

PAK.1711.9.2017

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

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Działając na podstawie § 7 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., Dariusz Kafłak – inspektor, przeprowadził kontrolę sprawdzającą wykonanie zaleceń sformułowanych w wyniku przeprowadzonej w 2016 roku kontroli doraźnej w zakresie prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych, realizacji planu finansowego oraz sporządzania sprawozdań budżetowych w 2016 roku, zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Nr PAK.1711.9.2016 z dnia 20 grudnia 2016 r.

Wystąpienie pokontrolne Nr PAK.1711.9.2016 zawierało syntetyczne ujęcie stwierdzonych nieprawidłowości i uchybień pogrupowanych w zakresy tematyczne odpowiadające zagadnieniom zakończonej kontroli. W celu wyeliminowania tychże nieprawidłowości, w jego treści sformułowano 15 zaleceń pokontrolnych:

- zalecenia oznaczone numerami 1, 2, 3 i 4 dotyczyły zapewnienia właściwego funkcjonowania jednostki, w szczególności poprzez ustanowienie odpowiednich mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych i wzmocnienie nadzoru nad przestrzeganiem przyjętych rozwiązań;
- zalecenia oznaczone numerami 5 i 6 dotyczyły dostosowania do obowiązujących przepisów prawa postanowień *Zakładowego planu kont* i pozostałych uregulowań składających się na *Politykę rachunkowości* jednostki;
- zalecenia oznaczone numerami 7 i 8 dotyczyły przestrzegania wewnętrznych regulacji odnoszących się do prowadzenia ewidencji księgowej, m.in. zasad



tworzenia i oznaczania kont analitycznych, zapewnienia jednolitych metod znakowania i segregacji dokumentów źródłowych;

- zalecenie nr 9 dotyczyło przestrzegania zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, m.in. w celu zapewnienia zgodności danych wykazywanych w sprawozdaniach budżetowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych;
- zalecenie nr 10 dotyczyło zweryfikowania zapisów operacji księgowych od początku 2016 roku, dokonania korekty stwierdzonych błędów, z uwzględnieniem uwag i wniosków zawartych w protokole kontroli doraźnej;
- zalecenia oznaczone numerami 11, 12 i 13 dotyczyły przestrzegania zasad ewidencji zdarzeń na kontach księgowych, stosowania właściwej klasyfikacji budżetowej oraz przypisywania wydatków do właściwych zadań, wynikających z planu finansowego jednostki;
- zalecenie nr 14 dotyczyło przestrzegania zasad dokonywania wydatków ze środków publicznych;
- zalecenie nr 15 dotyczyło zweryfikowania stanu środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz ustalenia rzeczywistych sald zobowiązań z tytułu udzielonych pożyczek mieszkaniowych.

Pismem nr ZSPiPO-W.3-092-1/17 z dnia 03.01.2017 r., uzupełnionym w dniu 12.01.2017 r., udzieliła Pani odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne, przekazując informacje o sposobie i terminie wykonania wydanych zaleceń.

Kontrola sprawdzająca została przeprowadzona w dniach od 14 listopada 2017 r. do 15 grudnia 2017 r. Wyniki kontroli zostały zawarte w protokole, który – po uprzednim omówieniu – został podpisany przez Panią Dyrektora bez zastrzeżeń, w dniu 15 stycznia 2018 r.

Ze względu na charakter wydanych zaleceń, kontrolę ich realizacji można było przeprowadzić w odniesieniu do działań podjętych i zakończonych albo też poprzez ocenę ich wdrożenia i zastosowania w bieżącym funkcjonowaniu jednostki.

Na podstawie ustaleń zawartych w protokole kontroli sprawdzającej:

- nie wnosi się uwag do działań podjętych przez jednostkę w celu zrealizowania zaleceń oznaczonych numerami 1, 2, 10 i 15;
- uznaje się za prawidłowe wdrożenie przez jednostkę zaleceń oznaczonych numerami 7, 8, 12, 13 i 14.

W pozostałym zakresie, wobec wyników kontroli sprawdzającej odnoszących się do pozostałych niewskazanych wyżej sześciu zaleceń, proszę o uważną analizę dalszej części niniejszego wystąpienia.

