



BS-03.3201.4.2017

Kraków, dnia 6 czerwca 2017

Dotyczy: wytyczne dotyczących polityki rachunkowości w oparciu o wyniki kontroli

Szanowni Państwo
Kierujący komórkami organizacyjnymi UMK
Kierownicy miejskich jednostek organizacyjnych GMK
/wg. rozdzielnika/

Szanowni Państwo

Po dokonaniu analizy wyników kontroli przeprowadzonych w 2016 roku przez Referat Kontroli Finansowej Biura Kontroli Wewnętrznej UMK, w miejskich jednostkach organizacyjnych oraz realizując obowiązki powierzone mi przez Pana Prezydenta¹ chciałbym szczególnie zwrócić Państwa uwagę na nieprawidłowości, które występowały w obszarze dokumentowania oraz ewidencjonowania operacji gospodarczych.

Zdarzenia gospodarcze występujące w okresie sprawozdawczym muszą zostać odzwierciedlone w dokumentacji księgowej. Podstawę zapisów w księgach rachunkowych stanowią dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczych. Spełniają one ważną funkcję przy dochodzeniu roszczeń od kontrahentów, instytucji czy osób, a także ważny instrument ochrony majątku, niezbędny do rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych.

Poniżej wymieniam najczęściej występujące nieprawidłowości dotyczące dokumentów księgowych oraz ewidencjonowania operacji gospodarczych, w celu unikania powtarzania błędów w jednostkach:

- 1) Dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych na podstawie dokumentów niespełniających wymogów dowodu księgowego, np. kserokopii kopii faktury, co świadczy o naruszeniu ustawy o rachunkowości² oraz uregulowań wewnętrznych;
- 2) Ujmowanie dowodów źródłowych, jakimi są faktury pro forma w księgach rachunkowych mimo, iż faktury pro forma nie dokumentują operacji gospodarczych i w myśl ustawy o rachunkowości nie stanowią dowodu księgowego;
- 3) Ujęcie w księgach rachunkowych dowodów zawierających nieprawidłowe daty ich wystawienia lub daty operacji;
- 4) Dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych bez określenia rodzaju i numeru identyfikacyjnego dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu;

¹ §4 Zarządzenia Nr 226/2015 Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 3 lutego 2015 r. w sprawie określenia zakresu uprawnień i obowiązków Skarbnika Miasta Krakowa.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.).



LAUREAT KONKURSU



- 5) Wprowadzanie do ewidencji księgowej zapisów operacji gospodarczych w oparciu o pisma bez uprzedniego sporządzenia dokumentu zastępczego;
- 6) Niewykazywanie na fakturach dokumentujących zakup materiałów (w ramach opisu merytorycznego) precyzyjnego celu nabycia i wykorzystania materiałów;
- 7) Nieujmowanie na dokumentach podpisu pracownika odpowiedzialnego za prawidłowe zaklasyfikowanie operacji do wydatków strukturalnych;
- 8) Dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych z pominięciem porządku chronologicznego i systematycznego wg. kryteriów klasyfikacyjnych umożliwiających sporządzanie sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonywanie rozliczeń finansowych;
- 9) Brak mechanizmów weryfikacji rzetelności zapisów księgowych.

Wszystkie jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości a obowiązkiem kierownika jednostki jest ustalenie zasad (polityki) rachunkowości, które powinny być utrwalone na piśmie i bezwzględnie stosowane. Dodatkowo powyższe uregulowania są również częścią składową procedur kontroli zarządczej odnoszącej się do gospodarki finansowej i rachunkowości (art. 68 ustawy o finansach publicznych³).

Zgodnie z art. 20 ust. 2 ustawy o rachunkowości, podstawę zapisów w księgach rachunkowych stanowią dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Wyodrębnia się następujące rodzaje dokumentów:

- 1) zewnętrzne obce, otrzymane od kontrahentów;
- 2) zewnętrzne własne, przekazywane w oryginale kontrahentom;
- 3) wewnętrzne, dotyczące operacji wewnętrznych jednostki.

Jednostki mogą dowolnie kształtować formę dowodów księgowych, zgodnie z treścią art. 20 ust. 3 ustawy o rachunkowości, niemniej jednak należy zachować minimalny zakres danych w dowodzie źródłowym zgodnie z art. 21 ust. 1 ww. ustawy. Dowód księgowy musi zawierać:

- 1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;
- 2) wskazanie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczych⁴;
- 3) opis operacji gospodarczych, jej wartość, a jeżeli to możliwe – także ilość i cenę jednostkową;
- 4) datę operacji (np. dostawy), a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu;
- 5) podpisy osób odpowiedzialnych za prawidłowość operacji i jej właściwe udokumentowanie (wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów);
- 6) zapis stwierdzający sprawdzenie i kwalifikujący dowód do ewidencji w księgach rachunkowych poprzez wskazanie miejsca oraz sposobu ujęcia (dekretacja) wraz z podpisem osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870)

⁴ Od 1 stycznia 2017 r. w Gminie Miejskiej Kraków jednostki budżetowe oraz samorządowy zakład budżetowy prowadzą wspólne rozliczenia podatku VAT i są zobowiązane do stosowania jednolitych zasad określonych w Zarządzeniu Prezydenta Miasta Krakowa z dn. 28.12.2016 r. Nr 3634/2016 w sprawie centralizacji rozliczeń podatku od towarów i usług (VAT) w Gminie Miejskiej Kraków (GMK), w szczególności zasad dokumentowania w zakresie podatku VAT w GMK zawartych w Rozdziale 2 załącznika Nr 3 zarządzenia.

