INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

miesięcznik

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

7–8 (235–236)
lipiec–sierpień 2026

NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

Izabela Motowilczuk

Obieg dowodów księgowych

z wykorzystaniem systemów informatycznych

W komplecie z numerem **e-DODATEK** do pobrania z www.infortlex.pl

eprasa.pl 0703edbe00

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

Nowa klasyfikacja budżetowa

Przygotuj się do planowania budżetów na 2027 r.

Publikacja zawiera kompletną, nową wersję klasyfikacji budżetowej wprowadzoną rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. Przepisy stosuje się po raz pierwszy do planowania ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2027 r.

Publikacja zawiera:

- nową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych obowiązującą od 1 stycznia 2027 r.,
- omówienie wszystkich zmian systemowych w porównaniu z dotychczasowym układem podziałek wraz z komentarzem eksperta dotyczącym ich stosowania w praktyce,
- klucze przejścia pomiędzy dotychczasową a nową klasyfikacją przygotowane przez Ministerstwo Finansów.

KUP : **sklep.infor.pl**

POLECAMY RÓWNIEŻ

KSeF.
Wdrożenie w sektorze finansów publicznych

Wynagrodzenia 2026.
Rozliczanie płac w praktyce

Jawność wynagrodzeń.
Jak przygotować się do wdrożenia dyrektywy o przejrzystości płac

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl
Sasa.pl 0703edbe00

Spis treści

INFORMATOR KSIĘGOWEGO 4

Miesięczne zestawienie zmian i nowości 4

1. Termin wdrożenia nowej klasyfikacji budżetowej do planowania budżetu na 2027 r. 4
   - 1.1. Państwowe jednostki organizacyjne 5
   - 1.2. Budżety JST 5
2. Sposób wdrażania nowej klasyfikacji budżetowej 7
   - 2.1. Harmonogram prac związanych z wdrożeniem nowej klasyfikacji budżetowej 8
     - 2.1.1. Przegląd dochodów i wydatków (przychodów i kosztów) oraz opracowanie własnych kluczy przejścia dla paragrafów klasyfikacji budżetowej 8
     - 2.1.2. Szkolenia dla pracowników 8
     - 2.1.3. Przygotowanie danych do materiałów planistycznych na 2027 r. 9
     - 2.1.4. Kontrola prawidłowości danych planistycznych do projektu budżetu na 2027 r. 11
     - 2.1.5. Dostosowanie oprogramowania finansowo-księgowego jednostki do nowych podziałek klasyfikacji budżetowej 12
     - 2.1.6. Zmiana polityki rachunkowości 12
   - 2.2. Terminy wykonania poszczególnych prac wdrożeniowych nowej klasyfikacji budżetowej 12
   - 2.3. Osoby odpowiedzialne za wykonanie czynności wdrożeniowych w zakresie nowej klasyfikacji budżetowej 13
3. Nowa klasyfikacja budżetowa a polityka rachunkowości 14
4. Publikowanie w CRU JSFP informacji o umowach na dostawę mediów (energia elektryczna, gaz, woda, usługi telekomunikacyjne) 16
   - 4.1. Czy umowy mediowe podlegają wpisowi do CRU JSFP 17
   - 4.2. Najważniejsza cezura czasowa – 1 lipca 2026 r. 17
   - 4.3. Jak postępować, gdy jednostka zawrze umowę mediową po 1 lipca 2026 r. 18
     - 4.3.1. Wartość umowy, gdy brak kwoty w treści 18
     - 4.3.2. Umowy bezterminowe – okres 48 miesięcy 18
     - 4.3.3. Realizacja umowy nie wpływa na wartość 18
     - 4.3.4. Przykłady liczbowe szacowania wartości umowy 19
     - 4.3.5. Jak ustalić wartość umowy w typowych sytuacjach – zestawienie 19
     - 4.3.6. Umowy wielopodmiotowe (np. wspólne zamówienia gminne) 20
   - 4.4. Praktyczne wskazówki w zakresie umów mediowych – co, kiedy i jak raportować w CRU JSFP 21
   - 4.5. Najczęstsze pytania (Q&A) w zakresie ujawniania umów w CRU JSFP 22
     - 4.5.1. Aneks do umowy z 2023 r. – czy wymaga wpisu do CRU JSFP 22
     - 4.5.2. Umowa abonamentowa na Internet zawarta online – czy podlega wpisowi do CRU JSFP 22
     - 4.5.3. Przekroczenie szacunkowej wartości umowy w CRU JSFP – czy należy aktualizować wpis 22

eprasa.pl 0703edbe00

4.5.4. Umowa gminy na dostawę energii dla szkół, przedszkoli i OPS – kto dokonuje wpisu do CRU JSFP ... 23
4.5.5. Faktura miesięczna za prąd – czy każdą należy wpisać do CRU JSFP ... 23
4.6. Podsumowanie ... 23
5. Czy JST przy udzielaniu pożyczek szpitalom działa w charakterze podatnika VAT – najnowsza interpretacja KIS a dotychczasowe podejście i praktyka ... 25

Wyjaśnienia urzędowe ... 28
1. System kaucyjny w szkołach – zasady rozliczania, klasyfikacja budżetowa oraz sprawozdanie Rb-N ... 28
2. Czy JST ma obowiązek dochodzenia rekompensaty za opóźnienia w płatnościach pod rygorem dyscypliny finansów publicznych ... 30
3. Jak będą klasyfikowane wydatki majątkowe zgodnie z nową klasyfikacją budżetową ... 32

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej ... 33
1. Niezamknięcie ksiąg rachunkowych zakończonego roku obrotowego ... 33
2. Nieprawidłowa organizacja ewidencji księgowej – prowadzenie osobnych ksiąg rachunkowych dla ZFŚS ... 35
3. Piętnaście nieprawidłowości w pobieraniu i ewidencjonowaniu odsetek ... 36
4. Czy przekazanie z opóźnieniem I raty odpisu na ZFŚS stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych ... 38
4.1. Naruszona norma prawa materialnego ... 39
4.2. Czyn zabroniony z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych – cztery warunki ... 39

OBIEG DOWODÓW KSIĘGOWYCH Z WYKORZYSTANIEM SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH ... 41

1. Obieg dowodów księgowych – definicja, podstawy prawne funkcjonowania ... 43
1.1. Zasady prawne funkcjonowania obiegu dowodów księgowych w formie papierowej i elektronicznej w przepisach o rachunkowości ... 43
1.2. Zasady prawne funkcjonowania obiegu dowodów księgowych w formie papierowej i elektronicznej w przepisach instrukcji kancelaryjnej ... 46
1.3. Instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych ... 49

2. Wykaz dowodów księgowych zatwierdzonych do stosowania w jednostce ... 55
2.1. Standardowy wykaz dowodów księgowych stosowanych w jednostkach ... 58
2.2. Liczba egzemplarzy dowodu księgowego i ich przeznaczenie ... 62

3. Elementy składowe systemu obiegu dowodów księgowych ... 65

4. Punkty zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych ... 66
4.1. Ograniczenia prawne przy wyznaczaniu punktów zatrzymania ... 67
4.2. Zasada ograniczonej liczby punktów zatrzymania ... 73
4.3. Problemy praktyczne związane z ustalaniem punktów zatrzymania dla faktur odbieranych z KSeF ... 75

5. Procedury obiegu dowodów księgowych ... 81
5.1. Opis stanowisk pracy i przypisanych do nich uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności ... 82

eprasa.pl 0703edbe00

5.1.1. Poziomy dostępu do dowodów elektronicznych w systemie EOD 88
5.1.2. Ograniczenia prawne w zakresie przydzielania obowiązków związanych z poszczególnymi punktami zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych 92
5.1.3. System zastępstw 98
5.2. Przepływ dowodów księgowych między punktami zatrzymania 105
5.2.1. Zasady systematyczności, ciągłości i samokontroli obiegu 109
5.2.2. Zasada terminowości obiegu dowodów księgowych 111
5.2.3. Wyznaczenie terminów obiegu dowodów księgowych w sposób zapewniający zachowanie terminowości rozliczeń 117
5.3. Opis zakresu czynności wykonywanych w kolejnych punktach zatrzymania 123
5.3.1. Pierwszy punkt zatrzymania – odbiór, wysyłka, wystawienie, segregacja 124
5.3.2. Drugi punkt zatrzymania – kontrola merytoryczna 125
5.3.3. Trzeci punkt zatrzymania – kontrola formalno-rachunkowa 133
5.3.4. Czwarty punkt zatrzymania – kontrola wstępna głównego księgowego 138
5.3.5. Potwierdzenie faktu wykonania kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej głównego księgowego 144
5.3.6. Piąty punkt zatrzymania – zatwierdzenie operacji gospodarczej do realizacji przez kierownika jednostki 152
5.3.7. Szósty punkt zatrzymania – komórka księgowości 155
5.3.7.1. Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi 155
5.3.7.2. Czynności związane z kwalifikacją dowodów księgowych do ujęcia w księgach rachunkowych 156

6. Narzędzia techniczne wspierające obieg dowodów księgowych 159
6.1. Narzędzia techniczne wspierające tradycyjny (papierowy) obieg dowodów księgowych 160
6.2. Narzędzia techniczne wspierające elektroniczny obieg dowodów księgowych (EZD, EOD) 163

7. Podsumowanie 167

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

14 tys. obserwujących

DOŁĄCZ DO NAS NA FACEBOOKU!

Śledzimy na bieżąco przepisy i informujemy o najnowszych zmianach ważnych dla księgowych.

www.facebook.com/PRBinfor

Dziękujemy, że jesteście z nami!

Redakcja PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

eprasa.pl 0703edbe00

Miesięczne zestawienie zmian i nowości

1 Termin wdrożenia nowej klasyfikacji budżetowej do planowania budżetu na 2027 r.

W jakim terminie trzeba wdrożyć w jednostce organizacyjnej nową klasyfikację budżetową do planowania budżetu na 2027 r.?

Nowe rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych weszło w życie 29 kwietnia 2026 r. i ma zastosowanie po raz pierwszy do planowania ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2027 r. Jednostki organizacyjne muszą je **wdrożyć niezwłocznie**, tak aby móc prawidłowo wypełnić materiały planistyczne do projektu budżetu państwa i budżetów JST na 2027 r. i złożyć je u odbiorców w terminach wynikających z obowiązujących przepisów.

Opublikowane 28 kwietnia 2026 r. nowe rozporządzenie ma zastąpić obowiązujące w tym zakresie rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. Zasady przejścia na nową klasyfikację budżetową przedstawiono w **ramce.**

Kiedy stosować starą, a kiedy nową klasyfikację budżetową

1. Przy wykonywaniu budżetu państwa i budżetów JST na 2026 r. oraz do sporządzania sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej oraz sprawozdań z wykonania budżetów JST za 2026 r. należy stosować przepisy dotychczasowe.
2. Nowe przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy w 2026 r. do opracowania projektu ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2027 r.
3. Nową klasyfikację trzeba będzie stosować w pełni od 1 stycznia 2027 r. przy wykonywaniu budżetu państwa i budżetów JST na 2027 r. oraz do sporządzania sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej i sprawozdań z wykonania budżetów JST za 2027 r., a także do planowania, wykonania i sprawozdawczości budżetowej w latach kolejnych.

Jeśli chodzi o konkretny termin wdrożenia nowej klasyfikacji budżetowej w procesie planowania budżetu państwa i budżetów JST na 2027 r., to należy się kierować regulacjami szczególnymi zawartymi w odrębnych przepisach.

eprasa.pl 0703edbe00

1.1. Państwowe jednostki organizacyjne

Stosuje się terminy opracowania materiałów planistycznych do projektu ustawy budżetowej określone w tzw. **nocie budżetowej**. Jest to rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej.

Obecnie (stan na 18 czerwca 2026 r.) obowiązuje nota budżetowa z 13 lipca 2025 r. Jednak w procesie legislacyjnym jest projekt nowej noty budżetowej (**projekt z 2 czerwca 2026 r.**). Konieczność wydania nowej noty budżetowej wynika ze zmian wprowadzonych do ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) oraz w związku z wydaniem nowej klasyfikacji budżetowej.

W nowej regulacji **zmieni się wygląd niektórych druków używanych w planowaniu budżetu, natomiast terminy ich sporządzania i przekazywania pozostaną bez zmian.**

Nowe rozporządzenie ma wejść w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Ponieważ proces planowania budżetu na 2027 r. rozpoczął się w lutym 2026 r., nowe rozporządzenie przewiduje, że wzory formularzy w nim zawartych będą miały zastosowanie do etapu planowania określonego w § 12 projektu rozporządzenia, czyli po przekazaniu pism limitowych. Druki przesłane do tego czasu na podstawie dotychczas obowiązującej noty budżetowej z 13 lipca 2025 r. nie będą wymagały zmiany na nowe.

Nie przewiduje się również żadnych zmian w terminach przekazywania materiałów planistycznych. W materiałach tych plany będą wykazywane wyłącznie według nowych podziałek klasyfikacji budżetowej (w szczegółowości do paragrafu). Dane porównawcze dotyczące roku 2026 i lat wcześniejszych nie będą wymagały podawania w drukach starych paragrafów klasyfikacji budżetowej (dochody i wydatki będą identyfikowane opisowo). Niemniej jednak jednostki będą musiały te dane opracować na podstawie wykonania dochodów i wydatków klasyfikowanych według starych podziałek, co będzie wymagać ich zidentyfikowania z nowymi podziałkami i ewentualnego przetworzenia (zob. materiały planistyczne w JST).

1.2. Budżety JST

Nie ma jednej ogólnej regulacji w zakresie procedury przygotowania projektu uchwały budżetowej. Terminy opracowania materiałów planistycznych ustala organ wykonawczy JST w zarządzeniu w sprawie trybu i terminów wykonywania prac nad opracowaniem projektu uchwały budżetowej (art. 233 uofp). Zwyczajowo w JST zaczyna się przygotowanie materiałów planistycznych do opracowania projektu uchwały budżetowej **we wrześniu roku poprzedzającego rok budżetowy**. Jest to optymalny czas konieczny do terminowego opracowania projektu uchwały budżetowej, który zgodnie z art. 238 ust. 1 uofp musi być sporządzony i przedłożony organowi stanowiącemu JST i regionalnej izby obrachunkowej najpóźniej **do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy**. W tym roku jednak nie należy czekać do września, ponieważ wtedy może zabraknąć czasu na należyte opracowanie materiałów planistycznych do projektu uchwały

eprasa.pl 0703edbe00

budżetowej zgodnie z nową klasyfikacją budżetową. Wynika to z tego, że materiały planistyczne do projektu uchwały budżetowej na 2027 r. muszą być przygotowane z zastosowaniem nowych podziałek klasyfikacji budżetowej, przy wykorzystaniu danych liczbowych na temat planu i wykonania dochodów i wydatków (przychodów i kosztów) za 2026 r., sklasyfikowanych według obecnie obowiązujących zasad. Odszukanie i przetworzenie danych liczbowych ze starych podziałek, wyjaśnienie pojawiających się wątpliwości oraz ujęcie ich w odpowiednich nowych podziałkach zajmie na pewno więcej czasu niż standardowo. Przy tym samo sporządzenie materiałów planistycznych może się odbywać dopiero we wrześniu 2026 r. ze względu na to, że można będzie skorzystać z danych na temat zaktualizowanego planu dochodów i wydatków za 2026 r. według stanu na koniec sierpnia 2026 r.

W okresie do września br. jednostki powinny dokonać przeglądu dochodów i wydatków według paragrafów stosowanych w 2026 r. i ustalić dla nich paragrafy nowej klasyfikacji budżetowej. Powinny także ustalić orientacyjnie, w jakiej proporcji plan dochodów i wydatków według starych podziałek należy przenieść do nowych podziałek tam, gdzie nowy paragraf dochodów lub wydatków (przychodów/kosztów) obejmuje:

- kilka starych paragrafów,
- część starego paragrafu,
- części kilku różnych starych paragrafów.

Podsumowując, aby prawidłowo przygotować jednostkę do stosowania nowej klasyfikacji budżetowej w planowaniu budżetu na 2027 r., należy uwzględnić następujące zasady organizacyjne i terminy wdrożenia:

- nową klasyfikację budżetową należy wdrożyć niezwłocznie w 2026 r., aby umożliwić przygotowanie materiałów planistycznych na 2027 r.,
- w 2026 r. obowiązuje okres przejściowy, w którym stosuje się dotychczasową klasyfikację do wykonania i sprawozdawczości, a nową do planowania,
- realne wdrożenie w praktyce powinno nastąpić przed rozpoczęciem prac nad materiałami planistycznymi (najpóźniej przed jesienią 2026 r.), a więc nie należy odkładać prac przygotowawczych, ponieważ może zabraknąć czasu na przekształcenie danych ze starej klasyfikacji na nową,
- już wcześniej należy przeprowadzić przegląd paragrafów i opracować własne klucze przejścia oraz zasady przypisania danych do nowych podziałek,
- pełne stosowanie nowej klasyfikacji musi nastąpić od 1 stycznia 2027 r. w zakresie wykonania budżetu i sprawozdawczości.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 233, art. 238 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2026 r. poz. 582)
- rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

eprasa.pl 0703edbe00

- rozporządzenie Ministra Finansów z 13 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 984; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1857)
- projekt z 2 czerwca 2026 r. rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej – *dostępny na RCL*

2 Sposób wdrażania nowej klasyfikacji budżetowej

Czy w związku z najnowszymi zmianami wprowadzonymi w ramach reformy systemu budżetowego kierownik jednostki powinien wydać zarządzenie w sprawie wdrażania nowej klasyfikacji budżetowej? Jeżeli tak, jakie kwestie należy w nim uregulować?

Tak, ze względu na kompleksowość zmian wynikających z obowiązującego od 29 kwietnia 2026 r. nowego rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych **zasadne jest, aby kierownik jednostki wydał zarządzenie w sprawie wdrożenia nowej klasyfikacji budżetowej w planowaniu, wykonywaniu, ewidencji i sprawozdawczości.**

W przepisach przejściowych nowego rozporządzenia ustalono, że przy wykonywaniu budżetu państwa i budżetów JST na 2026 r., a także przy sporządzaniu sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej oraz sprawozdań z wykonania budżetów JST za 2026 r., należy stosować przepisy dotychczasowe, natomiast nowe przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy w 2026 r. do planowania ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2027 r.

W rezultacie w 2026 r. oraz na początku 2027 r. jednostki będą zobowiązane do jednoczesnego stosowania dwóch klasyfikacji – „starej" i „nowej", co będzie dużym wyzwaniem organizacyjnym. Dla sprawnego przeprowadzenia procesu wdrażania nowej klasyfikacji budżetowej wskazane jest wydanie przez kierownika jednostki stosownego zarządzenia w tej sprawie. Zarządzenie to służy zapewnieniu zgodności działania jednostki z obowiązującymi przepisami i stanowi element kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; dalej: uofp).

W zarządzeniu należy:

- **określić harmonogram prac koniecznych do wykonania w jednostce,**
- **podać maksymalne terminy zakończenia poszczególnych etapów wdrażania nowej klasyfikacji budżetowej,**
- **wskazać osoby odpowiedzialne za ich wykonanie.**

Harmonogram prac powinien być dostosowany do warunków, w jakich w jednostce są prowadzone prace z zakresu gospodarki finansowej, rachunkowości i sprawozdawczości.

eprasa.pl 0703edbe00

Przedstawiamy rozwiązania, z których mogą skorzystać jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, przy założeniu, że prace z zakresu planowania budżetowego, prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań budżetowych są w całości zinformatyzowane.