1. Ustalenia kontroli sprawdzającej pozwalają wnieść zastrzeżenia do wykonania zaleceń oznaczonych numerami **3 i 4**. W chwili obecnej pozostają one aktualne, tzn. wymagają ponownej realizacji oraz dalszego monitorowania. Mając na względzie przedstawioną przez Panią Dyrektor pisemną informację¹, ze wskazaniem zakresu koniecznych działań (odpowiadających istocie wydanych zaleceń), które zostaną zrealizowane w roku 2018 – zobowiązuję Panią do ich wdrożenia, bez ponownego wydawania zaleceń w przedmiotowym zakresie. Proszę o uwzględnienie uwag i wniosków sformułowanych bezpośrednio w protokole kontroli sprawdzającej na stronach od 8 do 10.
2. Na podstawie ustaleń kontroli sprawdzającej stwierdza się, że zalecenie nr **5**, zobowiązujące do dostosowania *Polityki rachunkowości* jednostki do wymogów art. 10 ustawy o rachunkowości², zostało wykonane w sposób niewłaściwy. Kontrola wykazała, że w treści wprowadzonej w 2017 roku *Polityki rachunkowości* znalazły się postanowienia naruszające inne przepisy powołanej ustawy.

W przyjętej w 2017 roku *Polityce rachunkowości* zapisano, że *ewidencja w buforze prowadzona jest w bieżącym okresie (miesiącu) sprawozdawczym i poprzedzającym. Wcześniejsze okresy sprawozdawcze są księgowane i zamykane, z wyjątkiem pierwszego kwartału roku, który powinien zostać zaksięgowany i zamknięty do 31 maja.*

Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 1 i pkt 2 ustawy o rachunkowości, *księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli:*

- 1) *pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych.*

¹ W złożonym piśmie – w związku z zaistniałymi w ostatnim czasie zmianami kadrowymi oraz nową organizacją pracy w ramach stanowisk pomocniczych i obsługi – wskazana została potrzeba przeprowadzenia przeglądu i weryfikacji zapisów *Regulaminu organizacyjnego, Instrukcji sporządzania kontroli i obiegu dokumentów finansowo-księgowych oraz ich przechowywania*, a także indywidualnych pracowniczych zakresów obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Działania te mają zapewnić spójność w obszarze powierzonych zadań z zakresu gospodarki finansowej.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm., od 15 grudnia 2017 r. t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2342, ze zm.).

2) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie, o którym mowa w pkt 1, a za rok obrotowy - nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym.

Z kolei w myśl art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości: na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald, zawierające:

1) symbole lub nazwy kont;

2) salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego;

3) sumę sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obrotów za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz sald na koniec okresu sprawozdawczego.

Obroty tego zestawienia powinny być zgodne z obrotami dziennika lub obrotami zestawienia obrotów dzienników częściowych.

Jak wynika natomiast ze stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r.³, samo wprowadzanie danych do systemu księgowego nie jest równoważne z prowadzeniem ksiąg rachunkowych. 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.

Przytoczone postanowienia przyjętej w jednostce Polityki rachunkowości dopuszczają natomiast, by w terminach sporządzania obowiązujących jednostkę sprawozdań budżetowych oraz zestawień obrotów i sald za poszczególne miesięczne okresy sprawozdawcze, dokumenty wprowadzone do informatycznego programu księgowego znajdowały się w „buforze księgowani”, a nie w księgach rachunkowych jednostki. Powyższe uregulowanie jest zatem niezgodne z ww. przepisami art. 24 ust. 5 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jak też z cytowanym stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości wyrażonym w powołanej uchwale.

³ Uchwała Nr 5/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, opublikowana: DZ.Urz.MF z 2010 r. Nr 6 poz. 26.

3. Zaleceniem nr 6 jednostka została zobowiązana do zweryfikowania *Zakładowego planu kont*, dostosowania go do wymogów planu kont jednostki budżetowej, zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.⁴ Kontrola sprawdzająca wykazała zrealizowanie wydanego zalecenia poprzez przyjęcie i wprowadzenie od 2017 r. nowego *Zakładowego planu kont*, w którym (zgodnie z wnioskami kontroli doraźnej z 2016 r.) wyeliminowano niektóre błędy, usunięto braki oraz zbędne zapisy. Wprowadzona regulacja w dalszym ciągu wymaga jednak dokonania koniecznych zmian redakcyjnych. W protokole kontroli sprawdzającej (s. 14-15) zawarto uwagi m.in. wskazujące na potrzebę uszczegółowienia opisu zasad prowadzenia niektórych kont analitycznych, jak też nieprecyzyjnego przypisania paragrafów wydatków do kont zespołu „4”.

Przedstawione uchybienia powinny zostać wyeliminowane z treści *Zakładowego planu kont*. Ponadto w wykazie powołanych przepisów należy wskazać obowiązującą podstawę prawną dla opracowania planu kont jednostek budżetowych, wynikającą z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.⁵ oraz uwzględnić wprowadzone tamże zmiany.