Dokumenty księgowe stwierdzające dokonanie określonych operacji gospodarczych muszą zapewnić rzetelność danych o ich faktycznym przebiegu. Dlatego w art. 22 ust.1 ustawy o rachunkowości ustawodawca określił wymagania dotyczące poprawnego sporządzania dowodów księgowych. Szczególnie istotne jest przestrzeganie następujących zasad:

- 1) przeprowadzenie kontroli wystawionego dowodu pod względem:
 - a. merytorycznym (zasadności dokonania operacji),
 - b. formalnym (poprawności wystawienia dowodu),
 - c. rachunkowym (bez błędności obliczeń);
- 2) wystawianie dowodu czytelnie i trwale, a także
- 3) właściwe dokonywanie poprawek w razie wystąpienia błędów.

Jednocześnie należy zapewnić terminowość sporządzania dokumentów i ich obiegu oraz ochronę dokumentów przed zniszczeniem, zaginięciem oraz dostępem osób nieupoważnionych.

Proszę Państwa o zwrócenie szczególnej uwagi na specyficzny obszar polityki rachunkowości jakim jest gospodarka kasowa. Dokumentacja dotycząca operacji gotówkowych, sposób ich zatwierdzania, kontroli oraz obiegu powinny być zatem zaplanowane i opisane. Ponieważ przepisy ustawy o rachunkowości nie określają wprost sposobu organizacji gospodarki kasowej, szczegółowe zasady obrotu gotówkowego, w tym warunki jakie powinny spełniać dowody obrotu kasowego, powinny zostać zawarte w zatwierdzonej przez kierownika jednostki instrukcji kasowej⁵.

W praktyce operacje gotówkowe dokumentowane są zazwyczaj za pomocą raportów kasowych (RK), dowodów wpłat (Kasa przyjmie – KP), dowód wypłaty (Kasa wypłaci – KW). Dokumentując operacje gotówkowe, należy mieć na uwadze, że dokumenty kasowe muszą spełnić wymogi art. 21 ustawy o rachunkowości, gdyż tylko takie dowody księgowe mogą być podstawą zapisów w księgach rachunkowych.

Raport kasowy odzwierciedla stan gotówki znajdującej się w kasie. Jest to zbiorczy dowód księgowy, w którym wpisuje się – chronologicznie – wszystkie wpłaty środków pieniężnych do kasy oraz ich wypłaty, które zostały wykonane w danym dniu. Wpisów tych dokonuje się na podstawie dokumentów źródłowych (np. faktur, rachunków, list płac, rozliczeń delegacji, dowodów dokumentujących pobranie gotówki z banku w celu zasilenia kasy itp.) lub dowodów zastępczych.

Raport kasowy sporządzany jest na bieżąco, każdego dnia. Gdyby jednak ilość operacji kasowych przeprowadzonych w jednym dniu była niewielka, wówczas raport taki może być sporządzony za okres dłuższy, np. za okres kilku dni (przykładowo dekadę), a nawet całego miesiąca. Częstotliwość sporządzania raportu kasowego określa instrukcja kasowa.

Dowód KP wystawia kasjer w dacie wpływu gotówki do kasy. Dokument taki powinien zawierać następujące elementy:

- datę wpływu gotówki;
- numer dowodu KP;
- informację o wpłacającym gotówkę;

⁵ W instrukcji kasowej należy określić również zakres obowiązków pracownika zatrudnionego na stanowisku kasjera, zasady zabezpieczenia pomieszczeń kasowych i przechowywania środków pieniężnych, a także minimalny zapas gotówki pozostającej w kasie (tzw. pogotowie kasowe).



LAUREAT KONKURSU



- tytuł i kwotę dokonanej wpłaty;
- numer i pozycję, pod którą wpisano wpłatę do raportu kasowego;
- podpis kasjera przyjmującego gotówkę.

Natomiast dowód KW wystawiany w dacie wypłaty gotówki z kasy powinien uwzględniać następujące aspekty:

- datę wypłaty gotówki;
- numer dowodu KW;
- informację, komu została wypłacona gotówka;
- tytuł i kwotę dokonanej wypłaty;
- numer i pozycję, pod którą wpisano wypłatę do raportu kasowego;
- podpis kasjera oraz osoby odbierającej gotówkę.