2.1. Harmonogram prac związanych z wdrożeniem nowej klasyfikacji budżetowej

Wdrożenie nowej klasyfikacji budżetowej warto potraktować jako proces rozłożony w czasie i podzielony na etapy.

W pierwszej kolejności jednostka powinna przygotować zasady pracy na nowych podziałkach, następnie przetworzyć dane planistyczne oraz dostosować narzędzia i procedury, a na końcu zapewnić ich prawidłowe stosowanie w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości od 2027 r.

2.1.1. Przegląd dochodów i wydatków (przychodów i kosztów) oraz opracowanie własnych kluczy przejścia dla paragrafów klasyfikacji budżetowej

Aby ułatwić jednostkom organizacyjnym wdrożenie nowej klasyfikacji budżetowej, Ministerstwo Finansów opublikowało materiały pomocnicze, tzw. **klucze przejścia dla paragrafów dochodów i wydatków na nową klasyfikację**.

Klucze te mają ułatwić dostosowanie obecnych paragrafów klasyfikacji budżetowej do nowych uregulowań. W praktyce jednak korzystanie z nich może być bardzo niewygodne – ze względu na dużą objętość dokumentów, w których są zawarte. Objętość ta wynika z tego, że w kluczach są podane wszystkie paragrafy dochodowe i wydatkowe mające zastosowanie w różnych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych (państwowych i samorządowych różnych szczebli).

W poszczególnych jednostkach organizacyjnych będą miały zastosowanie tylko nieliczne z tych podziałek, dlatego zasadne jest zestawienie ich we własnych kluczach przejścia – osobno dla paragrafów dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów). Krótkie dokumenty będą łatwiejsze w codziennym stosowaniu na etapie planowania, jak również po 1 stycznia 2027 r., kiedy będą wykorzystywane w toku realizacji planów finansowych.

2.1.2. Szkolenia dla pracowników

Po ustaleniu jednostkowych kluczy przejścia należy zorganizować szkolenia dla pracowników komórek merytorycznych oraz komórki księgowości w zakresie stosowania nowej klasyfikacji budżetowej, w szczególności przyjętego w jednostce sposobu transformacji danych planistycznych do projektu budżetu na 2027 r. na podstawie danych wykazywanych według dotychczasowych podziałek klasyfikacyjnych.

Szkolenia powinny zapewnić jednolite zasady przypisywania danych do nowych podziałek klasyfikacyjnych.

eprasa.pl 0703edbe00

2.1.3. Przygotowanie danych do materiałów planistycznych na 2027 r.

Dane planistyczne do przygotowania projektu ustawy budżetowej i uchwał budżetowych JST na 2027 r. trzeba będzie podać w podziale na nowe paragrafy dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów), podczas gdy dane wyjściowe do ich ustalenia są sklasyfikowane w starych podziałkach (plan za 2026 r., wykonanie w 2026 r. i latach poprzednich). Nie będzie to stanowiło problemu jedynie w przypadkach, gdy stara podziałka klasyfikacyjna odpowiada w pełni nowej podziałce.

PRZYKŁAD 1

Obecny paragraf dochodowy 031 „Podatek od nieruchomości" w całości przechodzi do nowego paragrafu 138 „Podatek od nieruchomości".

Jednak tam, gdzie utworzono nowe paragrafy dochodowe lub wydatkowe obejmujące jedną lub więcej części starych paragrafów, konieczne będzie odpowiednie dostosowanie planu na 2027 r. ustalonego na podstawie danych dotyczących dochodów lub wydatków w starym paragrafie, po odpowiednim przetransformowaniu danych do nowych paragrafów. Najłatwiej będzie to zrobić poprzez zastosowanie proporcji, w jakiej poszczególne dochody lub wydatki według nowych podziałek pozostawały w starych podziałkach. Proporcje te można ustalić na podstawie danych o wykonaniu dochodów lub wydatków, a następnie zastosować je do ustalania planu.

PRZYKŁAD 2

Ze starego paragrafu dochodowego 069 „Wpływy z różnych opłat" wyodrębniono paragrafy:

- 155 „Opłata adiacencka",
- 179 „Opłaty wnoszone na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa",
- 182 „Różne opłaty", który obejmuje m.in. opłaty pobierane za czynności dokonywane przez organy administracji, opłaty za wydanie dokumentów, duplikatów i zaświadczeń oraz opłaty zniesione.

Aby ustalić plan dochodów na 2027 r. w urzędzie gminy, gdzie występują wszystkie te kategorie opłat, trzeba podzielić dane z paragrafu 069 na trzy paragrafy. Podział nie powinien być dowolny, bo planowane dochody muszą być realne. Tak więc należy go odnieść do faktycznego wykonania (np. na 31 grudnia 2025 r.).

Jeśli jednostka nie ma ewidencji szczegółowej pozwalającej na wydzielenie poszczególnych rodzajów opłat według wymagań nowych paragrafów, będzie musiała ustalić wykonanie, zestawiając dochody uzyskane na podstawie dowodów źródłowych (wpłat).

Załóżmy, że w 2025 r. jednostka uzyskała w paragrafie 069 dochody w wysokości 120 000 zł (równej planowi), z tego:

eprasa.pl 0703edbe00

- opłaty adiacenckie wyniosły 0 zł (w jednostce w 2025 r. nie było podstaw do ich naliczenia),
- opłaty wnoszone na podstawie Ordynacji podatkowej wyniosły 50 000 zł,
- pozostałe opłaty wyniosły 70 000 zł.

W 2027 r. w jednostce nadal nie zajdą okoliczności uzasadniające pobranie opłat adiacenckich. Nie wystąpi więc w planie dochodów paragraf 155. Przewiduje się, że opłaty pozostałe wzrosną jedynie o współczynnik inflacji, na poziomie 3,5%. Plan ogółem w paragrafie 069 wyniósłby więc 124 200 zł. Jednak na 2027 r. trzeba go rozdzielić na dwa paragrafy 179 i 182. Można to zrobić według proporcji z wykonania za rok 2025 wynoszącej po zaokrągleniu do pełnych procentów:

- plan na 2027 r. 52 164 zł – po przemnożeniu 42% opłat wnoszonych na podstawie Ordynacji podatkowej (50 000 zł × 100% : 120 000 zł) przez plan ogółem dla paragrafu 069 w wysokości 124 200 zł,
- plan na 2027 r. 72 036 zł – po przemnożeniu 58% pozostałych opłat (70 000 zł × 100% : 120 000 zł) przez plan ogółem dla paragrafu 069 w wysokości 124 200 zł.

PRZYKŁAD 3

Stary paragraf wydatkowy 426 „Zakup energii" został w nowej klasyfikacji budżetowej zastąpiony dwoma paragrafami:

- 770 „Energia" – obejmującym opłaty za dostawę energii elektrycznej, energii cieplnej (ciepła sieciowego), gazu oraz innych rodzajów energii,
- 771 „Woda" – obejmującym wydatki związane z dostawą wody.

Aby ustalić plan wydatków na 2027 r. w jednostce organizacyjnej, trzeba podzielić dane z paragrafu 426 na dwa paragrafy. Podział nie powinien być dowolny, ponieważ planowane wydatki muszą być realne. Tak więc należy go odnieść do faktycznego wykonania (np. na 31 grudnia 2025 r.).

Dane szczegółowe na temat wykonania wydatków na poszczególne rodzaje energii i wodę można uzyskać najszybciej z ewidencji szczegółowej do konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami", które powinno być prowadzone według kontrahentów.

W przypadku dostaw energii każdy jej rodzaj jest zazwyczaj dostarczany przez jednego dostawcę (wody, ciepła, prądu, gazu). Kwotę wydatków na wodę można więc odczytać na podstawie obrotów konta szczegółowego dostawcy wody (zobowiązania spłacone w 2025 r.).

Załóżmy, że jednostka w 2025 r. poniosła wydatki w paragrafie 426 w wysokości 300 000 zł, z tego na wodę 60 000 zł. Proporcjonalnie więc udział wydatków na wodę w całości wydatków na energię wyniósł 20% (60 000 zł × 100% : 300 000 zł). W 2026 r. jednostka odnosi się przy ustalaniu planu na 2027 r. do danych na temat planu wydatków na energię według stanu na 31 sierpnia 2026 r. Plan wydatków

eprasa.pl 0703edbe00

w paragrafie 426 na 2026 r. wynosi 320 000 zł i jednostka zakłada, że zostanie wykonany w tej wysokości na 31 grudnia 2026 r.

Na potrzeby planowania budżetu na 2027 r. kwota ta zostaje zwiększona o wskaźnik inflacji wynoszący 3,5%: 320 000 zł × 103,5% = 331 200 zł.

Plan wydatków na 2027 r. dla całego obecnego paragrafu 426 wynosi więc 331 200 zł.

Jednak na 2027 r. kwotę tę należy wykazać w dwóch nowych podziałkach. Jednostka powinna zastosować proporcje wydatków na wodę w wydatkach na energię za 2025 r. (20%). Plan na 2027 r. wyniesie więc:

- 770 „Energia" – 264 960 zł (80% × 331 200 zł),
- 771 „Woda" – 66 240 zł (20% × 331 200 zł).

Podsumowując, proces przygotowania danych planistycznych na 2027 r. wymaga zastosowania nowych zasad klasyfikowania danych przy jednoczesnym wykorzystaniu informacji pochodzących ze starej klasyfikacji budżetowej, co w praktyce oznacza konieczność ich przekształcenia i odpowiedniego przyporządkowania do nowych paragrafów:

- dane planistyczne na 2027 r. należy sporządzać wyłącznie w oparciu o nowe paragrafy klasyfikacji budżetowej, mimo że dane źródłowe pochodzą ze „starej" klasyfikacji (plan i wykonanie 2026 r. lub lat wcześniejszych),
- pełna zgodność „starej" i „nowej" podziałki nie zawsze wystąpi – w wielu przypadkach konieczne będzie przekształcenie danych między klasyfikacjami,
- w sytuacji gdy nowy paragraf obejmuje kilka starych lub ich części, podstawą ustalenia planu powinny być dane z wykonania, a nie sam plan budżetu,
- zalecaną metodą przekształcenia danych jest zastosowanie proporcji udziału poszczególnych kategorii wynikających z wykonania budżetu,
- brak szczegółowej ewidencji wymaga odtworzenia struktury wykonania na podstawie dowodów źródłowych (np. wpłat), aby zapewnić realność i wiarygodność planu.

2.1.4. Kontrola prawidłowości danych planistycznych do projektu budżetu na 2027 r.

Ze względu na ryzyko błędów przy ustalaniu planu dochodów i wydatków na 2027 r. według nowych podziałek klasyfikacji budżetowej wskazane jest skontrolowanie danych planistycznych podanych przez poszczególne komórki merytoryczne zanim zostaną przekazane do ujęcia w projekcie budżetu na 2027 r.

Aby kontrola była możliwa, na pracowników komórek merytorycznych powinien być nałożony obowiązek dokładnego opisania w uwagach zawartych w formularzach danych planistycznych sposobu ustalenia planu na 2027 r. dla tych podziałek klasyfikacyjnych, których zakres przedmiotowy uległ zmianie (poszerzeniu, zawężeniu) w stosunku do klasyfikacji stosowanej w 2026 r.

eprasa.pl 0703edbe00

Dzięki temu możliwe będzie zapewnienie większej poprawności i porównywalności danych planistycznych wykorzystywanych w projekcie budżetu na 2027 r.

2.1.5. Dostosowanie oprogramowania finansowo-księgowego jednostki do nowych podziałek klasyfikacji budżetowej

W jednostkach stosujących oprogramowanie komputerowe do planowania budżetowego trzeba wprowadzić do systemu nowe podziałki klasyfikacyjne, stosowane do opracowania materiałów planistycznych na 2027 r.

W oprogramowaniu finansowo-księgowym należy zapewnić, aby program do czasu sporządzenia sprawozdań z wykonania budżetu państwa i budżetów JST za 2026 r. wiązał plan i wykonanie dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów) z podziałkami starej klasyfikacji budżetowej. Natomiast powiązanie dotyczące planu i wykonania za 2027 r. od 1 stycznia 2027 r. powinno opierać się wyłącznie na nowej klasyfikacji budżetowej.

System finansowo-księgowy powinien umożliwiać rozdzielne stosowanie starej i nowej klasyfikacji w okresie przejściowym oraz pełne przejście na nowe podziałki od 1 stycznia 2027 r.

2.1.6. Zmiana polityki rachunkowości

Trzeba zmienić postanowienia polityki rachunkowości wszędzie tam, gdzie odwołuje się ona do podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków. Zmiany powinny wejść w życie 1 stycznia 2027 r. – niezależnie od tego, kiedy zostaną wprowadzone.

2.2. Terminy wykonania poszczególnych prac wdrożeniowych nowej klasyfikacji budżetowej

Przegląd dochodów i wydatków, opracowanie własnych jednostkowych kluczy przejścia, szkolenia pracowników i dostosowanie oprogramowania służącego do planowania budżetowego należy przeprowadzić niezwłocznie, jednak nie później niż przed terminem, w którym pracownicy jednostki muszą opracować materiały planistyczne do projektu budżetu na 2027 r. Przy wyznaczaniu terminów w harmonogramie kierownik jednostki powinien stosować odpowiednio terminy:

- wynikające z aktualnej noty budżetowej – w przypadku jednostek państwowych,
- określone przez zarząd JST w zarządzeniu w sprawie harmonogramu przygotowania materiałów planistycznych do projektu budżetu na 2027 r. – w przypadku jednostek samorządowych.

Kontrola prawidłowości przygotowania materiałów planistycznych musi się odbyć przed ich przedłożeniem właściwym odbiorcom.

Zmianę polityki rachunkowości należy wprowadzić od 1 stycznia 2027 r., z tym że zarządzenie w tej sprawie można wydać w 2026 r. lub na początku 2027 r.

eprasa.pl 0703edbe00

2.3. Osoby odpowiedzialne za wykonanie czynności wdrożeniowych w zakresie nowej klasyfikacji budżetowej

Kierownik jednostki powinien zaktualizować politykę rachunkowości oraz zadbać o właściwe działanie oprogramowania komputerowego. Ponadto powinien sprawować ogólny nadzór nad wdrażaniem nowej klasyfikacji budżetowej. Wykonanie pozostałych obowiązków wskazanych w zarządzeniu powinien powierzyć:

- **głównemu księgowemu** – w szczególności przegląd dochodów i wydatków, opracowanie własnych jednostkowych kluczy przejścia, przeprowadzenie szkoleń dla pracowników, opracowanie projektu zarządzenia w sprawie zmiany polityki rachunkowości, nadzór nad prawidłowym klasyfikowaniem dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów) w czasie planowania, wykonywania i sprawozdawczości w zakresie prac wykonywanych w jednostce jako całości,
- **kierownikom komórek merytorycznych** – nadzór nad prawidłowym stosowaniem nowej klasyfikacji dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów) w czasie planowania, wykonywania i sprawozdawczości w zakresie prac wykonywanych w podległych im komórkach.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 68, art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2026 r. poz. 582)
- rozporządzenie Ministra Finansów z 13 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 984; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1857)
- projekt z 2 czerwca 2026 r. rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej – *dostępny na RCL*

inforlex.pl

W wydaniu cyfrowym na bieżąco wyjaśniamy wszystkie zmiany przepisów!

W PORADNIKU Rachunkowości Budżetowej znajdziesz:
✓ bieżący numer i codzienne aktualności
✓ praktyczną wyszukiwarkę
✓ archiwum numerów
✓ merytoryczne dodatki, ściągi księgowego

▶ Jeśli nie masz dostępu, zadzwoń do BOK – 22 761 30 30 lub 801 626 666

eprasa.pl 0703edbe00

3 Nowa klasyfikacja budżetowa a polityka rachunkowości

Czy w związku z wprowadzeniem nowej klasyfikacji budżetowej konieczna jest zmiana polityki rachunkowości jednostki?

Tak, jednostki powinny zaktualizować politykę rachunkowości w zakresie, w jakim jej postanowienia odwołują się do określonych podziałek klasyfikacji budżetowej.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do stosowania klasyfikacji budżetowej przy tworzeniu planów finansowych, ich wykonywaniu, ewidencji księgowej operacji gospodarczych i finansowych oraz sprawozdawczości budżetowej, na podstawie art. 39 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

W polityce rachunkowości, ustalanej na podstawie art. 10 ust. 1 i 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, nie zamieszcza się postanowień potwierdzających obowiązek stosowania klasyfikacji budżetowej, ani nie można go wyłączyć. Dokumentacja ta może jednak wymagać aktualizacji w przypadku, gdy zawiera odniesienia do podziałek klasyfikacji budżetowej, które uległy zmianie. Takie postanowienia zawiera najczęściej zakładowy plan kont – przy opisie zasad prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych księgi głównej.

PRZYKŁAD

Ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie" prowadzi się według podziałek klasyfikacji planu finansowego w szczegółowości: część (jednostki państwowe), dział, rozdział, paragraf.

Przy opisie funkcjonowania kont zespołu 4 podaje się typowe powiązania poszczególnych kont rodzajowych z paragrafami klasyfikacji budżetowej wydatków, występujące w danym rodzaju jednostek organizacyjnych.

Przykładowo, dla konta 401 „Zużycie materiałów i energii" są to koszty odpowiadające wydatkom zaliczanym do paragrafów:

- **421** „Zakup materiałów i wyposażenia",
- **426** „Zakup energii",
- **419** „Nagrody konkursowe" (w formie rzeczowej),
- **422** „Zakup środków żywności",
- **423** „Zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych",
- **424** „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek",
- **425** „Zakup sprzętu i uzbrojenia" (niezaliczanego do środków trwałych).

W jednostkach organizacyjnych, w których występują takie rozwiązania jak w **przykładzie**, po zmianie klasyfikacji budżetowej **wymagana jest aktualizacja zakładowego planu kont – należy podać powiązania z nowymi podziałkami klasyfikacji budżetowej. Zmiany w tym zakresie powinny wejść w życie 1 stycznia 2027 r.**

eprasa.pl 0703edbe00

Nie ma konieczności zmiany polityki rachunkowości, jeżeli zawiera ona jedynie ogólne odniesienia do klasyfikacji budżetowej, np. „Ewidencja szczegółowa do konta 130 jest prowadzona w szczegółowości planu finansowego dochodów i wydatków budżetowych". W takim przypadku od 1 stycznia 2027 r. stosuje się przepisy nowej klasyfikacji budżetowej. Nie ma również obowiązku wskazywania w polityce rachunkowości konkretnych podziałek klasyfikacji ani powoływania dokładnie przepisów aktualnego rozporządzenia w tym zakresie, tj. nowego rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

Podsumowując, zmiana klasyfikacji budżetowej oznacza przede wszystkim konieczność uporządkowania rozwiązań w obszarze ewidencji księgowej i dokumentacji wewnętrznej, przy czym zakres zmian w polityce rachunkowości zależy od stopnia jej powiązania z podziałkami klasyfikacyjnymi:

- zmiana klasyfikacji budżetowej co do zasady wymaga weryfikacji i aktualizacji polityki rachunkowości wyłącznie w zakresie, w jakim zawiera ona odwołania do konkretnych podziałek klasyfikacyjnych,
- znaczenie ma zakładowy plan kont, który – w przypadku występowania powiązań z paragrafami klasyfikacji budżetowej – powinien zostać dostosowany do nowych podziałek obowiązujących od 1 stycznia 2027 r.,
- aktualizacja dotyczy w szczególności jednostek, w których ewidencja księgowa jest powiązana z klasyfikacją budżetową na poziomie szczegółowym (np. w ramach ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych),
- nie ma obowiązku wprowadzania do polityki rachunkowości szczegółowych wykazów podziałek klasyfikacyjnych ani powoływania aktualnego rozporządzenia, jeżeli dokument zawiera jedynie ogólne odesłanie do klasyfikacji budżetowej,
- w przypadku ogólnych zapisów odnoszących się do klasyfikacji budżetowej, od 1 stycznia 2027 r. automatycznie stosuje się nową klasyfikację bez konieczności zmiany treści polityki rachunkowości.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 39 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 480)
- art. 10 ust. 1 i 2 ustawy 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 20 kwietnia 2026 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2026 r. poz. 582)

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

eprasa.pl 0703edbe00

Od redakcji PRB: W nawiązaniu do przedstawionych zasad aktualizacji polityki rachunkowości w związku ze zmianą klasyfikacji budżetowej, zwracamy uwagę na nowe regulacje, które dotyczą powiązań między klasyfikacją budżetową a kontami księgowymi.