4. W związku ze stwierdzonym w toku kontroli doraźnej stanem faktycznym w roku 2016, zaleceniem nr 9, jednostka została zobowiązana do przestrzegania określonych w art. 24 ustawy o rachunkowości zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych. Kontrola sprawdzająca ponownie wykazała w 2017 roku nieprawidłowości w zakresie częstotliwości księgowania dokumentów (przenoszenia danych z „bufora księgowania” do dziennika obrotów) oraz zamykania okresów sprawozdawczych (nieodwracalnego wyłączenia możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach danych tworzących zamknięte księgi rachunkowe)⁶. Praktyka utrzymywania wprowadzonych dokumentów księgowych wyłącznie w „buforze księgowania”, znaczne opóźnienia w przenoszeniu tychże

⁴ 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 2017 r. poz. 760). Rozporządzenie utraciło moc z dniem 1 stycznia 2018 r.

⁵ Od 1 stycznia 2018 r. podstawę opracowania Zakładowych planów kont jednostek budżetowych stanowi Załącznik 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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 1911.)

⁶ Szczegółowy opis na s. 12 protokołu kontroli sprawdzającej.

dokumentów do dziennika oraz w zamykaniu poszczególnych miesięcy, wiążą się z ryzykiem wprowadzania do ksiąg rachunkowych dokumentów księgowych do okresów sprawozdawczych, za które już zostały sporządzone sprawozdania budżetowe.

W konsekwencji – ustalenia kontroli sprawdzającej nie pozwalają dać zapewnienia, że jednostka przestrzega zasady bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

5. Kontrola realizacji zaleceń nr 11 dotyczącego przestrzegania zasad ewidencji zdarzeń na wybranych kontach księgowych w trakcie roku 2017 wykazała nieprawidłowości w ewidencjonowaniu zaangażowania na koncie 998 (zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego). Księgowanie na tym koncie nie było prowadzone na bieżąco, lecz dokonywane co kwartał (tj. bezpośrednio przed złożeniem sprawozdań Rb-28S wypełnianych w pełnej szczegółowości, m.in. z wykazaniem zaangażowania).

Przyjęta praktyka nie była zgodna z zasadami dokonywania zapisów na tym koncie.

Zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzeniem Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. (w brzmieniu obowiązującym do 2017 r.) konto 998 służy do ewidencji *prawnego zaangażowania wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym. Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym. Ewidencja szczegółowa do konta 998 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.*

Na mocy art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych⁷ *jednostki budżetowe zobowiązane zostały do prowadzenia ewidencji księgowej uwzględniającej wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków.*

Zaangażowanie jest etapem poprzedzającym powstanie samego zobowiązania (a więc również dokonanie wydatku), a także obejmuje wartość wydatkowanych

⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U z 2016 poz. 1870, ze zm., od 10 listopada 2017 r. t.j. Dz.U z 2017 poz. 2077).

kwot w ramach zatwierzonego planu finansowego wydatków. Bieżąca ewidencja zaangażowania służy do wstępnej kontroli zgodności zamierzonych wydatków z planem finansowym, aby nie dopuścić do przekroczenia dyscypliny budżetowej (wartość zaangażowania nie może przekraczać limitu wydatków zaplanowanych dla danego roku budżetowego).

Częstotliwość księgowania zaangażowania wyłącznie na koniec miesiąca kończącego kwartał, skutkowało tym, że na koniec pozostałych miesięcy roku, konto 998 nie obrazowało faktycznej wartości zaangażowania wydatków budżetowych w jednostce.

W celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości polecam:

1. Wzmocnić nadzór nad przestrzeganiem zasady bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych. W tym celu dostosować postanowienia *Polityki rachunkowości* odnoszące się do granicznych terminów księgowania i zamykania poszczególnych okresów sprawozdawczych do obowiązujących przepisów ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem uwag zawartych w niniejszym wystąpieniu.
2. Zapewnić sporządzanie obowiązujących jednostkę sprawozdań na podstawie danych pochodzących z ksiąg rachunkowych (tj. z wyłączeniem „bufora księgowania”).
3. Zapewnić właściwe prowadzenie ewidencji zaangażowania wydatków budżetowych roku bieżącego na koncie 998, które powinno być ujmowane w księgach rachunkowych jednostki na etapie poprzedzającym płatność wydatków i kosztów (art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych).

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

Z up. Prezydenta Miasta

Andrzej Kasperek
Pierwszy Zastępca Prezydenta Miasta

INSPEKTOR

Bartosz Kaslak

Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Pasaż Karola Rudowskiego 10, 97-300 Piotrków Trybunalski
tel. 44 732 77 01, 44 732 77 33, fax 44 732 77 38, bezpłatna infolinia: 800 241 251,

www.piotrkow.pl, e-mail: e-urząd@piotrkow.pl, e-PUAP: /5w837chbcv/skrytka
AUDYTOR WNIĘTRZNY
UPR. MINISTRA FINANSÓW Nr 2160/2006


Izabela Wroniszewska