków niepobranych, znajdujących się na stanie w ewidencji druków ścisłego zarachowania.[[6]](#footnote-6) Niekompletne dane w dokumentacji dotyczącej inwentaryzacji kasy i druków ścisłego zarachowania wskazują na naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

Kontrola druków ścisłego zarachowania polega na stwierdzeniu zgodności druków będących na stanie rzeczywistym ze stanem wykazanym w ewidencji druków. Prawidłowo i rzetelnie przeprowadzona i udokumentowana inwentaryzacja jest istotnym elementem kontroli zarządczej, której celem jest, między innymi, ochrona zasobów. Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest obowiązkiem kierownika jednostki, wynikającym z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

1. Sprawozdanie z weryfikacji sald wg stanu na dzień 31 grudnia 2019 r., na którym zespół weryfikacyjny potwierdził podpisami realność i prawidłowość sald, nie zawierało informacji o dokumentach, które były podstawą weryfikowania sald, a także daty przeprowadzenia weryfikacji i sporządzenia sprawozdania. Stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, inwentaryzację m.in. należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe – przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości, przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. W celu właściwego i rzetelnego udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji niezbędne jest wskazanie dokumentów, z którymi porównano dane z ksiąg rachunkowych.

Ponadto w sprawozdaniu występowały błędy polegające m.in. na wpisaniu w miejscu przeznaczonym na saldo konta – wysokości obrotów na tym koncie[[7]](#footnote-7). W przypadku konta 201 – weryfikacji poddano *de facto* saldo niewynikające z ksiąg rachunkowych, gdyż saldo na wydruku zestawienia obrotów i sald tego konta, dołączonego do sprawozdania wynosiło 6 982,27 zł, natomiast kwoty należności i zobowiązań, które wynosiły odpowiednio 191,60 zł i 7 173,87 zł – zostały dopisane ręcznie na wydruku zestawienia obrotów i sald. Brak rozbicia salda na wydruku z programu księgowego na należności i zobowiązania wynikał z faktu nieprowadzenia ewidencji analitycznej konta 201 dla należności i zobowiązań (nieprawidłowość opisana w punkcie 8 niniejszego wystąpienia). Dodatkowo, omyłkowo zamieniono w sprawozdaniu miejscami kwotę 6 982,27 zł i 7 173,87 zł.

Prawidłowe i rzetelne przeprowadzenie, a następnie udokumentowanie inwentaryzacji jest elementem kontroli zarządczej, której zapewnienie jest obowiązkiem kierownika jednostki, wynikającym z art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Inwentaryzacja drogą weryfikacji sald służy ujawnieniu i wyeliminowaniu ewentualnych różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych, które należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