Od 14 kwietnia 2026 r. obowiązuje dodany do ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych nowy art. 40a w brzmieniu:

Art. 40a. Minister Finansów publikuje w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu go obsługującego wytyczne w zakresie przypisywania paragrafów, o których mowa w art. 39 ust. 1 pkt 2, do kont księgowych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 40 ust. 4, w celu zapewnienia jednolitego ewidencjonowania danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

Przepis ten wprowadza obowiązek publikowania przez Ministra Finansów wytycznych dotyczących powiązania paragrafów klasyfikacji budżetowej z kontami księgowymi. Obecnie plany kont są określone w załącznikach do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 ze zm.).

Jak wynika z uzasadnienia do wprowadzonej regulacji, wytyczne mają stanowić praktyczne narzędzie wspomagające jednostki sektora finansów publicznych w prawidłowym przypisywaniu paragrafów klasyfikacji budżetowej do kont księgowych oraz zapewnić jednolite ewidencjonowanie danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

W związku z wejściem w życie wskazanego przepisu redakcja „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej" zwróciła się do Ministerstwa Finansów z prośbą o udzielenie informacji:

1. Czy Ministerstwo Finansów prowadzi obecnie prace nad wytycznymi, o których mowa w ww. art. 40a ustawy o finansach publicznych?
2. W jakim terminie planowana jest publikacja tych wytycznych?
3. Jaką formę będą miały te wytyczne (np. tabela powiązań paragrafów z kontami księgowymi, objaśnienia, materiały informacyjne)?
4. Czy wytyczne będą obejmowały wszystkie paragrafy klasyfikacji budżetowej, czy też wyłącznie wybrane obszary?

Odpowiedź opublikujemy na łamach PORADNIKA zaraz po jej otrzymaniu.

4 Publikowanie w CRU JSFP informacji o umowach na dostawę mediów (energia elektryczna, gaz, woda, usługi telekomunikacyjne)

Od **1 lipca 2026 r.** jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane są do udostępniania w Centralnym Rejestrze Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (dalej: CRU JSFP) informacji o zawieranych umowach. Wymóg ten wynika z art. 34a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp), a zasady szczegółowe – z rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 30 marca 2026 r. w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (dalej: rozporządzenie w sprawie CRU JSFP). Nowy obowiązek dotyczy jednostek wskazanych w art. 9 uofp.

W praktyce wiele wątpliwości budzi sposób postępowania z umowami na dostawę mediów, m.in. kiedy **umowy na dostawę mediów** (energia elektryczna, gaz, ciepło, woda, usługi telekomunikacyjne – telefonia, internet, transmisja danych) podlegają publikacji

eprasa.pl 0703edbe00

w CRU JSFP, a kiedy nie, jak ustalić ich wartość, gdy rozliczenie następuje według faktycznego zużycia, a także jak postąpić w przypadku umów zawartych na czas nieoznaczony. Pytania dotyczą również umów zawartych przed 1 lipca 2026 r., aneksów do takich umów oraz sytuacji, gdy jedna umowa obejmuje kilka jednostek organizacyjnych.

4.1. Czy umowy mediowe podlegają wpisowi do CRU JSFP

Co do zasady **tak**. Umowy mediowe spełniają obie przesłanki określone w art. 34a ust. 1 uofp:

1) stanowią zamówienie w rozumieniu art. 7 pkt 32 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (dalej: Pzp), jako odpłatna umowa między zamawiającym (jednostką) a wykonawcą, której przedmiotem jest nabycie dostaw lub usług,
2) zostały zawarte w formie pisemnej, dokumentowej, elektronicznej lub innej formie szczególnej.

Energia, woda i gaz są wprost wymienione w definicji „dostaw" (art. 7 pkt 4 Pzp), natomiast usługi telekomunikacyjne kwalifikują się jako „usługi" (art. 7 pkt 28 Pzp). Jak podkreślono w uzasadnieniu do rozporządzenia w sprawie CRU JSFP, dla obowiązku publikacji **bez znaczenia pozostaje wartość umowy**. Rejestrowi podlega każda umowa odpłatna, choćby o wartości 1 grosza, niezależnie od tego, czy zawarto ją w trybie Pzp, czy z wyłączeniem stosowania tej ustawy.

4.2. Najważniejsza cezura czasowa – 1 lipca 2026 r.

Najistotniejsza zasada brzmi: **obowiązek publikacji dotyczy wyłącznie umów zawartych od 1 lipca 2026 r.**

To istotne uproszczenie dla jednostek, ponieważ dostawy energii, gazu, wody oraz usług telekomunikacyjnych są zwykle realizowane na podstawie umów zawartych wiele miesięcy, a niekiedy nawet lat, wcześniej. W praktyce oznacza to, że od 1 lipca 2026 r. znaczna część jednostek nie będzie zobowiązanych do wprowadzania do CRU JSFP informacji dotyczących większości już obowiązujących umów na media, co w istotny sposób ograniczy zakres nowych obowiązków.

Umów mediowych zawartych przed 1 lipca 2026 r. nie wpisuje się do rejestru – nawet jeżeli nadal obowiązują, są realizowane i generują wydatki publiczne.

Potwierdza to także uzasadnienie do rozporządzenia w sprawie CRU JSFP. Co więcej, system teleinformatyczny CRU JSFP technicznie uniemożliwi wpisanie daty zawarcia umowy sprzed 1 lipca 2026 r. – kalendarz w polu „data zawarcia umowy" jest ograniczony od dołu tą datą.

Należy także pamiętać, że **aneksy zawarte po 1 lipca 2026 r. do umów podpisanych przed tą datą nie podlegają odrębnemu wpisowi** – niezależnie od ich treści (zmiana

eprasa.pl 0703edbe00

ceny, przedłużenie okresu, zmiana zakresu). Decydujące znaczenie ma data zawarcia umowy pierwotnej, a aneks stanowi jej integralną część.

4.3. Jak postępować, gdy jednostka zawrze umowę mediową po 1 lipca 2026 r.

Umowy mediowe charakteryzują się specyfiką rodzącą najczęstsze wątpliwości: brak z góry określonej kwoty (rozliczenie według taryfy), czas nieoznaczony, wykonanie rozpoczynane w okresie późniejszym niż dzień zawarcia.

4.3.1. Wartość umowy, gdy brak kwoty w treści

Jeżeli wartość umowy nie została w niej określona, wartość tę stanowi **łączna wysokość środków, które jednostka zamierza przeznaczyć na realizację umowy** (§ 2 ust. 2 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP). W praktyce wartość tę szacuje się na podstawie danych historycznych (zużycie z lat ubiegłych) oraz aktualnych stawek taryfowych, z ewentualnym uwzględnieniem planowanych zmian zapotrzebowania. Szacunek powinien zostać udokumentowany – zaleca się sporządzenie notatki z wyliczeniem.

Wartość podaje się **w złotych netto** (bez VAT) – nawet wówczas, gdy w samej umowie strony posługują się kwotą brutto (§ 2 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP).

4.3.2. Umowy bezterminowe – okres 48 miesięcy

Dla umów na czas nieoznaczony wartość określa się **za okres pierwszych 48 miesięcy wykonywania umowy** (§ 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP). W uzasadnieniu do tego rozporządzenia sprecyzowano, że 48 miesięcy liczy się **od dnia rozpoczęcia wykonywania umowy, a nie od daty jej zawarcia**. Chociaż bardzo często dzień zawarcia umowy jest tożsamy z dniem rozpoczęcia jej realizacji, to zdarzają się przypadki, w których są to różne daty. Przykład wskazany w uzasadnieniu dotyczy właśnie umów telekomunikacyjnych: jeżeli jednostka zawiera umowę na telefonię komórkową na kilka tygodni przed rozpoczęciem świadczenia usług (aby zapewnić ciągłość przy zmianie operatora), okres przygotowania – jako nieodpłatny – nie wlicza się do 48 miesięcy.

W systemie CRU JSFP, w polu dotyczącym okresu obowiązywania umowy, zaznacza się opcję „czas nieoznaczony" – **nie należy wymyślać sztucznej daty końcowej**. Należy domniemywać, że status umowy zmienia się z aktywnej na nieaktywną dopiero po faktycznym zakończeniu stosunku prawnego.

4.3.3. Realizacja umowy nie wpływa na wartość

Wysokość środków faktycznie wydatkowanych pozostaje bez wpływu na wartość umowy wpisaną w rejestrze (§ 2 ust. 3 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP). Nawet jeżeli rzeczywiste zużycie energii okaże się znacznie wyższe lub niższe od szacunku – **wartości w CRU JSFP nie aktualizuje się**. Aktualizacja następuje wyłącznie w razie zmiany

eprasa.pl 0703edbe00

samej umowy (aneks, cesja, wypowiedzenie, korekta błędu) w terminie 30 dni od zaistnienia przyczyny (art. 34a ust. 10 uofp). Sama zmiana taryfy zatwierdzona przez URE nie powoduje obowiązku aktualizacji, chyba że strony zawrą w tym zakresie aneks.

4.3.4. Przykłady liczbowe szacowania wartości umowy

Na trzech przykładach zilustrowano sposób ustalania wartości umowy mediowej dla potrzeb wpisu do CRU JSFP. Przedstawiają one sposób obliczania wartości umów mediowych w różnych konfiguracjach – zarówno dla umów bezterminowych, jak i zawartych na czas określony. Kwoty mają charakter wyłącznie ilustracyjny i służą zobrazowaniu mechanizmu kalkulacji.

PRZYKŁAD

Lp.	Umowa	Sposób wyliczenia wartości	Wartość netto
1	Dostawa energii elektrycznej dla urzędu gminy – umowa bezterminowa, rozliczana według taryfy	Zużycie historyczne: 50 000 kWh/rok × cena z taryfy 0,80 zł/kWh = 40 000 zł netto rocznie + opłaty dystrybucyjne ok. 12 000 zł = 52 000 zł netto rocznie × 48 miesięcy (4 lata) wykonywania umowy	208 000 zł netto
2	Dostawa gazu ziemnego dla zespołu szkół – umowa bezterminowa, ogrzewanie sezonowe	Zużycie historyczne: 25 000 m^3/rok × cena (z dystrybucją) 2,50 zł/m^3 = 62 500 zł netto rocznie × 48 miesięcy wykonywania umowy	250 000 zł netto
3	Usługi telekomunikacyjne (telefonia komórkowa + Internet) – umowa terminowa na 24 miesiące	20 numerów × 30 zł/miesiąc = 600 zł + Internet 200 zł = 800 zł netto/miesięcznie × 24 miesiące okresu obowiązywania umowy	19 200 zł netto

Każdy szacunek powinien być udokumentowany. Warto sporządzić notatkę służbową zawierającą:

- dane historyczne zużycia z lat ubiegłych (np. z faktur),
- aktualne stawki taryfowe (np. z taryfy),
- ewentualne korekty wynikające z planowanych zmian zapotrzebowania (np. nowy budynek),
- wskazanie okresu kalkulacji (48 miesięcy lub okres oznaczony).

4.3.5. Jak ustalić wartość umowy w typowych sytuacjach – zestawienie

W praktyce występują różne modele określania wynagrodzenia w umowach, co wpływa na sposób ustalenia ich wartości na potrzeby CRU JSFP. Oto najczęściej występujące sytuacje wraz z zasadami kalkulacji:

eprasa.pl 0703edbe00

Rodzaje umów i parametry	Sposób ustalenia wartości umowy
Umowa zawiera konkretną kwotę wynagrodzenia	Wpisuje się kwotę wskazaną w umowie – w wartości netto
Umowa zawiera maksymalny limit zobowiązania	Wpisuje się wartość limitu
Umowa rozliczana według taryfy lub cennika – brak kwoty	Podaje się wartość szacunkową: zużycie historyczne × stawki taryfowe
Umowa rozliczana według faktycznego zużycia (np. media)	Podaje się wartość szacunkową na podstawie historycznych poziomów zużycia
Umowa zawiera prawo opcji	W wartości umowy uwzględnia się wartość opcji (§ 2 ust. 4 pkt 1 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP)
Umowa przewiduje wznowienia	W wartości umowy uwzględnia się wartość wznowień
Umowa na czas nieoznaczony	Wartość umowy liczy się za pierwsze 48 miesięcy wykonywania umowy
Umowa na czas oznaczony (np. 2 lata)	Podaje się wartość za cały okres obowiązywania umowy
Umowa „do wyczerpania środków”	Wpisuje się najdłuższy przewidywany okres realizacji
Brutto czy netto	Zawsze netto (bez VAT) – nawet gdy w umowie podano kwotę brutto
Waluta	Zawsze w PLN, z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku

4.3.6. Umowy wielopodmiotowe (np. wspólne zamówienia gminne)

W praktyce często występują sytuacje, w których jedna umowa obejmuje kilka jednostek, np. gmina zawiera **jedną umowę** na dostawę energii elektrycznej dla swoich jednostek organizacyjnych (10 szkół). W takim przypadku pojawia się pytanie, kto wprowadza tę umowę do CRU JSFP – wójt (burmistrz, prezydent miasta) czy też obowiązek ten spoczywa na poszczególnych dyrektorach szkół korzystających z dostaw?

Odpowiedź wynika z art. 34a ust. 3 uofp – obowiązek udostępnienia informacji o umowie w CRU JSFP spoczywa **na kierowniku każdej jednostki, której plan finansowy obciąża dana umowa**. W praktyce oznacza to, że:

- **każdy dyrektor szkoły osobno** dokonuje wpisu w CRU JSFP – w zakresie wartości obciążającej jego plan finansowy (np. każda szkoła wpisuje swoją część szacowanego zużycia),
- **wójt (burmistrz, prezydent miasta)** dokonuje wpisu wyłącznie wtedy, gdy część wartości umowy obciąża plan finansowy urzędu gminy (np. dostawa prądu dla budynku urzędu).

eprasa.pl 0703edbe00

Sama okoliczność, że umowa została podpisana przez jedną osobę (np. wójta), nie zwalnia poszczególnych kierowników z obowiązku publikacyjnego. Każdy wpis dotyczy **tej samej umowy** jako bazowego dokumentu, lecz obejmuje tylko tę jej część, która obciąża plan finansowy konkretnej jednostki.

Analogicznie postępuje się przy umowach zawieranych na rzecz jednostek przez podmioty zewnętrzne (np. centra usług wspólnych) – obowiązek wpisu spoczywa na kierowniku jednostki, na której rzecz umowę zawarto, a nie na podmiocie zawierającym umowę.

4.4. Praktyczne wskazówki w zakresie umów mediowych – co, kiedy i jak raportować w CRU JSFP

Przygotowane zestawienie porządkuje najczęstsze przypadki raportowania umów mediowych w CRU JSFP wraz z przypisaniem właściwych zasad postępowania i podstaw prawnych:

Stan faktyczny	Reguła postępowania	Podstawa prawna/wyjaśnienie
Umowa mediowa zawarta po 1 lipca 2026 r.	Wpis do CRU JSFP obowiązkowy	Art. 34a ust. 1 uofp
Umowa mediowa zawarta przed 1 lipca 2026 r.	Wpis niewymagany	Uzasadnienie do projektu rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Aneks do umowy sprzed 1 lipca 2026 r.	Wpis niewymagany	Uzasadnienie do projektu rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Aneks do umowy zawartej po 1 lipca 2026 r.	Aktualizacja istniejącego wpisu w terminie 30 dni od dnia zawarcia aneksu	Art. 34a ust. 10 uofp
Wartość przy braku kwoty w umowie	Szacunek (zużycie historyczne × taryfa)	§ 2 ust. 2 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Wartość netto czy brutto umowy	Netto (bez VAT)	§ 2 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Umowa bezterminowa	48 miesięcy od rozpoczęcia wykonywania umowy	§ 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Wzrost zużycia w toku realizacji umowy	Brak aktualizacji wpisu	§ 2 ust. 3 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP
Faktura miesięczna za media	Nie jest umową – nie podlega wpisowi	Art. 34a ust. 1 pkt 2 uofp
Termin na wpis informacji o umowie w CRU JSFP	Niezwłocznie – 30 dni od zawarcia umowy	Art. 34a ust. 10 uofp

eprasa.pl 0703edbe00

4.5. Najczęstsze pytania (Q&A) w zakresie ujawniania umów w CRU JSFP

4.5.1. Aneks do umowy z 2023 r. – czy wymaga wpisu do CRU JSFP

Jednostka realizuje umowę na prąd z 2023 r. Obecnie dostawca przedstawił aneks zmieniający cenę od 2027 r. Czy taki aneks trzeba wpisać do CRU JSFP?

Nie, aneksy do umów zawartych **przed 1 lipca 2026 r.** nie podlegają odrębnemu wpisowi do CRU JSFP – niezależnie od ich treści. Decyduje data zawarcia umowy pierwotnej. Wpis byłby wymagany dopiero wówczas, gdyby strony zawarły **w pełni nową umowę** (a nie aneks do dotychczasowej)I

4.5.2. Umowa abonamentowa na Internet zawarta online – czy podlega wpisowi do CRU JSFP

Jednostka ma umowę abonamentową na Internet zawartą za pośrednictwem formularza online z potwierdzeniem e-mail. Czy umowę tę należy ujawnić w CRU JSFP?

Tak, jeżeli umowę abonamentową na Internet zawarto po 1 lipca 2026 r., należy ujawnić ją w CRU JSFP.

Złożenie zamówienia w formie e-maila lub poprzez wypełnienie formularza na stronie internetowej (z potwierdzeniem akceptacji) stanowi zawarcie umowy **w formie dokumentowej** w rozumieniu art. 77[2] ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, który stanowi, że:

§ *Do zachowania dokumentowej formy czynności prawnej wystarcza złożenie oświadczenia woli w postaci dokumentu, w sposób umożliwiający ustalenie osoby składającej oświadczenie.*

Forma dokumentowa jest jedną z form wymienionych w art. 34a ust. 1 pkt 2 uofp, a zatem informacje o takiej umowie podlegają wpisowi w CRU JSFP.