Zarówno dokumenty źródłowe, jak i zastępcze dowody kasowe powinny zostać dołączone do raportu kasowego.

Kontrole finansowe przeprowadzone w 2016 roku w miejskich jednostkach organizacyjnych wykazały nieprawidłowości w obszarze ewidencjonowania operacji gospodarczych na kontach księgowych. Dlatego też, pokrótce przypominam najważniejsze zasady dotyczące prowadzenia zapisów w księgach rachunkowych, w celu wyeliminowania ryzyka popełniania błędów w tym zakresie.

Ustawa o rachunkowości nakazuje dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych w sposób trwały, bez pozostawiania wolnych miejsc. Ma to uniemożliwić ich zatarcie albo ewentualne późniejsze dopiski lub zmiany. Prawo bilansowe określa minimum danych dotyczących zapisu operacji gospodarczych w księgach rachunkowych o czym informuje art. 23 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Obejmują one:

- datę dokonania operacji gospodarczych;
- określenie rodzaju i numeru identyfikacyjnego dowodu stanowiącego podstawę zapisu oraz jego datę, jeżeli różni się od daty dokonania operacji;
- zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji, przy czym należy posiadać pisemne określenie treści skrótów i kodów;
- kwotę i datę zapisu;
- dekretację operacji, czyli podanie sposobu rejestracji dowodu w urządzeniach księgowych, miesiąc zarejestrowania w księgach, a także podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Wymienione elementy muszą wystąpić zarówno w dzienniku, w księdze głównej, jak i w księgach pomocniczych. Każdy zapis powinien zawierać odpowiedni sposób identyfikacji dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach. Identyfikacja ta powinna umożliwić sprawdzenie powiązania zapisów (zapis chronologiczny) w dzienniku i na kontach księgi głównej (zapis systematyczny) z zatwierdzonymi dowodami księgowymi.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z warunkami określonymi w art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości ma zasadnicze znaczenie dla jakości generowanych w systemie rachunkowym danych stanowiących podstawę sporządzania sprawozdań finansowych i budżetowych. Szczególne znaczenie, obok rzetelności, bezbłędności i aktualności (bieżące prowadzenie) ksiąg rachunkowych, mają kryteria decydujące o ich sprawdzalności.

Ustawodawca w art. 24 ust. 4 pkt 4 ustawy o rachunkowości akcentuje warunki sprawdzalności ksiąg rachunkowych bez względu na stosowaną technikę ich prowadzenia, szczególnie dotyczy to ksiąg rachunkowych prowadzonych za pomocą komputera, gdyż w tym przypadku niezbędne jest posiadanie oprogramowania umożliwiającego wygenerowanie danych w dowolnej chwili i za dowolnie wybrany okres.

Dodatkowo przypominam, że jednostki prowadzące księgi rachunkowe przy użyciu komputera – wszystkie jednostki GMK – mają obowiązek opracowania właściwej dokumentacji zawierającej:

- wykaz 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;
- opis systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
- opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Przedstawione powyżej zalecenia dotyczące sporządzania dowodów księgowych oraz prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych w księgach rachunkowych w odniesieniu do przepisów ustawy o rachunkowości oraz pozostałych aktów prawnych, powinny stanowić dla Państwa jednostek podstawę do zweryfikowania i ewentualnej aktualizacji polityki (zasad) rachunkowości. Co więcej, właściwe stosowanie zasad rachunkowości w odniesieniu do operacji gospodarczych zmniejsza ryzyko wystąpienia błędów, nie tylko na poziomie ewidencji księgowej, ale także wpływa na poprawność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych i budżetowych Gminy Miejskiej Kraków.

Z poważaniem

ZASTĘPCA SKARBNIKA
ds. Polityki Rachunkowości Miasta
Marek Podsiadło
Marek Podsiadło



LAUREAT KONKURSU



TERAZ POLSKA

[Handwritten signature]

Rozdzielnik do pisma BS-03.3201.4.2017:

Otrzymują:

1. FK,
2. PD,
3. EK – w celu przekazania nadzorowanym placówkom oświatowym,
4. BZ – w celu przekazania nadzorowanym żłobkom,
5. SP – w celu przekazania nadzorowanym jednostkom budżetowym,
6. ZIKIT,
7. ZBK,
8. ZIS,
9. ZEO,
10. ZZM
11. ZIM
12. MOPS – proszę o przekazanie nadzorowanym jednostkom budżetowym,
13. Straż Miejska,
14. MCPU,
15. GUP,
16. KD – w celu przekazania nadzorowanym instytucjom kultury,
17. KBF,
18. ZCK.
19. BS aa.

Do wiadomości:

1. DM,
2. BK,
3. BM,
4. ZA.

WYDZIAŁ KULTURY, OŚWIATY I SPORTU
Urząd Miasta i Gminy w Zielonej Górze
ul. Świerkowa 2
65-110 Zielona Góra