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

1. Dokonać przeglądu i aktualizacji zasad (polityki) rachunkowości pod kątem wskazanych podstaw prawnych i przytoczonych treści aktów prawnych. Przestrzegać art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[[8]](#footnote-8).
2. Dostosować zapisy polityki rachunkowości do specyfiki i potrzeb jednostki, w szczególności w zakresie wymogów określonych w art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy o rachunkowości dotyczących sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zakładowego planu kont i wykazu ksiąg rachunkowych, a także wymagań dotyczących prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera.
3. Ustalić w zasadach rachunkowości datę ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych zgodną 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.[[9]](#footnote-9)
4. Dokonać weryfikacji przyjętych w polityce rachunkowości zapisów dotyczących ewidencji faktur za zakup towarów i usług, mając na uwadze zasady ogólne, wynikające z art. 4 i 6 ustawy o rachunkowości, w celu zapewnienia ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w okresach sprawozdawczych, w których nastąpiły, stosownie do wymagań art. 20 ust. 1 wyżej przywołanej ustawy.
5. Ustalić datę ostatecznego wpływu faktur wystawionych przez sprzedawcę w grudniu roku poprzedniego, które będą ujęte w koszty grudnia, w sposób zapewniający sporządzenie w terminie zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy, a tym samym prowadzenie ksiąg bieżąco, stosownie do art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości.
6. Prowadzić księgi pomocnicze konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami", w celu zapewnienia możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań.
7. Zaprowadzić analitykę konta 225 dotyczącą rozliczenia podatku VAT określoną w zarządzeniu nr 378 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 15.12.2020 r. w sprawie zasad centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług VAT obowiązujących w Mieście Piotrków Trybunalski.
8. Wzmocnić kontrolę nad prawidłowością ustalenia w programie finansowo-księgowym zakładowego planu kont m.in. poprzez drukowanie zakładowego planu kont z programu każdorazowo podczas aktualizowania zasad rachunkowości w zakresie zakładowego planu kont, a następnie sprawdzanie jego poprawności pod kątem zgodności z ustaloną strukturą kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych. Wydrukowany z programu zakładowy plan kont, po zatwierdzeniu przez kierownika, włączać do wprowadzonych zasad rachunkowości, jako ich integralną część (np. w formie załącznika).
9. Zapewnić przestrzeganie zasad księgowania na koncie 800 „Fundusz jednostki”. Dokonać w programie finansowo-księgowym usunięcia błędnie wprowadzonego konta syntetycznego 800-00002, a po zamknięciu roku 2021 konta 800-00001. Przesłać do Biura Kontroli UM wydruki z programu potwierdzające wprowadzenie zmian (podpisany przez kierownika jednostki wydruk Zakładowego planu kont i Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej).
10. Dokonać aktualizacji Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów. Zapewnić jednoznaczne rozdzielenie kluczowych kompetencji kierownika jednostki i głównego księgowego w zakresie zatwierdzania list płac do wypłaty oraz dokumentowania przeprowadzenia wstępnej kontroli głównego księgowego.
11. Sporządzać zestawienie obrotów i sald w terminie zgodnym z terminem złożenia sprawozdania, w celu spełnienia warunku bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, stosownie do art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości.
12. Dokonywać ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych w terminie zgodnym 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, tj. w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia łącznego sprawozdania finansowego za rok obrotowy.
13. Przestrzegać art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
14. Zapewnić dokonywanie zapisów księgowych spełniających wymagania formalne określone w art. 23 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, mając na uwadze art. 20 ust. 2 tej ustawy.
15. Przestrzegać art. 14 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który wskazuje na konieczność dokonywania zapisów w dzienniku w sposób umożliwiający ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi. Do oznaczania dowodów księgowych stosować właściwe numery nadane zaksięgowanym dokumentom.
16. Na koncie 130 dokonywać zapisów na podstawie dokumentów bankowych, a w przypadku operacji, które nie wynikają z tych dokumentów, dokonywać zapisów na podstawie polecenia księgowania, stosownie do zasad prowadzenia ewidencji na koncie 130 określonych w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.
17. Przestrzegać formalnych wymogów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, w zakresie określenia numeru identyfikacyjnego dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach.
18. Zapewnić dekretację dowodów księgowych stosownie do wymogów określonych w art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości. Uwzględnić w polityce rachunkowości stosowany w jednostce sposób dekretowania dowodów księgowych, stosownie do art. 21 ust. 1a pkt 2 tej ustawy.
19. Dokonać zmian ustawienia parametrów programu Płace Optivum w zakresie podpisów na listach płac składanych przez Dyrektora i Głównego księgowego, w celu zapewnienia zatwierdzania dowodów księgowych do wypłaty przez kierownika jednostki lub osobę przez niego upoważnioną oraz zgodności z przepisami określonymi w art. 53 ust. 1 oraz art. 54 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.[[10]](#footnote-10)
20. Umowy stanowiące podstawę zaciągania zobowiązań finansowych zawierać po uzyskaniu kontrasygnaty Głównego księgowego, stosownie do dyspozycji zawartej w pełnomocnictwie udzielonym przez Prezydenta Miasta.
21. Przestrzegać ustalonych w jednostce wewnętrznych procedur dotyczących udzielania zamówień publicznych o wartości do 5 000 zł.
22. Zobowiązania publicznoprawne oraz wobec kontrahentów regulować w terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.
23. Przestrzegać art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zapewnić, stosownie do art. 27 ust. 1 tej ustawy, odpowiednie dokumentowanie wyników przeprowadzenia inwentaryzacji kasy i druków ścisłego zarachowania, w odniesieniu do druków będących na stanie w księdze druków ścisłego zarachowania oraz w kasie.
24. Zapewnić przestrzeganie przepisów art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji drogą weryfikacji sald oraz art. 27 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którym przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

Proszę w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego przedstawić pisemną informację o podjętych działaniach w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień.[[11]](#footnote-11)

**Z upoważnienia Prezydenta Miasta
Piotrkowa Trybunalskiego**

**Andrzej Kacperek**

**I Zastępca Prezydenta Miasta**

Dokument podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym

1. T.j. Dz.U. z 2018 poz. 395 ze zm. / od 22.02.2019 r. t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm. [↑](#footnote-ref-1)
2. Dz.U. z 2017 r. poz. 1911 ze zm. [↑](#footnote-ref-2)
3. T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm. [↑](#footnote-ref-3)
4. T.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1148 ze zm. [↑](#footnote-ref-4)
5. Regulamin udzielania zamówień publicznych, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty określonej w art. 4 pkt 8 ustawy Prawo Zamówień Publicznych wprowadzony zarządzeniem nr 18/2018 Dyrektora Pogotowia z dnia 01.10.2018 r. [↑](#footnote-ref-5)
6. W toku kontroli ustalono, że wymienione w protokole numery dotyczą druków niepobranych, znajdujących się w ewidencji. [↑](#footnote-ref-6)
7. Dotyczy np. konta 221, którego saldo na koniec 2019 r. wynosiło 0,00 zł – do protokołu wpisano kwotę obrotów za okres od 01.01.2019 r. do 31.12.2019 r. na tym koncie, tj. 367,00 zł. [↑](#footnote-ref-7)
8. T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm. [↑](#footnote-ref-8)
9. T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 [↑](#footnote-ref-9)
10. T.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 305 [↑](#footnote-ref-10)
11. Wzór informacji z realizacji zaleceń pokontrolnych stanowi załącznik nr 2 do Regulaminu przeprowadzania kontroli przez Biuro Kontroli Urzędu Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, wprowadzonego Zarządzeniem Nr 16 Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 22 stycznia 2020 r. [↑](#footnote-ref-11)