4.5.3. Przekroczenie szacunkowej wartości umowy w CRU JSFP – czy należy aktualizować wpis

Jeśli np. po upływie roku okaże się, że jednostka faktycznie poniosła wydatki na energię elektryczną trzykrotnie wyższe niż wartość, która została podana do CRU JSFP, czy należy zaktualizować wpis w rejestrze?

Nie, samo przekroczenie szacunkowej wartości w toku realizacji umowy **nie obliguje** do aktualizacji wpisu w CRU JSFP (§ 2 ust. 3 rozporządzenia w sprawie CRU JSFP). Wartość wykazana w rejestrze pozostaje niezmieniona.

eprasa.pl 0703edbe00

Obowiązek aktualizacji powstaje wyłącznie wówczas, gdy strony **zawarły aneks** zwiększający limit zobowiązania – wówczas wpis należy zaktualizować w terminie 30 dni od podpisania aneksu.

4.5.4. Umowa gminy na dostawę energii dla szkół, przedszkoli i OPS – kto dokonuje wpisu do CRU JSFP

Gmina zawiera jedną umowę na dostawę energii elektrycznej dla swoich jednostek organizacyjnych (kilku szkół i dwóch przedszkoli oraz ośrodka pomocy społecznej). Kto w takim przypadku wpisuje umowę do CRU JSFP – każda jednostka czy gmina jako strona tej umowy?

Wpisu do CRU JSFP dokonuje **każdy dyrektor szkoły (przedszkola) oraz kierownik ośrodka pomocy społecznej osobno** – w zakresie wartości obciążającej plan finansowy danej jednostki – szkoły/przedszkola (art. 34a ust. 3 uofp).

Wójt dokonuje wpisu jedynie wtedy, gdy część wartości obciąża plan finansowy urzędu gminy. Sam fakt podpisania umowy przez wójta nie zwalnia kierowników jednostek z obowiązku publikacyjnego. Decydujące znaczenie ma przypisanie wydatku do właściwego planu finansowego.

4.5.5. Faktura miesięczna za prąd – czy każdą należy wpisać do CRU JSFP

W praktyce rozliczenia za media mają charakter cykliczny i powtarzalny, a ich wysokość może się zmieniać w zależności od zużycia. Czy każda faktura to odrębna umowa podlegająca wpisowi do CRU JSFP?

Nie, faktura nie jest umową w rozumieniu przepisów dotyczących CRU JSFP – pełni wyłącznie funkcję dokumentu księgowego, potwierdzającego wykonanie wcześniej zawartej umowy. Nie jest nowym zobowiązaniem, lecz odzwierciedla realizację już istniejącego stosunku prawnego.

Wpisowi w rejestrze podlega sama umowa, na podstawie której wystawiane są kolejne faktury, pod warunkiem że została zawarta po 1 lipca 2026 r. Dodatkowym wymogiem jej ujęcia w CRU JSFP jest zachowanie wymaganej przepisami formy.

Oznacza to, że comiesięczne faktury nie generują nowych obowiązków publikacyjnych ani nie stanowią podstawy do kolejnych wpisów w rejestrze.

4.6. Podsumowanie

Umowy na dostawę mediów zawarte przez JSFP **od 1 lipca 2026 r.** podlegają obowiązkowi publikacji w CRU JSFP – jako zamówienia w rozumieniu Pzp – niezależnie od ich wartości i trybu zawarcia. Umów zawartych przed tą datą **nie wpisuje się**, a system teleinformatyczny CRU JSFP technicznie wyklucza taką możliwość – trwających kontraktów nie trzeba zatem rewidować pod kątem CRU JSFP.

eprasa.pl 0703edbe00

Dla umów zawartych po 1 lipca 2026 r. wartość określa się jako prognozowane wynagrodzenie wykonawcy za cały okres obowiązywania umowy (przy umowach bezterminowych – za pierwsze 48 miesięcy ich wykonywania), w kwocie netto, na podstawie zużycia historycznego i aktualnych stawek taryfowych. Faktyczne wydatki ponoszone w toku realizacji nie wpływają na wartość ujętą w rejestrze – aktualizacja następuje wyłącznie w razie zmiany samej umowy.

Wpisu w CRU JSFP jednostki powinny dokonywać **niezwłocznie – w terminie 30 dni** od dnia zawarcia umowy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 34a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- art. 7 pkt 32 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- art. 77[2] ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 184)
- § 2 ust. 1, 2, 3 i ust. 4 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 30 marca 2026 r. w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (Dz.U. z 2026 r. poz. 440)

©℗

mec. Ewa Plesnarowicz-Durska

radczyni prawna, właścicielka Kancelarii Radcy Prawnego, członkini Okręgowej Izby Radców Prawnych w Rzeszowie. Autorka komentarzy: „Prawo o ustroju sądów administracyjnych" oraz „Ustawa o pracownikach urzędów państwowych". Świadczy doradztwo prawne dla podmiotów publicznych, w tym dla jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych, a także dla spółek prawa handlowego, fundacji rodzinnych i stowarzyszeń. Posiada kilkunastoletnie doświadczenie jako trener i wykładowca

Czy wiesz, że…

Osoba pracująca przy monitorze ekranowym na każdą godzinę pracy ma **prawo do pięciominutowej przerwy.** Uprawnienie to przysługuje wyłącznie osobom, które pracują przy monitorze ekranowym przez co najmniej połowę dobowego wymiaru ich czasu pracy. Nie jest przerwą w pracy, tylko czasem na odpoczynek. W tym czasie pracownik może wykonywać inne obowiązki, o ile nie wymagają pracy z komputerem. Nie można tych przerw łączyć.

9 czerwca 2026 r. Rada Ministrów przyjęła propozycję podwyższenia **minimalnego wynagrodzenia za pracę od 1 stycznia 2027 r.** do **4950 zł brutto**, czyli o 144 zł (3%) więcej niż obecnie. Proponowana **minimalna stawka godzinowa** ma wynieść **32,30 zł brutto** (obecnie 31,40 zł brutto).
Propozycja zostanie przekazana do Rady Dialogu Społecznego, która ma 30 dni na wypracowanie wspólnego stanowiska. Ostateczna wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę na 2027 r. powinna zostać ogłoszona **do 15 września 2026 r.** w Monitorze Polskim.

eprasa.pl 0703edbe00

5 Czy JST przy udzielaniu pożyczek szpitalom działa w charakterze podatnika VAT – najnowsza interpretacja KIS a dotychczasowe podejście i praktyka

W praktyce sporne jest, czy JST przy udzielaniu pożyczek szpitalom w ramach realizacji zadań z zakresu ochrony zdrowia działa jako organ władzy publicznej, czy jako podatnik VAT świadczący odpłatne usługi finansowe. **Wątpliwości dotyczą przede wszystkim skutków pobierania opłat manipulacyjnych i odsetek.**

Najnowsza interpretacja KIS z 2026 r. potwierdza, że nawet incydentalne i niekomercyjne udzielanie pożyczek przez JST może zostać uznane za odpłatne świadczenie usług podlegające VAT, jeżeli występuje bezpośredni związek między czynnością a wynagrodzeniem w postaci opłat lub odsetek, co prowadzi do rozbieżności względem wcześniejszego podejścia akcentującego wyłącznie publicznoprawny charakter tych działań.

Jednostka samorządu terytorialnego – województwo (JST), wykonując zadania publiczne dla podmiotów leczniczych prowadzonych w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ), jest organem tworzącym i prowadzącym. SPZOZ są podmiotami leczniczymi niebędącymi przedsiębiorcami, działającymi na podstawie ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (dalej: ustawa o działalności leczniczej), innych przepisów obowiązującego prawa oraz statutu.

SPZOZ nie świadczą usług na rzecz województwa, tylko jako wojewódzkie osoby prawne realizują zadania publiczne województwa przez udzielanie świadczeń zdrowotnych osobom, które potrzebują tych świadczeń. Ich fundamentalnym celem jest udzielanie ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych i usług medycznych w ramach kontraktów zawartych z NFZ.

Zgodnie z art. 262 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych województwo jest uprawnione do dokonywania czynności prawnych polegających na udzielaniu pożyczek podmiotom leczniczym. Pożyczki te mogą służyć finansowaniu lub spłacie zobowiązań związanych z realizacją działalności statutowej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków NFZ.

Udzielanie pożyczek następuje w granicach obowiązujących przepisów, na uzasadniony wniosek, podmiotom leczniczym prowadzonym w formie SPZOZ, w celu zapewnienia ciągłości realizacji zadań publicznych województwa. Podmiot leczniczy ma obowiązek zwrotu udzielonej pożyczki we wskazanym terminie oraz pokrycia kosztów opłaty manipulacyjnej, gdy przewiduje to zawarta umowa pożyczki.

W świetle tego można byłoby przyjąć, że dana czynność stanowi realizację zadania publicznego, a tym samym nie powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. **Odmienne stanowisko zajął jednak Dyrektor KIS w najnowszej interpretacji indywidualnej z 14 kwietnia 2026 r. (nr 0112-KDIL1-1.4012.24.2026.2.AB).**

eprasa.pl 0703edbe00

W przedmiotowej sprawie województwo udziela pożyczek SPZOZ, realizując tym samym swoje zadania w zakresie świadczeń na podstawie kontraktów z NFZ. Udzielane pożyczki mają charakter wyjątkowy, i co najważniejsze, nie są komercyjne. W zawieranych umowach pożyczki z podmiotami leczniczymi przewiduje się również takie koszty, jak opłata manipulacyjna, odsetki od kapitału w okresie karencji spłaty pożyczki. Odsetki za opóźnienie w spłacie pożyczki mają charakter dyscyplinujący, którego głównym celem jest zapewnienie terminowych spłat rat pożyczki.

Udzielanie pożyczek przez województwo ma charakter incydentalny i następuje na wniosek podmiotów leczniczych w celu spłaty zobowiązań niezbędnych do zapewnienia ich funkcjonowania. **SPZOZ nie świadczą usług na rzecz województwa, lecz realizują jego zadania publiczne poprzez udzielanie świadczeń zdrowotnych zgodnie z ustawą o działalności leczniczej.**

Pożyczki udzielane są w związku z trudną sytuacją finansową podmiotów leczniczych i koniecznością zapewnienia ciągłości świadczeń oraz dostępu mieszkańców do opieki zdrowotnej. Nie mają one charakteru komercyjnego, a ich przyznanie zależy od indywidualnej oceny sytuacji oraz decyzji zarządu województwa, przy uwzględnieniu możliwości finansowych stron.

Zdaniem województwa realizuje ono zadania własne w zakresie ochrony zdrowia, nie działa jako profesjonalny przedsiębiorca, którego działalność podstawowa to udzielanie pożyczek. Obowiązki te wynikają z przepisów prawa, a celem udzielania pożyczek nie jest osiągnięcie zysku, lecz zapewnienie płynności finansowej podmiotów leczniczych. Jednocześnie nie dochodzi do zakłócenia konkurencji, ponieważ wsparcie to kierowane jest do ściśle określonego kręgu podmiotów, które nie mają charakteru powszechnie dostępnego.

W konsekwencji czynności te, wykonywane w ramach zadań własnych województwa, wraz z pobieraniem opłat czy odsetek o publicznoprawnym charakterze, nie powinny być traktowane jako świadczenie usług podlegające opodatkowaniu VAT. Mimo cywilnoprawnej formy pożyczki, decydujące znaczenie ma ich publiczny charakter i funkcja związana z realizacją zadań publicznych.

Jednak takie podejście zostało zanegowane przez KIS. Pierwszym elementem, który został zinterpretowany przez organy podatkowe w odmienny sposób, było uznanie, że **sam fakt realizacji przez województwo zadań z zakresu ochrony zdrowia nie wyłącza automatycznie odpłatnego udzielenia pożyczki z opodatkowania VAT**, zwłaszcza gdy między pożyczką a pobieraną opłatą manipulacyjną lub odsetkami istnieje bezpośredni związek o charakterze wynagrodzeniowym, a podobne czynności mogą być wykonywane również przez inne podmioty.

Z racji tego, że województwo wykonuje na podstawie umowy cywilnoprawnej określone czynności na rzecz konkretnego szpitala za odpłatnością, możliwe jest wskazanie bezpośredniego świadczenia na rzecz określonego nabywcy, co w ocenie organów podatkowych jest świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r.

eprasa.pl 0703edbe00

o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Województwo działa w tym zakresie jako podatnik VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 tej ustawy.

W jaki sposób określić właściwą podstawę opodatkowania oraz jaką zastosować stawkę, mając na uwadze elementy wchodzące w skład umowy pożyczki, tj. opłatę manipulacyjną oraz odsetki za opóźnienie w spłacie?

Podstawa opodatkowania w omawianym przypadku powinna być określona zgodnie z art. 29a ustawy o VAT, który stanowi, że:

§ *Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.*

W przypadku udzielonej pożyczki podstawę opodatkowania stanowić będzie opłata manipulacyjna, o ile wynika ona z zawartej umowy pożyczki. Jeśli w umowie wskazano odsetki od pożyczki (przyjmujące charakter wynagrodzenia za świadczoną usługę), powinny one również być brane pod uwagę w określeniu prawidłowej podstawy opodatkowania. Podejście to jest **zgodne z interpretacją indywidualną Dyrektora KIS z 5 lutego 2025 r. (nr 0111-KDIB3-1.4012.649.2024.3.MG)**

Udzielający pożyczki (województwo) ma możliwość zastosowania stawki zwolnieniowej do przedmiotowej transakcji na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT, zgodnie z którym *zwalnia się od podatku usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę.*

Odrębną kwestię stanowią odsetki za nieterminową spłatę, naliczane w sytuacji, gdy podmiot leczniczy nie wywiązuje się ze swoich obowiązków w zakresie terminowego regulowania rat pożyczki. Odsetki te nie wchodzą do podstawy opodatkowania i nie stanowią ekwiwalentu za świadczenie usług – mają charakter karny i nie podlegają przepisom art. 5 ustawy o VAT.

W konsekwencji kwalifikacja pożyczek udzielanych przez JST szpitalom wymaga każdorazowo analizy okoliczności konkretnej sprawy, w szczególności charakteru wynagrodzenia oraz relacji między JST a beneficjentem, ponieważ granica między realizacją zadania publicznego a działalnością opodatkowaną VAT pozostaje w tym zakresie nieostra.

PODSTAWA PRAWNA:

- ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 156)
- art. 262 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- art. 5, art. 8 ust. 1, art. 15, art. 29a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)

©℗

Mateusz Musiol
ekspert w zakresie rozliczeń VAT

eprasa.pl 0703edbe00

Wyjaśnienia urzędowe

1 System kaucyjny w szkołach – zasady rozliczania, klasyfikacja budżetowa oraz sprawozdanie Rb-N

PYTANIE JEDNOSTKI

Zespół Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu jest jednostką oświatową podległą Województwu Śląskiemu.Szkoła działa głównie na podstawie ustawy – Prawo oświatowe oraz ustawy o finansach publicznych.W skład Zespołu Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu wchodzi szkoła podstawowa oraz liceum ogólnokształcące. Szkoła posiada również internat zapewniający całodzienne wyżywienie wychowanków internatu, przygotowywane w kuchni szkolnej. Z posiłków w formie obiadów korzystają zapisani przez rodziców uczniowie szkoły podstawowej, liceum, wychowankowie internatu (w ich przypadku całodzienne wyżywienie) oraz nauczyciele. Szkoła w ramach zakupu środków żywności prowadzi zakup wody oraz napojów butelkowanych, które są udostępniane uczniom do posiłków. Uczniowie mogą zabrać ze sobą napój po skończonym posiłku, łącznie z opakowaniem.

Prosimy o zajęcie stanowiska odnośnie do stosowania systemu kaucyjnego w szkole.

Czy szkoła jako jednostka budżetowa pełni w systemie wyłącznie rolę użytkownika końcowego? Czy jednostka budżetowa ma obowiązek rozliczać kaucję za opakowania jednokrotnego i wielokrotnego użytku? Jaki paragraf jest poprawny dla klasyfikacji budżetowej kaucji? Jaki należy przyjąć sposób księgowania kaucji? Czy kaucja jest częścią sprawozdania Rb-N? Jak postąpić w przypadku braku możliwości odzyskania wszystkich wydanych opakowań kaucyjnych?

Stanowisko jednostki:

Jednostka przyjmuje, że nie jest użytkownikiem końcowym produktów posiadających opakowania kaucyjne. Nie jest możliwe odzyskanie opakowań kaucyjnych w takiej samej ilości jak zostały zakupione, a następnie wydane uczniom.

Ponieważ szkoła, która jest pośrednikiem pomiędzy odbiorcą końcowym – osobą fizyczną korzystającą z produktu, w naszej opinii, system kaucyjny nie powinien obejmować szkoły, a koszt kaucji jest kosztem zakupionego produktu.

Co za tym idzie, sposób księgowania kaucji powinien być tożsamy ze sposobem księgowania zakupionych produktów.

Ponieważ nie jest to bezpośrednio koszt produktów spożywczych, koszt kaucji zdaniem jednostki powinien być ujęty w paragrafie 4430 „Różne opłaty i składki”, natomiast nie jest należnością i nie powinien być wykazywany w sprawozdaniu Rb-N.

eprasa.pl 0703edbe00

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.)

ODPOWIEDŹ RIO W KATOWICACH

W odpowiedzi na wniosek z 18 marca 2026 r. w sprawie funkcjonowania systemu kaucyjnego w szkole, wyjaśniam.

Mając na uwadze postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 z późn. zm.), a także zakładając, że placówka oświatowa pełni w systemie kaucyjnym rolę użytkownika końcowego, wydatki z tytułu zakupu wody i wpłaty kaucji zwrotnej za butelki należy zaklasyfikować **w paragrafie 422** „Zakup środków żywności" **lub w paragrafie 302** „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń". Natomiast wpływy w związku z odzyskaniem kaucji powinny być ujęte w dochodach **w paragrafie 097** „Wpływy z różnych dochodów". Do klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków należy zastosować odpowiednią czwartą cyfrę.

Prezentowane stanowisko przedstawia pogląd Izby w sprawie objętej zapytaniem i nie ma charakteru prawnie wiążącego. Ponadto informuję, że w myśl art. 13 pkt 11 ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 7), izby udzielają wyjaśnień w sprawach stosowania przepisów o finansach publicznych. W ocenie Izby problematyka, dotycząca interpretacji przepisów ustawy z 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 870 z późn.zm.) poruszona w przesłanym zapytaniu, wykracza poza wskazany wyżej ustawowy zakres udzielania wyjaśnień przez regionalne izby obrachunkowe. W związku z powyższym, mając na uwadze wyżej wymienione przepisy, należy uznać, że Izba nie znajduje uprawnień do zajęcia stanowiska w tej kwestii.

Pismo RIO w Katowicach
z 15 maja 2026 r.

Specjalne podziękowania dla Księgowości Zespołu Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

Od redakcji PRB: Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na pytanie naszej redakcji wskazało, że: *Kaucja stanowi dodatkową, zwrotną opłatę doliczaną obligatoryjnie przy zakupie napojów sprzedawanych w oznaczonych opakowaniach (np. wody butelkowanej). Mając na uwadze ścisły związek wydatku z tytułu kaucji z zakupem napojów, wydatki z tytułu pobranej kaucji można klasyfikować w tych samych paragrafach, w których ujmowane są wydatki na zakup napojów (odpowiednio paragrafy: 422 „Zakup środków żywności" lub 302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń"). Natomiast wpływy z tytułu zwrotu kaucji za zakup napojów objętych systemem kaucyjnym co do zasady mogą być ewidencjonowane np. w paragrafie 097 „Wpływy z różnych dochodów"* (zob. PRB 6/2026, str. 24). Przywołane stanowisko MF potwierdza kierunek interpretacji zaprezentowany przez RIO.

eprasa.pl 0703edbe00

2 Czy JST ma obowiązek dochodzenia rekompensaty za opóźnienia w płatnościach pod rygorem dyscypliny finansów publicznych

PYTANIE JEDNOSTKI

Gmina Ornontowice zawiera umowy cywilnoprawne również z przedsiębiorcami m.in. na dzierżawę nieruchomości, najem lokali użytkowych, służebności, refakturuje zużycie mediów, sprzedaż składników majątku itp. Do przedsiębiorców, którzy nie regulują zobowiązań w terminie, wystawiane są noty księgowe obciążające ich rekompensatą za koszty odzyskiwania należności, w sytuacji wpłaty po terminie wraz z notą księgową wystawiane są noty odsetkowe zawierające stawki odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych. W dalszej kolejności w przypadku braku płatności wysyłane są wezwania do zapłaty. Kontrahenci poza odsetkami obciążani są także kwotą rekompensaty wynikającą z ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych.

1. **Czy w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 13 stycznia 2022 r., C-327/20, oraz wyroku z 11 lipca 2024 r., C-279/23, oraz mając na uwadze treść art. 59a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jednostka samorządu terytorialnego ma prawo do naliczania rekompensaty określonej w art. 10 ust. 1 ustawy w wysokości równowartości 40 EUR (oraz odpowiednio 70 lub 100 EUR w przypadku wyższych należności), w sytuacji powstania opóźnienia po stronie dłużnika, w transakcjach gdzie JST występuje w roli wierzyciela?**
2. **Czy niedochodzenie przez Urząd Gminy Ornontowice rekompensaty za koszty odzyskiwania należności stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych?**

Stanowisko jednostki:

Gmina Ornontowice stoi na stanowisku, że nie może pobierać rekompensaty za koszty odzyskiwania należności i należy zaprzestać naliczania rekompensaty oraz odpisać należności z ksiąg rachunkowych. W ocenie jednostki ustawa była projektowana jako narzędzie ochronne głównie dla małych i średnich przedsiębiorców i rozszerzenie tej ochrony na podmioty publiczne budzi wątpliwości co do zgodności z celem ustawodawcy.

Kwestia ta była przedmiotem rozważań Trybunału Sprawiedliwości, który w wyroku z 13 stycznia 2022 r. (sygn. akt C-327/20) odwołał się do kontekstu art. 2 pkt 1 dyrektywy 2011/7/UE oraz art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, który stanowi, że „państwa członkowskie zapewniają, aby w ramach transakcji handlowych, w których dłużnikiem jest organ publiczny, wierzyciel był uprawniony po upływie terminu określonego w ust. 3, 4 lub 6 do ustawowych odsetek za opóźnienia w płatnościach, bez konieczności przypomnienia, w przypadku gdy spełnione są warunki [wymienione w lit. a) i b)]". Wynika z tego, że art. 4 ma zastosowanie wyłącznie do sytuacji, w której organ władzy publicznej jest dłużnikiem przedsiębiorstwa. Trybunał przypomniał również, że art. 3 dyrektywy znajduje zastosowanie jedynie między przedsiębiorstwami, a pojęcie przedsiębiorstwa przyjęte

eprasa.pl 0703edbe00

w dyrektywie wyklucza, by organ publiczny w rozumieniu jej art. 2 pkt 2 mógł być objęty zakresem tego pojęcia jako wierzyciel względem przedsiębiorstwa. Z łącznej lektury przepisów art. 2 pkt 2 i 3, art. 3 ust. 1 i art. 4 ust. 1 dyrektywy 2011/7/UE wynika zatem, że jeżeli organ publiczny jest wierzycielem względem przedsiębiorstwa, sytuacja ta nie wchodzi w zakres pojęcia „transakcji handlowej" w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy.

Powyższe prowadzi do wniosku, że z art. 2 pkt 1 dyrektywy 2011/7/UE w związku z kontekstem, w jaki ten przepis się wpisuje, i celami realizowanymi przez tę dyrektywę, wynika, że jeżeli organ publiczny w rozumieniu pkt 2 tego artykułu jest wierzycielem kwoty pieniężnej wobec przedsiębiorstwa, stosunki między tymi dwoma podmiotami nie wchodzą w zakres pojęcia „transakcji handlowej" w rozumieniu tego przepisu, a zatem są wyłączone z zakresu stosowania tej dyrektywy.

W związku ze sprzecznymi interpretacjami co do zasadności dalszego naliczania i dochodzenia ww. rekompensaty w świetle przywołanych wyroków Trybunału Sprawiedliwości, Gmina uważa za konieczne uzyskanie stanowiska organu nadzoru.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- art. 10 ust. 1 ustawy z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 1790)
- art. 5 ust. 2 pkt 2, art. 59a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.)
- art. 5 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)

ODPOWIEDŹ RIO W KATOWICACH

W odpowiedzi na wniosek z 18 marca 2026 r. w sprawie naliczania należności z tytułu rekompensaty za koszty ich odzyskiwania, wyjaśniam.

Przepisy ustawy z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 1790) nie definiują pojęcia wierzyciela uprawnionego do dochodzenia rekompensaty, o której mowa w art. 10 tej ustawy. W związku z tym powstały wątpliwości, czy jednostka samorządu terytorialnego, będąca wierzycielem wobec przedsiębiorcy, może dochodzić należności z tytułu rekompensaty za koszty odzyskiwania należności. Analiza orzecznictwa sądów powszechnych wskazuje, że jednostka **ta nie ma obowiązku naliczania i dochodzenia wskazanych należności**.

Nie bez znaczenia pozostaje tu wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11 lipca 2024 r. C-279/23 w podobnej sprawie. W uzasadnieniu wyroku Trybunał Sprawiedliwości wskazał, iż w sytuacji, gdy organ publiczny w rozumieniu art. 2 pkt 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/7/UE z 16 lutego 2011 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych (Dz.U. UE L z 23 lutego 2011 r.), jest wierzycielem kwoty wobec przedsiębiorstwa, stosunki między tymi dwoma podmiotami nie wchodzą w zakres pojęcia **„transakcji handlowej"** w rozumieniu art. 2 pkt 1 wyżej wymienionej dyrektywy i w konsekwencji są wyłączone z zakresu jej stosowania.

eprasa.pl 0703edbe00

Prezentowane stanowisko przedstawia pogląd Izby w sprawie objętej zapytaniem i nie ma charakteru prawnie wiążącego.

Ponadto przypominam, iż **uprawnioną do stwierdzenia, czy konkretne działanie bądź zaniechanie stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jest regionalna komisja orzekająca**, działająca w trybie przewidzianym w ustawie z 17 grudnia 2004 r.

Pismo RIO w Katowicach
z 5 maja 2026 r.

Specjalne podziękowania dla Pani Skarbnik Gminy Ornontowice za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

3 Jak będą klasyfikowane wydatki majątkowe zgodnie z nową klasyfikacją budżetową

Ministerstwo Finansów opublikowało na swojej stronie internetowej odpowiedzi na pytania dotyczące stosowania nowej klasyfikacji budżetowej. Wśród wyjaśnień znalazła się m.in. odpowiedź dotycząca sposobu klasyfikowania wydatków majątkowych zgodnie z nowymi zasadami. **Szczególne znaczenie ma odejście od dotychczasowego kryterium wartości środka trwałego, które było powiązane z progiem 10 000 zł.**

Oto treść wyjaśnień:

MF *Wydatki będą klasyfikowane zgodnie z nowym układem grup wydatków budżetu państwa określonych w art. 124 ust. 1 ustawy z 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 426). Dotychczasowe wydatki majątkowe zostały w budżecie państwa podzielone na wydatki majątkowe (grupa 40) i transfery majątkowe (grupa 50), a w budżetach JST:*

1) nakłady na niefinansowe aktywa trwałe (wydatki inwestycyjne) obejmujące wydatki, o których mowa w art. 124 ust. 6 pkt 1 – grupa 40,

2) transfery majątkowe obejmujące przepływy, o których mowa w art. 124 ust. 7 – grupa 050,

3) wydatki na zakup i objęcie akcji i udziałów – grupa 048,

4) wydatki na wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego – grupa 049.

W nowej klasyfikacji zmianie ulega podejście do wydatków majątkowych (kapitałowych) – odchodzi się od kryterium wartości środka trwałego (obecnie próg 10 tys. zł wynikający z art. 16f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 278, z późn.zm.)) determinującego zaklasyfikowanie wydatku do wydatków majątkowych.

Zgodnie z art. 124 uofp wydatki majątkowe budżetu państwa obejmują w szczególności nakłady na niefinansowe aktywa trwałe (wydatki inwestycyjne), niezależnie od ich wartości. Zgodne z tym podejście obowiązuje także w odniesieniu do budżetów samorządowych. Pozwoli to na pozyskanie rzetelnej informacji na temat nakładów na aktywa trwałe

eprasa.pl 0703edbe00

ponoszonych w szczególności z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, większą spójność ewidencji budżetowej z rachunkowością, jak również zbliżenie do wymogów statystyki międzynarodowej.

W obecnej klasyfikacji budżetowej przy objaśnieniach do paragrafu 614 wskazano na odniesienie do art. 16f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (10 000 zł), w nowej klasyfikacji brak jest takiego odniesienia.

W związku ze zmianą brzmienia art. 124 ust. 1 ustawy z 27 lutego 2026 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 426), odchodzi się w klasyfikacji od kryterium wartości środka trwałego, stąd odniesienie do art. 16f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych stało się bezprzedmiotowe. ***Konsekwencją tych zmian jest utworzenie nowych paragrafów, m.in.: 701 „Środki trwałe amortyzowane jednorazowo" oraz 711 „Wartości niematerialne i prawne amortyzowane jednorazowo", zaliczanych do grupy wydatków majątkowych.***

Źródło: https://www.gov.pl

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej

1 Niezamknięcie ksiąg rachunkowych zakończonego roku obrotowego

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce nie wykonano operacji trwałego zamknięcia ksiąg rachunkowych prowadzonych techniką komputerową. Główna księgowa wyjaśniła, że pozostawała w przekonaniu, iż wykonała tę czynność w chwili, gdy zamknęła grudzień. Nie miała wiedzy, że oprócz tego musi jeszcze wykonać zamknięcie roku. Niewykonanie operacji zamknięcia roku spowodowało, że do ksiąg rachunkowych zakończonego roku nadal można było wprowadzać zapisy pod datą 31 grudnia (tzw. trzynasty miesiąc).

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Trwałe zamknięcie ksiąg rachunkowych prowadzonych w technice komputerowej wymaga wykonania osobnej operacji – zamknięcia ksiąg rachunkowych roku obrotowego. Samo zamknięcie grudnia powoduje jedynie uruchomienie opcji „trzynastego miesiąca", która pozwala na wprowadzanie zapisów do ksiąg rachunkowych zakończonego roku obrotowego pod datą 31 grudnia. Nie skutkuje to więc trwałym zamknięciem ksiąg rachunkowych roku obrotowego.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe

eprasa.pl 0703edbe00

(art. 12 ust. 5 uor). W przypadku ksiąg rachunkowych prowadzonych techniką komputerową zamknięcie ksiąg polega na przeprowadzeniu kolejno procedur systemowych (zob. **ramka**).

Etapy zamknięcia ksiąg rachunkowych prowadzonych techniką komputerową

1. Zamknięcie ostatniego miesiąca (grudzień – miesiąc dwunasty).
2. Zamknięcie „trzynastego miesiąca" (umożliwiające dokonywanie zapisów pod datą 31 grudnia).
3. Zamknięcie całego roku obrotowego.

Te procedury wynikają z tzw. zwyczaju w rachunkowości i zostały opisane częściowo w uor, a częściowo w stanowisku KSR w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych. W trakcie roku obrotowego, po zakończeniu podstawowego okresu sprawozdawczego (miesiąca), następuje „zamknięcie miesiąca". Wyłącza ono możliwość dokonywania zapisów lub korekt zapisów w księgach rachunkowych zamkniętego miesiąca. Następuje to szybko, bo w ciągu około 10 dni miesiąca kolejnego (termin ten jest wyznaczony w różnych jednostkach terminami sporządzania sprawozdań budżetowych i deklaracji podatkowych, co trzeba robić na podstawie danych zamkniętych miesięcy).

Ze względu jednak na to, że po zakończeniu roku obrotowego przepisy przewidują aż trzy miesiące na zamknięcie ksiąg rachunkowych roku obrotowego, w trakcie których do księgowości mogą spływać dowody obce i własne dotyczące zamkniętego roku, a jednocześnie jednostki mają krótsze terminy na sporządzenie sprawozdań budżetowych i rozliczeń podatkowych za grudzień, wypracowano opcję tzw. **trzynastego miesiąca.**

Dzięki niej jednostki mogą dokonać szybko zamknięcia grudnia i sporządzić wymagane sprawozdania i deklaracje za grudzień. Potem mogą zamknąć wstępnie księgi rachunkowe do 31 marca kolejnego roku obrotowego (art. 12 ust. 2 uor) i sporządzić sprawozdanie finansowe. Cały czas jednak zachowują możliwość wprowadzania zapisów do „trzynastego miesiąca" z datą 31 grudnia, jeśli zajdzie taka potrzeba.

Dopiero ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych (wykonywane najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy – art. 12 ust. 4 uor, z wyjątkiem państwowych jednostek budżetowych, których księgi zamyka się ostatecznie do 30 kwietnia kolejnego roku obrotowego – § 18 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont), wyłącza możliwość zapisywania zmian w trzynastym miesiącu, a więc i w całych księgach rachunkowych.

W jednostce, aby usunąć nieprawidłowość, trzeba niezwłocznie wykonać systemową operację zamknięcia ksiąg rachunkowych roku obrotowego.

Brak wykonania tej operacji powoduje niespełnienie wymogu trwałego zamknięcia ksiąg rachunkowych wynikającego z art. 12 ust. 5 uor.

eprasa.pl 0703edbe00

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 2, 4 i 5 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- § 18 ust. 3 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.Urz. MF z 2010 r. Nr 6, poz. 26)

2 Nieprawidłowa organizacja ewidencji księgowej – prowadzenie osobnych ksiąg rachunkowych dla ZFŚS

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce budżetowej prowadzono dwa odrębne zestawy ksiąg rachunkowych – jeden dla jednostki oraz drugie dla ZFŚS. Dla ZFŚS prowadzono odrębny dziennik, księgę główną wraz z zestawieniami obrotów i sald oraz księgi pomocnicze obejmujące konta 101 „Kasa", 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia – ZFŚS", 225 „Rozrachunki z budżetami", 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń", 240 „Pozostałe rozrachunki", 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych". Księgi ZFŚS prowadziła główna księgowa jednostki na podstawie umowy zlecenia. Kierownik jednostki był przekonany, że musi zapewnić odrębną księgowość ZFŚS w ramach administrowania nim.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Operacje gospodarcze dotyczące ZFŚS ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki budżetowej, w ramach jej planu kont jako integralną część ewidencji księgowej jednostki. Ewidencja ta powinna odbywać się w ramach stosunku pracy głównej księgowej.

ZFŚS to środki pracodawcy (jednostki budżetowej), gromadzone na osobnym rachunku bankowym i podlegające specjalnemu reżimowi wydatkowania (art. 1 ust. 1, art. 8 ust. 1 i 2 i art. 12 ust. 1 ustawy o ZFŚS). Nie jest to fundusz – w rozumieniu osobnej jednostki organizacyjnej. Dlatego operacje gospodarcze i finansowe dotyczące tego funduszu ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki budżetowej, w ramach jej planu kont (załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Aby usunąć nieprawidłowość, należy niezwłocznie przeksięgować wszystkie zapisy (salda początkowe i zapisy dotyczące 2026 r.) z ksiąg rachunkowych ZFŚS do ksiąg rachunkowych jednostki budżetowej.

eprasa.pl 0703edbe00

Umowa zlecenia głównej księgowej na prowadzenie ksiąg rachunkowych ZFŚS jako sprzeczna z przepisami jest nieważna (art. 54 ust. 1 uofp). W jej miejsce należy wprowadzić odpowiednie zapisy do zakresu czynności głównej księgowej. Można także podnieść odpowiednio jej wynagrodzenie ze stosunku pracy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 ust. 1, art. 8 ust. 1 i 2, art. 12 ust. 1 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)
- art. 54 ust. 1 ustawy z 27 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

3 Piętnaście nieprawidłowości w pobieraniu i ewidencjonowaniu odsetek

Jednostki sektora finansów publicznych mają obowiązek ustalania i dochodzenia wszystkich należności, w tym publicznoprawnych i cywilnoprawnych. Odsetki to należności, które przysługują automatycznie wierzycielom za świadczenia pieniężne spełnione po terminie. Są to należności uboczne. Mimo że zasady ich naliczania i pobierania są znane od lat, w praktyce jednostki nadal popełniają w tym zakresie liczne błędy. Przedstawiamy 15 najczęstszych nieprawidłowości w tym zakresie.

15 nieprawidłowości w pobieraniu i ewidencjonowaniu odsetek

1. Niepobieranie odsetek za opóźnienie od należności cywilnoprawnych lub z transakcji handlowych, albo od należności podatkowych w sytuacji, gdy dłużnik sam ich nie wpłaci – podczas gdy wierzyciel ma zawsze prawo do ich samodzielnego potrącenia z wpłaconej kwoty bez obowiązku powiadamiania dłużnika i powinien to robić.
2. Pobieranie odsetek za opóźnienie od należności cywilnoprawnych lub z transakcji handlowych albo od należności podatkowych w sytuacji, gdy dłużnik sam je wpłaci – w kwocie wpłaconej, nawet gdy jest ona za niska lub za wysoka, podczas gdy wierzyciel ma obowiązek potrącenia z wpłaconej sumy pieniężnej prawidłowej kwoty odsetek bez powiadamiania dłużnika i powinien to robić.
3. Niepobieranie odsetek za opóźnienie od należności cywilnoprawnych, jeśli w umowie nie zawarto na ten temat żadnych postanowień, podczas gdy należą się wtedy odsetki ustawowe z k.c.
4. Pobieranie odsetek cywilnoprawnych za opóźnienie zamiast odsetek od transakcji handlowych i na odwrót – na skutek nieznajomości lub błędnego zinterpretowania pojęcia „transakcja handlowa".
5. Pobieranie odsetek naliczonych według nieprawidłowej stawki na skutek wprowadzenia do oprogramowania komputerowego służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych błędnej stawki.

eprasa.pl 0703edbe00

6. Pobieranie odsetek naliczonych według nieprawidłowej stawki na skutek wprowadzenia do oprogramowania komputerowego służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych za wczesnej lub zbyt późnej daty rozpoczęcia stosowania nowej stawki po jej zmianie.

7. Pobieranie odsetek ustawowych za opóźnienie z k.c. zamiast odsetek w wysokości określonej w umowie – na skutek nieodnotowania w oprogramowaniu komputerowym stopy odsetek umownych.

8. Ustalenie w umowie wysokich kar umownych zamiast odsetek z k.c. albo z transakcji handlowych za opóźnienie – w celu obejścia przepisów o odsetkach maksymalnych, podczas gdy kar umownych w ogóle nie można pobierać za zwłokę w realizacji zobowiązań pieniężnych. Jeśli jednostka uważa, że w związku z opóźnieniem poniosła szkodę w wysokości wyższej niż odsetki za opóźnienie, może wystąpić o odszkodowanie na zasadach ogólnych.

9. Ustalenie w umowie odsetek z k.c. lub transakcji handlowych wyższych niż maksymalne.

10. Nieujmowanie w księgach rachunkowych odsetek należnych a niezapłaconych, podczas gdy jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe muszą to robić na koniec każdego kwartału, a pozostałe jednostki co najmniej na ostatni dzień roku obrotowego.

11. Ujmowanie w księgach rachunkowych odsetek należnych a niezapłaconych na koniec kwartału/roku obrotowego z jednoczesnym objęciem ich w całości odpisem aktualizującym, podczas gdy odsetki podlegają aktualizacji na koniec roku na takich zasadach jak należności główne.

12. Nieodpisanie z ksiąg rachunkowych odsetek, które uległy przedawnieniu przed upływem terminu przedawnienia tych odsetek, w związku z przedawnieniem należności głównej.

13. Niedochodzenie lub dopuszczenie do przedawnienia odsetek, które pozostały przypisane w księgach rachunkowych po spłacie należności głównej.

14. Umorzenie odsetek od należności cywilnoprawnych (w tym z transakcji handlowych) mimo, że dłużnik nie dochował warunku z umowy o zwolnienie długu – zgodnie z którym odsetki ulegną umorzeniu, jeśli spłaci w terminie rozłożoną na raty należność główną.

15. Zaokrąglanie kwot odsetek od należności cywilnoprawnych (w tym z transakcji handlowych) zgodnie z zasadami ustalonymi dla należności podatkowych, mimo że odsetek cywilnoprawnych nie zaokrągla się.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 118–120, art. 451, art. 481–483 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 184)
- art. 7–8 ustawy z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 1790)
- art. 62–63, art. 67a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 622)
- art. 28 ust. 1 pkt 7, art. 35b ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- § 10–11 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

eprasa.pl 0703edbe00

4 Czy przekazanie z opóźnieniem I raty odpisu na ZFŚS stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Dyscyplina finansów publicznych

STAN FAKTYCZNY

Do 31 maja trzeba przekazać na odrębny rachunek ZFŚS co najmniej 75% odpisów podstawowych na fundusz za dany rok. W 2026 r. 31 maja wypada w dzień wolny od pracy (niedziela). Pracownik odpowiedzialny za realizację przelewu przeoczył ten termin. Czy przekazanie przez jednostkę budżetową I raty odpisu na ZFŚS po terminie, tj. 1 czerwca 2026 r. (w poniedziałek) zamiast 29 maja 2026 r. (w piątek) stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych?

ROZSTRZYGNIĘCIE

Nie, przekazanie I raty odpisu na ZFŚS na rachunek bankowy ZFŚS po terminie ustawowym nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

Zgodnie z generalną zasadą odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych dotyczy wyłącznie czynów określonych w ustawie o dyscyplinie finansów publicznych (art. 19 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych). Oznacza to, że tylko popełnienie czynów enumeratywnie wymienionych w przepisach od art. 5 do art. 18c ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, może spowodować pociągnięcie do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponadto działanie niezgodne z przepisem lub zaniechanie działania nakazanego przez przepis prawa materialnego musi wypełniać wszystkie znamiona opisujące czyn zabroniony w odpowiednim przepisie ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. Jeżeli brak jakiegokolwiek z tych znamion, do naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie dochodzi.

Przepisy definiujące czyny zabronione są w ustawie o dyscyplinie finansów publicznych sformułowane ogólnie, tak aby obejmowały swym zakresem wiele przepisów prawa materialnego, normującego zasady prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Aby móc rozstrzygnąć, czy za dane działanie niezgodne z prawem materialnym (czyli z przepisami uofp oraz innych ustaw) grozi odpowiedzialność, konieczne jest porównanie stanu faktycznego z dyspozycją prawa materialnego, a następnie z opisami czynów zabronionych z art. 5 do art. 18c ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

Do odpowiedzialności w reżimie określonym w ustawie o dyscyplinie finansów publicznych można pociągnąć tylko tę osobę, która poprzez naruszenie normy prawa materialnego wypełniła znamiona któregoś z czynów wymienionych w ww. przepisach ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

eprasa.pl 0703edbe00

4.1. Naruszona norma prawa materialnego

Przepis prawa materialnego, o którym mowa w pytaniu, to art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS, który nakazuje pracodawcy przekazać równowartość dokonanych odpisów i zwiększeń na ZFŚS na dany rok kalendarzowy na odrębny rachunek bankowy funduszu w terminie do 30 września tego roku, z tym że w terminie do 31 maja należy przekazać kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości tych odpisów. Termin podany w tym przepisie jest terminem maksymalnym do wykonania czynności technicznej (przekazania środków z rachunku bankowego bieżącego jednostki na wyodrębniony rachunek bankowy ZFŚS – art. 12 ust. 1 ustawy o ZFŚS). Termin maksymalny oznacza, że można obowiązek wykonać wcześniej, ale nie można później. Ponieważ w art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS nie ma mowy o czynności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego ani o załatwianiu spraw z zakresu administracji publicznej czy regulowaniu zobowiązań podatkowych, nie stosuje się w tym przypadku przepisów prawa cywilnego, prawa postępowania administracyjnego czy prawa podatkowego, które przenoszą automatycznie terminy upływające w dzień wolny od pracy na pierwszy dzień roboczy po tym dniu. Czynność techniczną z art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS trzeba było więc w 2026 r. wykonać najpóźniej w piątek 29 maja, dlatego że 31 maja wypadał w dzień ustawowo wolny od pracy (niedzielę). Ponieważ jednostka przekazała kwotę I raty odpisu na rachunek bankowy ZFŚS w poniedziałek 1 czerwca, doszło w niej do naruszenia przepisu prawa materialnego zawartego w art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS. Jednak, aby rozstrzygnąć, czy pracodawca (w imieniu którego działa kierownik jednostki budżetowej) poniesie z tego tytułu jakąś odpowiedzialność, nie jest wystarczające samo stwierdzenie naruszenia art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS. Trzeba jeszcze ustalić, czy to naruszenie wyczerpuje znamiona czynu z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

4.2. Czyn zabroniony z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych – cztery warunki

Zgodnie z tym przepisem naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat.

Aby stwierdzić, czy naruszenie art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS stanowi czyn zabroniony z tego przepisu, trzeba porównać stan faktyczny z normą prawa. Do czynu zabronionego dojdzie tylko w przypadku spełnienia wszystkich warunków określonych w tym przepisie. Jeśli choć jeden nie będzie pasował, naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie ma.

Warunek 1 – czyn dotyczy jednostki sektora finansów publicznych – **jest spełniony**, ponieważ zgodnie z art. 9 pkt 3 uofp jednostka budżetowa (państwowa czy samorządowa) jest zaliczona do sektora finansów publicznych.

Warunek 2 – doszło do naruszenia terminu płatności – **jest spełniony**, ponieważ jednostka powinna była przekazać środki na rachunek ZFŚS do 29 maja 2026 r., a zrobiła to 1 czerwca 2026 r.

Warunek 3 – doszło do nieterminowego uregulowania zobowiązania – **nie jest spełniony**, ponieważ w przypadku tworzenia ZFŚS i przekazywania odpisów nie mamy do czynienia ze zobowiązaniem jednostki. Ponieważ ustawa o dyscyplinie finansów

eprasa.pl 0703edbe00

publicznych nie podaje definicji zobowiązania na własny użytek, słowo to interpretuje się zgodnie z ogólnym jego rozumieniem. Według definicji z Wielkiego Słownika Języka Polskiego (WSJP – wydanie internetowe) zobowiązanie to kategoria prawna, która oznacza *stosunek między dłużnikiem a wierzycielem, mający moc prawną polegającą na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia określonego w umowie.* Ta definicja wynika z regulacji prawa cywilnego, tj. art. 353 § 1 k.c., który stanowi, że:

§ *Zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić.*

Aby istniało zobowiązanie cywilnoprawne, muszą być dwie strony – wierzyciel i dłużnik. Tak samo jest w przypadku zobowiązań publicznoprawnych (w tym podatkowych), gdzie zawsze jest strona zobowiązana (np. podatnik) i wierzyciel (Skarb Państwa lub JST), na rzecz którego dłużnik musi spełnić pod przymusem określone świadczenie.

Jednak w sytuacji tworzenia ZFŚS przez przekazanie obowiązkowego odpisu rocznego na rachunek bankowy ZFŚS dwie strony nie występują. Tworzenie funduszu polega na tym, że środki należące do pracodawcy (jednostki budżetowej) są przekazywane na zasadach określonych w ustawie o ZFŚS między rachunkami bankowymi należącymi do jednej i tej samej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (z rachunku bankowego bieżącego na rachunek pomocniczy ZFŚS). ZFŚS nie jest żadną osobną jednostką organizacyjną od jednostki organizacyjnej, która go tworzy. Nie ma osobowości prawnej, nie jest także jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej (czyli nie jest osobną jednostką budżetową ani samorządowym zakładem budżetowym). Są to tylko środki finansowe gromadzone na osobnym rachunku bankowym, nadal należące do pracodawcy, jednak o specjalnym przeznaczeniu (działalność socjalna – art. 1 ust. 1 ustawy o ZFŚS) i podlegające ochronie przed egzekucją skierowaną do pracodawcy (art. 12 ust. 2 ustawy o ZFŚS).

Warunek 4 – wskutek uregulowania zobowiązania po terminie doszło do zapłaty odsetek, kar lub opłat – **nie jest spełniony**, ponieważ w braku zobowiązania (zob. **warunek 3**) nie ma podstaw prawnych do naliczania i przekazywania na rachunek bankowy ZFŚS żadnych odsetek, kar czy opłat sankcyjnych na podstawie przepisów prawa cywilnego, administracyjnego czy podatkowego.

Przy niewypełnieniu dwóch znamion czynu zabronionego z art. 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, zgodnie z generalną zasadą ponoszenia odpowiedzialności za czyn wymieniony w ustawie o dyscyplinie finansów publicznych, przekazania po terminie odpisu na ZFŚS nie można zakwalifikować jako czynu zabronionego z tego przepisu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5–18c, art. 19 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz. U. z 2025 r. poz. 1484)
- art. 1 ust. 1, art. 6 ust. 2, art. 12 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)
- art. 9 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1483; ost.zm Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- art. 353 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm Dz.U. z 2025 r. poz. 1508)

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

eprasa.pl 0703edbe00

Izabela Motowilczuk
magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Obieg dowodów księgowych
z wykorzystaniem systemów informatycznych

Wstęp

Postępująca informatyzacja procesów księgowych wymaga od jednostek szybkiego adaptowania tradycyjnych rozwiązań w zakresie rachunkowości do nowych zasad. W ostatnim czasie coraz większego znaczenia nabiera **system elektronicznego zarządzania dokumentacją (EZD)**, odnoszący się do wszelkiej dokumentacji związanej z prowadzeniem działalności statutowej przez jednostki, w tym także dowodów księgowych. Jest to wynikiem wprowadzenia elektronizacji świadczenia usług publicznych przez jednostki sektora finansów publicznych, a w obszarze rachunkowości – powszechnego obowiązku wystawiania i odbierania faktur ustrukturyzowanych w postaci elektronicznej z wykorzystaniem platformy KSeF. Inne dowody księgowe nadal mogą funkcjonować w postaci tradycyjnej (papierowej) lub elektronicznej.

Przy bardzo szczupłej regulacji kwestii związanych z elektronicznymi dowodami księgowymi oraz utrwalonymi zwyczajami w rachunkowości, które odnoszą się do dowodów na nośniku papierowym, wyzwaniem dla jednostek jest takie **przeorganizowanie obiegu dowodów księgowych, aby system ten – niezależnie od formy prowadzenia (tradycyjna, elektroniczna, mieszana) – działał sprawnie i nie powodował problemów z terminowym pobieraniem dochodów, dokonywaniem wydatków i prowadzeniem rzetelnej ewidencji księgowej.**

W Poradniku usystematyzowano podstawowe definicje i rozwiązania dotyczące tworzenia i funkcjonowania ścieżki obiegu dowodów księgowych w postaci tradycyjnej. Pokazano, w jaki sposób zaadaptować je na potrzeby elektronicznego obiegu dokumentów (EOD).

eprasa.pl 0703edbe00

Z Poradnika można się m.in. dowiedzieć:

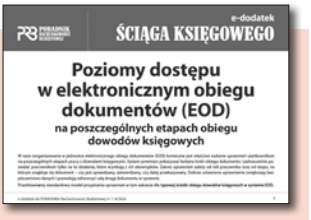
- czym jest ścieżka obiegu dowodów księgowych tradycyjna i elektroniczna oraz punkt zatrzymania na ścieżce obiegu,
- jaki jest typowy wykaz punktów zatrzymania i w jakim zakresie można zwiększać lub zmniejszać ich liczbę,
- jaki zakres czynności trzeba przypisać do poszczególnych punktów zatrzymania i komu można powierzyć ich wykonanie,
- jak ustalać terminy przekazywania dowodów między punktami zatrzymania,
- jak zorganizować potwierdzanie faktu wykonania poszczególnych czynności w obiegu tradycyjnym i EOD.

W Poradniku zawarto **liczne przykłady** z praktyki (**łącznie 81**) wraz ze wskazówkami:

- czy w jednostce może funkcjonować jednocześnie obieg dowodów papierowych i elektronicznych,
- pod jakimi warunkami można zmieniać formę dowodu księgowego (z elektronicznej na papierową i na odwrót) na ścieżce obiegu dowodów księgowych,
- co robić z egzemplarzami dowodów w postaci elektronicznej, które na ścieżce obiegu są przetwarzane w formie papierowej i z dowodami papierowymi, które na ścieżce obiegu są przetwarzane w postaci zelektronizowanej,
- czy pracownicy zatwierdzający dowody pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym i główny księgowy mogą się podpisywać na dowodach księgowych podpisem elektronicznym,
- czy kierownik jednostki musi zatwierdzać dowody księgowe do realizacji podpisem elektronicznym kwalifikowanym,
- gdzie ulokować pierwszy punkt zatrzymania na ścieżce obiegu dla faktur odbieranych z KSeF.

W Poradniku przedstawiono poza tym **wzory uregulowań do wykorzystania przy tworzeniu instrukcji obiegu dowodów księgowych w postaci papierowej i elektronicznej (ze szczególnym uwzględnieniem faktur odbieranych z KSeF).**

Dopełnieniem Poradnika jest **Ściąga księgowego**, w której przedstawiamy poziomy uprawnień dostępu do EZD/EOD w powiązaniu z poszczególnymi punktami zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych.



eprasa.pl 0703edbe00

1. Obieg dowodów księgowych – definicja, podstawy prawne funkcjonowania

Obieg dowodów księgowych to zorganizowany system przepływu dokumentów księgowych w jednostce, który obejmuje kolejno po sobie etapy – od sporządzenia lub wpływu dokumentu do jednostki aż po jego archiwizację albo zniszczenie po upływie obowiązkowego okresu przechowywania. Dzięki temu możliwe jest zachowanie ciągłości kontroli dokumentów oraz ich właściwe przygotowanie do ujęcia w księgach rachunkowych. Poszczególne etapy tego procesu przedstawiono w **ramce.**

Etapy obiegu dowodów księgowych

1. Sporządzenie dowodu własnego albo otrzymanie dowodu obcego.
2. Segregacja dowodów obcych i przekazanie ich do komórek merytorycznych.
3. Przeprowadzenie kontroli wstępnej dowodów własnych i obcych – pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym.
4. Zatwierdzenie dowodów do realizacji.
5. Kontrola następcza dowodów (po realizacji).
6. Segregacja i dekretacja.
7. Dokonanie na podstawie zadekretowanych dowodów księgowych zapisów w księgach rachunkowych.
8. Przechowywanie dowodów dotyczących niezamkniętego roku obrotowego.
9. Archiwizacja dowodów dotyczących zamkniętych lat obrotowych.
10. Niszczenie dowodów księgowych po upływie okresu ich obowiązkowej archiwizacji.

Obieg dowodów księgowych tradycyjnie dotyczy dokumentów w formie pisemnej (tj. sporządzanych na papierze). Postępująca informatyzacja w obszarze rachunkowości wymusza na jednostkach zastępowanie tego modelu w coraz większej mierze obiegiem elektronicznym. **W elektronicznym obiegu dokumentów (EOD)** dowody księgowe są tworzone, przekazywane, przechowywane i archiwizowane za pomocą systemów informatycznych. Rozwiązanie to przyspiesza obieg informacji, usprawnia procesy księgowe oraz ogranicza ryzyko błędów i opóźnień.

1.1. Zasady prawne funkcjonowania obiegu dowodów księgowych w formie papierowej i elektronicznej w przepisach o rachunkowości

Zasady funkcjonowania obiegu dowodów księgowych w formie papierowej i elektronicznej wynikają przede wszystkim z ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), przy czym regulacje te mają charakter ogólny i fragmentaryczny. Ustawa zawiera jedynie nieliczne przepisy odnoszące się do prowadzenia ksiąg rachunkowych z wykorzystaniem techniki informatycznej oraz sporządzania sprawozdania finansowego w formie elektronicznej. W zakresie definicji dowodów księgowych (dowodów

eprasa.pl 0703edbe00

źródłowych) uor w ogóle nie odnosi się do ich formy, która może być zarówno papierowa, jak i elektroniczna.

Definicję formy elektronicznej dowodu księgowego można znaleźć w Stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (dalej: Stanowisko w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych) w rozdziale III „Dowody księgowe. Dokumenty elektroniczne, zapisy tworzone automatycznie". Zgodnie z pkt 7:

MF *Termin „dokument elektroniczny" odnosi się do formy dokumentu, jak np.: elektroniczna faktura, wydruk z systemu bankowości internetowej, elektroniczny dokument magazynowy, elektroniczny bilet lotniczy, dane z systemów billingowych itp.*

W praktyce dokument elektroniczny może przyjmować różne formy i pełnić wszystkie funkcje dowodu księgowego w jednostce.

PRZYKŁAD 1

Elektroniczna faktura to dokument występujący wyłącznie w formie elektronicznej. W tej postaci jest sporządzany, przekazywany kontrahentowi, weryfikowany, ujmowany w księgach rachunkowych oraz archiwizowany.

Od 1 lutego 2026 r., po wejściu w życie obowiązkowego Krajowego Systemu Faktur Elektronicznych (KSeF), większość faktur funkcjonuje w formie elektronicznej. Jednocześnie faktura jest obecnie jedynym dowodem księgowym, który w określonych przypadkach musi mieć postać elektroniczną.

Pozostałe dokumenty księgowe mogą funkcjonować w formie papierowej albo elektronicznej, zgodnie z decyzją jednostki.

Dokument elektroniczny stanowiący dowód księgowy powinien spełniać wymagania określone w art. 21 ust. 1 uor dla dowodów księgowych, z uwzględnieniem uproszczeń przewidzianych w art. 21 ust. 1a tej ustawy. Zgodnie z tymi przepisami:

§ *1. Dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:*

1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;

2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej;

3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych;

4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu;

5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów;

6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

eprasa.pl 0703edbe00

1a. Można zaniechać zamieszczania na dowodzie danych, o których mowa:

1) w ust. 1 w pkt 1–3 i 5, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów;

2) w ust. 1 w pkt 6 uor, jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Stanowisko w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych dopuszcza także automatyczne wprowadzanie do ksiąg rachunkowych zapisów na podstawie elektronicznych dowodów księgowych – niezależnie od tego, w jaki sposób to nastąpiło (automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności, informatycznych nośników danych lub tworzonych według algorytmu – programu – na podstawie informacji zawartych już w księgach rachunkowych). W takim przypadku **jednostka powinna co najmniej spełnić następujące warunki:**

- podczas rejestrowania zapisy muszą uzyskać trwale czytelną postać zgodną z treścią odpowiednich dowodów księgowych określoną w art. 21 ust. 1 pkt 2–4 uor,
- możliwe jest stwierdzenie źródła pochodzenia zapisów oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za ich wprowadzenie do ksiąg rachunkowych i modyfikację,
- stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia odnośnych danych oraz kompletności i identyczności zapisów,
- dane źródłowe w miejscu ich powstania są odpowiednio chronione, w sposób zapewniający ich niezmienność, przez okres wymagany do przechowywania danego rodzaju dowodów księgowych.

Stosowanie Stanowiska w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych nie jest obowiązkowe. Jednostki mogą je przyjąć w prowadzeniu rachunkowości, ale nie muszą (art. 10 ust. 3 uor). Przyjęcie tego stanowiska wymaga zamieszczenia w polityce rachunkowości jednostki postanowienia o przyjęciu do stosowania wszystkich Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR), przez które to pojęcie rozumie się także stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości, albo tylko tego Stanowiska. Jeśli jednostka nie przyjmie Stanowiska w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych, to kierownik w polityce rachunkowości musi sam podać definicję dokumentu elektronicznego i określić sposób postępowania z nim w kwestiach nieuregulowanych w przepisach ogólnie obowiązujących.

Jedyna regulacja zawarta w uor, która wprost odnosi się do dowodów księgowych elektronicznych, dotyczy ich archiwizacji. Jednostka ma obowiązek archiwizacji dowodów księgowych w formie, w jakiej zostały pierwotnie sporządzone (art. 73 ust. 1 uor). Jeśli formą pierwotną jest postać elektroniczna, dowód musi być archiwizowany w formie elektronicznej.

PRZYKŁAD 2

Jednostka wystawia dowody magazynowe w formie elektronicznej w systemie „Mag1". Czy na koniec roku należy je wydrukować w celu archiwizacji?

Nie, dokumentów księgowych w formie elektronicznej nie drukuje się.

Archiwizuje się je jedynie w formacie elektronicznym, ponieważ jest to postać, w jakiej zostały oryginalnie utworzone (art. 73 ust. 1 uor).

eprasa.pl 0703edbe00

Szczególne zasady archiwizacji dotyczą faktur wystawianych w KSeF. Są one przechowywane w postaci elektronicznej (faktura ustrukturyzowana) w systemie KSeF przez 10 lat (art. 112aa ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT). Jeśli okres ich archiwizacji określony w art. 74 uor wymaga dłuższego przechowywania, to po upływie 10 lat jednostka musi je zachować w postaci elektronicznej we własnym zakresie.

Poza tym **art. 73 ust. 1 i 2 uor dopuszcza pod określonymi warunkami archiwizację w postaci elektronicznej dowodów pierwotnie sporządzonych w formie papierowej.** Zgodnie z nimi dokumenty papierowe (z wyjątkiem dokumentów dotyczących przeniesienia praw majątkowych do nieruchomości, powierzenia odpowiedzialności za składniki aktywów, znaczących umów i innych ważnych dokumentów określonych przez kierownika jednostki) mogą być przeniesione na informatyczne nośniki danych (np. zeskanowane i przetransformowane do pliku PDF), pod warunkiem zachowania w trwałej i niezmienionej postaci ich zawartości. Aby stosować tę metodę przechowywania danych, jednostka musi posiadać urządzenia pozwalające na odtworzenie dowodów w postaci wydruku. Wydruk jest wtedy dowodem równoważnym z dowodem księgowym, z którego treść została przeniesiona na informatyczny nośnik danych.

1.2. Zasady prawne funkcjonowania obiegu dowodów księgowych w formie papierowej i elektronicznej w przepisach instrukcji kancelaryjnej

Poza regulacjami z zakresu rachunkowości odnoszącymi się dowodów księgowych, **jednostki należące do sektora finansów publicznych są zobowiązane do przestrzegania szczególnych zasad postępowania z dokumentami dotyczącymi ich działalności**, wynikających z ustawy z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (dalej: rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej).

Przepisy te obejmują również szeroko pojętą dokumentację księgową, która podlega klasyfikacji archiwalnej o różnych okresach przechowywania. W konsekwencji cały proces obiegu w jednostce podlega organizacji i kontroli.

Zgodnie z § 6 ust. 1 i 2 pkt 4 rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej dokumentacja finansowo-księgowa (w szczególności faktury, rachunki, dowody obrotu materiałami i środkami trwałymi) należy do tzw. **dokumentacji nietworzącej akt spraw** (czyli nieprzyporządkowanej do spraw załatwianych przez jednostkę, a jedynie do klasy z wykazu akt podlegających archiwizacji).

Takie przyporządkowanie dokumentacji księgowej powoduje, że do dowodów księgowych wpływających do jednostki z zewnątrz oraz wystawianych przez jednostkę na potrzeby zewnętrzne (dla kontrahentów) i własne wewnętrzne (np. rozliczeń z pracownikami) stosuje się przepisy instrukcji kancelaryjnej, dotyczące:

eprasa.pl 0703edbe00

- rejestrowania wpływu dokumentów w formie papierowej lub elektronicznej,
- ich segregacji,
- przesyłania do odpowiednich komórek organizacyjnych

w ramach tradycyjnego lub elektronicznego obiegu dokumentacji ze wszystkimi tego konsekwencjami.

Chodzi tu przede wszystkim o przetwarzanie tych dowodów w ramach systemu elektronicznego zarządzania dokumentami (EZD), czyli elektronicznego obiegu dokumentów (EOD) regulowanego przepisami ogólnie obowiązującymi w zakresie informatyzacji działalności podmiotów publicznych. Obecnie **stosowanie EZD jest fakultatywne.** Zakłada się, jednak, że stanie się obligatoryjne w jednostkach organizacyjnych wykonujących zadania publiczne w zakresie czynności kancelaryjnych wykonywanych przez urzędników (kierowników jednostek, pracowników merytorycznych) w trakcie procedowania spraw dotyczących obywateli **od 1 stycznia** 2028 r., przy czym pełne wdrożenie ma nastąpić do 2035 r. Przewiduje się możliwość łączenia EZD z innymi systemami teleinformatycznymi jednostki, w szczególności z oprogramowaniem finansowo-księgowym (FK).

Jednostki sektora finansów publicznych mogą korzystać obecnie z EZD nieodpłatnie udostępnianego przez NASK (państwowy instytut badawczy Naukowa i Akademicka Sieć Komputerowa). **Od 1 stycznia 2028 r.** będą musiały korzystać z systemów klasy EZD, które będą mogły nabywać od dostawców na wolnym rynku. EZD (wersja RP) dostarczana przez NASK cały czas jest w wersji testowej. Jest używana przez jednostki sektora finansów publicznych, które przystąpiły do jej stosowania i ciągle poszerzana o nowe funkcje. Na przykład w związku z wprowadzeniem elektronicznego fakturowania w KSeF, EZD RP ma opcje pozwalające na automatyczny odbiór faktur z KSeF przez oprogramowanie EZD i ich kierowanie do dalszego obiegu.

W EZD można także przetwarzać inne obce dowody księgowe (faktury wystawiane w postaci papierowej lub elektronicznej poza KSeF, rachunki, noty księgowe) na takich samych zasadach, jakie są przewidziane do obsługi przesyłek wpływających do jednostki. Odbiór i przetwarzanie faktur obcych z KSeF przez EZD jest opcjonalne. Jednostki nie muszą korzystać z tej funkcji EZD i zintegrować z KSeF bezpośrednio oprogramowanie FK albo pobierać faktury z KSeF za pomocą nieodpłatnego oprogramowania udostępnianego przez Ministerstwo Finansów.

Na własne potrzeby (stosowania EZD) rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej w § 7 pkt 5 i § 2 pkt 6 wprowadza następujące definicje:

§ ***Naturalny dokument elektroniczny*** *– dokument będący od początku swojego istnienia zbiorem zapisanym w postaci elektronicznej, możliwym do odczytania wyłącznie za pośrednictwem odpowiednich urządzeń elektronicznych, nieposiadający pierwowzoru w postaci nieelektronicznej.*

Odwzorowanie cyfrowe *– dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną dowolnej treści zapisanej w postaci innej niż elektroniczna, umożliwiający zapoznanie się z tą treścią i jej zrozumienie, bez konieczności bezpośredniego dostępu do pierwowzoru.*

eprasa.pl 0703edbe00

Rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej posługuje się pojęciem **„dokument”**, które ma szerszy zakres niż pojęcie **„dowód księgowy”**. Pojęcie to obejmuje dowody księgowe oraz inne dokumenty wytwarzane lub otrzymywane przez jednostkę, w tym tzw. dokumentację księgową. W jej skład, poza źródłowymi dowodami księgowymi, wchodzą także umowy z kontrahentami i pracownikami, pisma sądowe i egzekucyjne, korespondencja z kontrahentami, wnioski o udzielenie świadczeń z ZFŚS itp.

Ponieważ dowody księgowe stanowią element tej dokumentacji w rozumieniu rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej, na potrzeby ich obiegu wewnętrznego stosuje się ogólne definicje zawarte w tym rozporządzeniu.

PRZYKŁAD 3

Naturalnym dokumentem elektronicznym jest faktura nieobjęta obowiązkowym KSeF, wystawiona przez jednostkę dla osoby fizycznej w postaci elektronicznej w systemie finansowo-księgowym (FK) używanym przez jednostkę do fakturowania. Dokument ten można przekazać odbiorcy w oryginalnej postaci, np. e-mailem.

Fakturę nieobjętą obowiązkowym KSeF jednostka może również wystawić w formie papierowej (np. odręcznie na druku akcydensowym). Jeśli następnie jednostka ją zeskanuje, powstanie jedynie odwzorowanie cyfrowe tej faktury. Taki dokument nie stanowi faktury elektronicznej, ponieważ jego oryginalna postać była papierowa, a nie elektroniczna.

Rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej definiuje także inne pojęcia – zwyczajowo używane przy opisywaniu ścieżki obiegu dowodów księgowych. Są to np.:

- **komórka merytoryczna** – komórka organizacyjna zakładająca sprawę, odpowiedzialna za jej prowadzenie oraz załatwienie,
- **skład chronologiczny** – uporządkowany zbiór dokumentacji w postaci nieelektronicznej, w układzie wynikającym z kolejności wprowadzenia do systemu EZD, utworzony w podmiocie, w którym wprowadzono system EZD,
- **skład informatycznych nośników danych** – uporządkowany zbiór informatycznych nośników danych zawierających dokumentację w postaci elektronicznej,
- **system EZD** – system teleinformatyczny do elektronicznego zarządzania dokumentacją umożliwiający wykonywanie w nim czynności kancelaryjnych, dokumentowanie przebiegu załatwiania spraw oraz gromadzenie i tworzenie dokumentów elektronicznych,
- **system tradycyjny** – system wykonywania czynności kancelaryjnych, dokumentowania przebiegu załatwiania spraw, gromadzenia i tworzenia dokumentacji w postaci nieelektronicznej, z możliwością korzystania z narzędzi informatycznych do wspomagania procesu obiegu dokumentacji w tej postaci,
- **rejestr przesyłek wpływających** – rejestr służący do ewidencjonowania w kolejności chronologicznej przesyłek otrzymywanych przez podmiot,

eprasa.pl 0703edbe00

- **rejestr przesyłek wychodzących** – rejestr służący do ewidencjonowania w kolejności chronologicznej przesyłek wysyłanych (wydawanych) przez podmiot,
- **rejestr pism wewnętrznych** – raport generowany w systemie EZD lub odrębny dokument elektroniczny w tym systemie służący do ewidencjonowania pism przekazywanych pomiędzy komórkami organizacyjnymi i rejestrowania pism powstających na użytek wewnętrzny podmiotu.

Przy omawianiu poszczególnych zagadnień związanych z ustaleniem ścieżki obiegu dowodów księgowych wykorzystano definicje z rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej.

1.3. Instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych

Ponieważ przepisy nie regulują kompleksowo zasad obiegu i kontroli dowodów księgowych, **każda jednostka musi samodzielnie określić szczegółowe rozwiązania** w tym zakresie, zarówno dla dokumentów papierowych, jak i elektronicznych. Przyjęte rozwiązania kierownik jednostki powinien umieścić w instrukcji wewnętrznej.

Zwyczajowo wszystkie zagadnienia związane ze sporządzaniem, sprawdzaniem, przechowywaniem na bieżąco i archiwizacją dokumentacji księgowej – niezależnie od jej formy – zawiera **instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych**, która stanowi część tzw. **nieobligatoryjnej polityki rachunkowości jednostki** (art. 10 ust. 1 i ust. 3 uor), a także procedur kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej i rachunkowości (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; dalej: uofp).

W instrukcji należy określić co najmniej podstawowe elementy organizacji obiegu i kontroli dowodów księgowych (zob. **ramka**).

Elementy obowiązkowe instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych

1. Rodzaje dowodów księgowych stosowanych w jednostce wraz z opisem sposobu ich sporządzania (postać: pisemna lub elektroniczna, wzór dokumentu, zasady wypełniania, liczba egzemplarzy i ich przeznaczenie).
2. Ścieżka obiegu dla poszczególnych dowodów (osoby lub stanowiska pracy, które odpowiadają za przyjmowanie dowodów obcych, ich segregację oraz przekazywanie dalej, sporządzenie dowodów własnych, kontrolę, zatwierdzanie, realizację, dekretację, przechowywanie bieżące i archiwizację).
3. Terminy przekazywania dowodów przez poszczególne komórki organizacyjne do księgowości.
4. Osoby odpowiedzialne za wykonywanie poszczególnych czynności i nadzorowanie przebiegu całego procesu.

Wybrane regulacje można zamieszczać także w innych instrukcjach (np. dla dowodów kasowych – w instrukcji kasowej, dla dowodów związanych z ruchem środków trwałych – w instrukcji gospodarki majątkiem trwałym, dla dowodów magazynowych

eprasa.pl 0703edbe00

– w instrukcji magazynowej). Przy tym rozwiązaniu wymagana jest jednak szczególna dbałość o to, aby przez przeoczenie:

- nie pominąć dowodów księgowych, które są stosowane w jednostce,
- nie zdublować regulacji, w szczególności w sposób zawierający odmienne, wzajemnie wykluczające się rozwiązania.

PRZYKŁAD 4 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Praktyka kontrolna wskazuje, że instrukcje wewnętrzne jednostek często nie zawierają żadnych postanowień dotyczących dowodów księgowych korygujących, zastępczych, rozliczeniowych i zbiorczych (art. 20 ust. 3 pkt 1–4 uor).

We wszystkich przypadkach jednostki stosują znormalizowany dowód PK – „Polecenie księgowania". Dokument ten nie spełnia podstawowych wymogów stawianych dowodom księgowym z art. 21 uor. W szczególności zdarza się, że PK nie zawiera nawet podpisu osoby odpowiedzialnej za jego sporządzenie, a także osób sprawdzających i zatwierdzających do ujęcia w księgach rachunkowych.

Dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych na podstawie dowodów nieopatrzonych żadnymi podpisami może świadczyć o potencjalnych nadużyciach.

Brak szczegółowych regulacji w zakresie obiegu dowodów księgowych może utrudniać jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za poszczególne czynności w przypadku wystąpienia nieprawidłowości.

Jednostka powinna jednoznacznie uregulować w instrukcji obiegu dowodów księgowych zasady sporządzania, weryfikacji i zatwierdzania dowodów PK oraz określić wymagane formy ich autoryzacji.

PRZYKŁAD 5 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych wskazano, że dowód OT – „Przyjęcie środka trwałego" stosuje się do ewidencji przyjęcia do używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Natomiast w instrukcji gospodarki mieniem trwałym zapisano, że przyjęcie do używania wartości niematerialnych i prawnych dokumentuje się fakturą. Który z tych zapisów należy stosować?

Wymagany sposób dokumentowania operacji nabycia wartości niematerialnych i prawnych musi określić kierownik jednostki (art. 10 ust. 1 i 2 w związku z art. 20 ust. 2 i 3 uor). W sytuacji gdy dwie wydane przez niego instrukcje wewnętrzne zawierają sprzeczne zapisy na ten temat, pracownik jednostki, który odpowiada za udokumentowanie operacji, powinien niezwłocznie przekazać informację o rozbieżnościach do kierownika jednostki, aby podjął decyzję co do obowiązującego sposobu postępowania. Kierownik jednostki powinien:

- zadecydować, które z podanych rozwiązań będzie stosowane w jednostce – określić jednolity sposób dokumentowania operacji,

eprasa.pl 0703edbe00

- wykreślić z przepisów wewnętrznych zdublowane zapisy, które nie będą miały zastosowania, tj. dostosować i ujednolicić zapisy instrukcji wewnętrznych.

Spójność i jednolitość postanowień instrukcji wewnętrznych stanowią warunek prawidłowego dokumentowania operacji gospodarczych, dlatego każda rozbieżność w tym zakresie wymaga niezwłocznego wyjaśnienia oraz ujednolicenia zasad przez kierownika jednostki.

Ponieważ informatyzacja obiegu dowodów księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych przebiega stopniowo, w praktyce obecnie funkcjonują trzy współistniejące formy tego obiegu (zob. **ramka**).

Trzy modele obiegu dowodów księgowych w praktyce jednostek

1. **Obieg tradycyjny (papierowy)** – gdzie wszystkie dowody księgowe wystawione lub pobrane z KSeF albo otrzymane od kontrahentów, albo wystawione przez jednostkę w formie elektronicznej się drukuje.
2. **Obieg mieszany** – gdzie obieg elektroniczny stosuje się dla faktur wystawianych i odbieranych z KSeF oraz niektórych, najczęściej stosowanych dowodów własnych wewnętrznych, w ramach wyspecjalizowanych modułów systemów informatycznych, pozostałe dowody mają formę papierową.
3. **Pełny obieg elektroniczny** – gdzie dowody własne sporządza się i dowody obce odbiera się w formie elektronicznej, a w przypadku otrzymania obcego dowodu papierowego, w celu skontrolowania go i zadekretowania, sporządza się jego odwzorowanie cyfrowe (najczęściej skan).

Forma obiegu musi być podana w przepisach wewnętrznych jednostki i na bieżąco aktualizowana, jeśli ulegnie zmianie.

PRZYKŁAD 6

W związku z wprowadzeniem w jednostkach sektora finansów publicznych od 1 lutego 2026 r. obowiązkowego KSeF kierownicy jednostek powinni podjąć decyzję, w jaki sposób będzie się odbywał obieg faktur elektronicznych wystawianych i odbieranych za pośrednictwem KSeF. Mogą go zorganizować w formie:

- elektronicznej – obieg wizualizacji faktury elektronicznej własnej lub obcej zapisanej w formacie PDF w module EOD „Faktury” zintegrowanym z systemami KSeF i oprogramowaniem FK jednostki,
- papierowej – obieg wydruku wizualizacji faktury elektronicznej własnej lub obcej.

Powinni także zdecydować, w jaki sposób – elektroniczny czy papierowy – będzie się odbywał obieg faktur niepodlegających przepisom o KSeF. Do tych rozwiązań należy dostosować zapisy instrukcji obiegu dowodów księgowych.

Zmiany zasad obiegu dowodów księgowych wynikające z obowiązkowego KSeF były wymuszone przez nowelizację prawa. Jednak dużo częściej konieczność zmian wynika

eprasa.pl 0703edbe00

ze stopniowej informatyzacji prac z zakresu rachunkowości, gdzie elektronizacja dowodów księgowych wynika z nabycia kolejnych modułów oprogramowania finansowo-księgowego (FK).

Na przykład **firmy dostarczające oprogramowanie dla jednostek sektora finansów publicznych oferują stopniowe wdrażanie EOD w obszarach:**

- obiegu i kontroli wszystkich rodzajów faktur własnych i obcych wraz z załącznikami (także tych, które nie podlegają wystawianiu w KSeF) oraz rachunków,
- deklaracji podatkowych (VAT, CIT) i innych (np. do ZUS i PFRON),
- naliczania wynagrodzeń z tytułu umów z osobami fizycznymi o pracę, zlecenia, o dzieło,
- wniosków o zaliczki i rozliczenia zaliczek,
- poleceń wyjazdu służbowego i rachunków kosztów podróży służbowych,
- wypłat świadczeń na rzecz osób fizycznych z różnych tytułów (np. świadczeń z pomocy społecznej),
- wypłat świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS),
- dowodów magazynowych (przyjęcie, wydanie, zwrot wewnętrzny, zwrot zewnętrzny, zmiana miejsca przechowywania),
- dowodów związanych z gospodarowaniem środkami trwałymi (przyjęcie do używania, likwidacja księgowa, likwidacja fizyczna, zmiana miejsca użytkowania),
- inwentaryzacji przeprowadzanej metodą spisu z natury i uzgodnienia sald.

Nabycie i rozpoczęcie użytkowania każdego kolejnego modułu wiąże się z podjęciem decyzji analogicznych jak w przypadku wejścia w życie przepisów dotyczących faktur elektronicznych z KSeF i odpowiednią zmianą w instrukcji obiegu dowodów księgowych. Trzeba zwrócić na to szczególną uwagę, ponieważ systemowe zasady sporządzania i obiegu dowodów księgowych mogą się różnić od zasad obiegu dowodów papierowych ukształtowanych w drodze wieloletniej praktyki na bazie przepisów dotyczących gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

PRZYKŁAD 7

Jednostka nabyła oprogramowanie do rozliczania kosztów podróży służbowych. Generuje ono elektroniczne polecenia wyjazdu służbowego i rachunki kosztów podróży służbowych, które są rozliczane automatycznie przez tzw. kreator po wpisaniu do niego danych wejściowych (data, godzina, rodzaj środka transportu, stawka diety, cena biletu). Ostateczne wizualizacje rachunków kosztów podróży służbowych różnią się jednak od dotychczas stosowanych standardowych druków papierowych. Nie zawierają pozycji przewidzianych do poświadczenia kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej. W dokumencie jest jedynie pole „Zatwierdzam do wypłaty", w którym podpisują się główny księgowy oraz kierownik jednostki. Czy mimo to można stosować takie dowody elektroniczne?

eprasa.pl 0703edbe00

Jednostka sektora finansów publicznych **nie powinna stosować w pełni elektronicznego obiegu rachunków kosztów podróży służbowych, jeśli nabyte w tym celu oprogramowanie nie zapewnia możliwości przeprowadzenia i udokumentowania kontroli pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym**. Kontrola ta w jednostkach jest obowiązkowa i jest pierwszym etapem kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych z art. 54 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 uofp. Zgodnie z tymi przepisami za kontrolę wstępną operacji gospodarczych i finansowych odpowiada główny księgowy, który wykonuje te czynności po przeprowadzeniu kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej przez odpowiednich pracowników.

Wykonanie kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej głównego księgowego musi potwierdzać podpis upoważnionego pracownika. Przy pełnym obiegu elektronicznym rachunku kosztów podróży służbowej dokument ten sporządza w formie elektronicznej i w taki sposób podpisuje pracownik, który odbył podróż służbową. Następnie jest przesyłany wyłącznie w postaci elektronicznej kolejnym pracownikom do sprawdzenia – co też jest potwierdzane podpisem elektronicznym.

Jeśli na dokumencie elektronicznym nie ma pól „Skontrolowano pod względem merytorycznym" i „Skontrolowano pod względem formalno-rachunkowym", to nie ma możliwości prawidłowego udokumentowania wykonania tych czynności. Nie stanowi to błędu technicznego oprogramowania, lecz wskazuje na jego niedostosowanie do wymagań jednostki sektora finansów publicznych.

Taki uproszczony wzór rachunku kosztów podróży służbowych, gdzie jest miejsce tylko na podpis głównego księgowego i kierownika jednostki może być stosowany w niewielkich firmach prywatnych. Jednostka sektora finansów publicznych powinna jednak dysponować programem, w którym można przeprowadzić i udokumentować wszystkie wymagane etapy kontroli wstępnej. Inaczej nie może w pełni przy zastosowaniu tego programu przejść na obieg elektroniczny rachunków kosztów podróży służbowych. Musiałaby nadal stosować obieg papierowy, gdzie z oprogramowania korzystałby tylko pracownik odbywający podróż służbową, który wypełniałby rachunek kosztów podróży służbowej za pomocą kreatora, a następnie go drukował i odręcznie podpisywał. Taki rachunek byłby dowodem księgowym w formie papierowej. W tej formie byłby następnie sprawdzany i podpisywany (co można zrobić nawet przy braku odpowiednich rubryk poprzez odręczną adnotację na wydruku: „Sprawdzono pod względem merytorycznym – data i podpis" oraz „Sprawdzono pod względem formalno-rachunkowym – data i podpis").

Zasady stosowania takiego rozwiązania powinny zostać jednoznacznie określone w instrukcji obiegu dowodów księgowych.

O możliwości stosowania pełnego obiegu elektronicznego dowodów księgowych nie decyduje sam fakt wykorzystania systemu informatycznego. Warunkiem jest zapewnienie wykonania i udokumentowania wymaganych przepisami etapów kontroli.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 8

Jednostka nabyła oprogramowanie do prowadzenia gospodarki magazynowej. System generuje automatycznie druki magazynowe, które nieznacznie różnią się od dotychczas stosowanych druczków papierowych (np. mają inne nazwy i symbole oraz inne zasady automatycznej numeracji). Czy takie rozwiązanie jest dopuszczalne?

Tak, jednostka może zmienić wzory stosowanych dowodów magazynowych na inne, w tym ich nazwy, symbole oraz zasady numeracji. Wygląd dowodów księgowych używanych do dokumentowania operacji gospodarczych dotyczących zapasów został wypracowany w drodze wieloletniej praktyki, przy zachowaniu ustawowych wymagań określonych w art. 21 uor co do ich obowiązkowej treści.

W przypadku przejścia na elektroniczny obieg dokumentów jednostka może stosować dowody w formie elektronicznej zgodnie z wzorami wynikającymi z oprogramowania magazynowego. Jeśli różnią się one od dotychczas stosowanych, kierownik jednostki powinien odpowiednio dostosować zapisy instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych.

Nie ma konieczności zamieszczania w instrukcji wzorów druków ani szczegółowego opisu ich wypełniania. Wystarczające jest wskazanie, że jednostka stosuje dowody magazynowe w formie elektronicznej oraz że szczegółowe zasady ich wypełniania wynikają z oprogramowania zatwierdzonego do stosowania w jednostce.

Zmiana wzorów dowodów magazynowych jest dopuszczalna, o ile jednostka zapewni ich zgodność z wymogami ustawowymi oraz odpowiednio odzwierciedli przyjęte rozwiązania w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych.

Prawidłowa organizacja obiegu dowodów księgowych w jednostce sektora finansów publicznych wymaga spójnego uregulowania wszystkich etapów procesu – od powstania dokumentu do jego archiwizacji – niezależnie od tego, czy dokument ma formę papierową, elektroniczną czy mieszaną. Znaczenie ma zapewnienie zgodności procedur wewnętrznych z przepisami uor oraz z przyjętym modelem obiegu dokumentów.

W praktyce jednostka powinna w szczególności:

- jednoznacznie określić rodzaje dowodów księgowych stosowanych w jednostce, wraz z ich formą (papierową lub elektroniczną) oraz zasadami sporządzania i obiegu,
- zapewnić spójność regulacji wewnętrznych, tak aby te same procesy nie były opisane w różnych instrukcjach w sposób niespójny lub wzajemnie się wykluczający,
- dostosować zasady obiegu dokumentów do realnie stosowanych narzędzi informatycznych, w tym do systemów FK, EOD oraz rozwiązań zintegrowanych z KSeF,
- zagwarantować możliwość przeprowadzenia i udokumentowania wszystkich wymaganych kontroli, w szczególności kontroli merytorycznej oraz formalno-rachunkowej,
- zapewnić jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za poszczególne etapy obiegu dowodu, w tym jego sporządzenie, weryfikację, zatwierdzenie i dekretację,

eprasa.pl 0703edbe00

- określić zasady obiegu dokumentów w środowisku elektronicznym, w tym sposób ich autoryzacji, archiwizacji oraz powiązania z systemami informatycznymi,
- na bieżąco aktualizować instrukcję obiegu dowodów księgowych, w szczególności w przypadku wdrażania nowych modułów systemów finansowo-księgowych lub zmiany sposobu dokumentowania operacji.

Jednocześnie sama informatyzacja procesów nie zwalnia jednostki z obowiązku zapewnienia zgodności dokumentowania operacji z przepisami prawa. O przyjęciu pełnego obiegu elektronicznego decyduje nie zastosowane narzędzie, lecz jego zdolność do spełnienia wszystkich wymogów dotyczących kontroli, autoryzacji oraz odtworzenia przebiegu operacji gospodarczej.

W konsekwencji prawidłowo opracowana instrukcja obiegu dowodów księgowych powinna stanowić praktyczne narzędzie organizujące procesy w jednostce, a nie jedynie opis istniejących rozwiązań informatycznych lub powielanie ogólnych przepisów ustawowych.

Sprawdź:

1. *Czy kierownik jednostki ustalił zasady obiegu i kontroli dla wszystkich dowodów księgowych stosowanych w jednostce oraz czy regulacje te nie dublują się w różnych instrukcjach?*
2. *Czy w ww. przepisach wewnętrznych prawidłowo ustalono zasady obiegu dowodów w formie papierowej i elektronicznej?*
3. *Czy regulacje dotyczące obiegu dowodów księgowych są aktualne i dostosowane do faktycznych potrzeb jednostki?*

2. Wykaz dowodów księgowych zatwierdzonych do stosowania w jednostce

Prawidłowa organizacja obiegu dowodów księgowych wymaga jednoznacznego ustalenia, jakie dokumenty są stosowane w jednostce. W tym celu kierownik jednostki powinien sporządzić wykaz dowodów księgowych wykorzystywanych do dokumentowania operacji gospodarczych i finansowych. Dotyczy to wszystkich rodzajów dowodów wymienionych w art. 21 ust. 2 i 3 uor, w tym:

1) dowodów źródłowych potwierdzających wykonanie operacji gospodarczej, do których zalicza się dowody:
   - zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów,
   - zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom,
   - wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki;
2) innych dowodów sporządzonych przez jednostkę, do których zalicza się dowody:
   - zbiorcze – służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione,

eprasa.pl 0703edbe00

- korygujące poprzednie zapisy wprowadzone błędnie,
- zastępcze – wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego lub zamiast niego, jeśli uzyskanie dowodu obcego nie jest możliwe,
- rozliczeniowe – ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

W jednostkach obsługiwanych w ramach centrum usług wspólnych (CUW), których obowiązki z zakresu rachunkowości zostały w całości przekazane kierownikowi jednostki obsługującej, wykaz dowodów księgowych stosowanych w poszczególnych jednostkach obsługiwanych ustala kierownik jednostki obsługującej (art. 4 ust. 3 pkt 1 i art. 4 ust. 5 uor). Wykaz ten powinien być sporządzony odrębnie dla każdej jednostki obsługiwanej i ujęty w jej instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych, stanowiącej nieobligatoryjny element polityki rachunkowości (art. 10 ust. 1 i 2 uor).

Przepisy ogólnie obowiązujące narzucają wszystkim jednostkom sektora finansów publicznych obowiązek stosowania tylko **dwóch rodzajów dowodów źródłowych zewnętrznych własnych:**

1) **faktur** (ustawa o VAT; rozporządzenie Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur; rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 17 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur; rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych),
2) **rachunków** (ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; rozporządzenie Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach).

Dowody te muszą być wystawiane dla wskazanego rodzaju operacji na zasadach określonych w ustawach i rozporządzeniach wykonawczych.

Ponadto obowiązek stosowania niektórych dowodów oraz szczegółowych zasad ich wypełniania może wynikać z przepisów szczególnych – mających zastosowanie tylko w niektórych jednostkach do dokumentowania specyficznych operacji gospodarczych w nich występujących. Należą do nich m.in.:

- rozporządzenie Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (dalej: rozporządzenie w sprawie planów kont samorządowych organów podatkowych) – które nakazuje stosowanie pokwitowań z kwitariuszy przychodowych i rozchodowych do dokumentowania wpłat i wypłat do/z kasy należności podatkowych i ich zwrotu, elektronicznych wyciągów bankowych do dokumentowania wpłat i zwrotów należności podatkowych, not księgowych dla dokumentowania innych operacji – w szczególności przedawnienia zobowiązań podatkowych,
- zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 grudnia 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków,

eprasa.pl 0703edbe00

opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe – które nakazuje stosowanie pokwitowań z kwitariuszy przychodowych i rozchodowych lub pokwitowań wpłaty albo wypłaty do dokumentowania wpłat i wypłat do/z kasy należności podatkowych i ich zwrotu, elektronicznych wyciągów bankowych do dokumentowania wpłat i zwrotów należności podatkowych.

Przepisy ustawowe muszą być brane pod uwagę przy ustalaniu wykazu, wzorów i zasad wypełniania dowodów w polityce rachunkowości jednostki. Nie ma potrzeby powielania w przepisach wewnętrznych regulacji zawartych w ustawach i rozporządzeniach – wystarczy uregulować kwestie pozostawione do rozstrzygnięcia przez kierownika jednostki.

PRZYKŁAD 9

Faktury elektroniczne wystawiane w KSeF mają z góry określoną strukturę i wygląd (w wizualizacji). W tym przypadku wystarczy, że jednostka w polityce rachunkowości zapisze, że stosuje faktury własne i obce wystawiane w KSeF.

Dla faktur własnych wystawianych poza KSeF musi podać ich formę (elektroniczna według wzoru z posiadanego oprogramowania albo papierowa na standardowych drukach akcydensowych).

W samorządowych organach podatkowych muszą być stosowane kwitariusze przychodowe lub rozchodowe o minimalnej treści podanej w rozporządzeniu w sprawie planów kont samorządowych organów podatkowych.

Wzór pokwitowania nie jest narzucony. Jednostka powinna go określić. Może przyjąć wzór standardowego kwitariusza wystawianego ręcznie na druku akcydensowym albo przyjąć własny wzór druku z oprogramowania kasowego – drukowany i wypełniany na piśmie.

Pozostałe rodzaje dowodów zewnętrznych własnych i obcych oraz dowodów wewnętrznych ukształtowały się w drodze tzw. **praktyki w rachunkowości**. Z tego względu ich nazwy, symbole i wzory mogą różnić się w poszczególnych jednostkach, zależnie od rozwiązań przyjętych w polityce rachunkowości. Zasadą jest jednak, że jednostka:

- nie może stosować dowodów księgowych, które nie zostały przewidziane w jej polityce rachunkowości,
- powinna stosować poszczególne dowody zgodnie z ustalonymi wzorami oraz zasadami ich sporządzania i wypełniania określonymi w polityce rachunkowości.

Dowody nieodpowiadające tym regulacjom muszą być bezwzględnie eliminowane na etapie kontroli wstępnej – pod względem formalno-rachunkowym. Nieprzestrzeganie tej zasady może zwiększać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, utrudniać ustalenie osób odpowiedzialnych za poszczególne czynności oraz sprzyjać ukrywaniu nadużyć.

Pracownicy odpowiedzialni za kontrolę dokumentów powinni każdorazowo weryfikować, czy przedstawione dowody zostały sporządzone na obowiązujących

eprasa.pl 0703edbe00

w jednostce formularzach oraz zgodnie z zasadami określonymi w polityce rachunkowości. Niedopełnienie tego obowiązku może prowadzić do ujmowania w dokumentacji księgowej dokumentów niespełniających wymogów formalnych.

2.1. Standardowy wykaz dowodów księgowych stosowanych w jednostkach

W praktyce jednostek sektora finansów publicznych funkcjonuje katalog najczęściej stosowanych dowodów księgowych, obejmujący zarówno dokumenty kasowe i bankowe, jak i dowody związane z rozliczeniami z kontrahentami, pracownikami, gospodarką majątkiem trwałym, zapasami oraz inwentaryzacją. Wykaz ujęty w **tabeli 1** ma charakter porządkujący standardowe rozwiązania stosowane w jednostkach i stanowi punkt odniesienia przy opracowywaniu instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych.

Tabela 1. Standardowy wykaz dowodów księgowych stosowanych w jednostkach sektora finansów publicznych

Dowody kasowe	1. Dowód wpłaty KP – „Kasa przyjmie" (inaczej też KP – „Pokwitowanie wpłaty" lub KP – „Dowód wpłaty") stosowany jako dowód: ■ źródłowy, przyjęcia do kasy gotówki wpłaconej przez petentów na poczet poszczególnych dochodów pobieranych przez jednostkę albo z tytułu zwrotu wydatków (np. zwrotu przez pracownika kwoty niewykorzystanej zaliczki na poczet kosztów podróży służbowej), albo ■ zastępczy, przyjęcia do kasy gotówki podjętej czekiem z rachunków bankowych jednostki na pokrycie wydatków, podczas gdy dowód główny – czek gotówkowy – znajduje się w dokumentacji bankowej jednostki, albo ■ zbiorczy (do ujęcia w raporcie pojedynczych wpłat należności masowych dokonanych w tym samym dniu albo wpłaty gotówki pobranej przez inkasentów albo poborców). 2. Dowód wypłaty KW – „Kasa wypłaci" zastępczy wystawiany w sytuacji, gdy wypłata nie może być udokumentowana dowodem źródłowym własnym lub obcym (fakturą obcą, własną listą wypłat itp.). 3. Kwitariusz przychodowy (druk akcydensowy o symbolu K-103) używany do potwierdzania wpłat z tytułu podatków i należności niepodatkowych w urzędach obsługujących państwowe i samorządowe organy podatkowe, a w innych jednostkach – do przyjmowania należności niepodatkowych, jeśli zadecydują tak ich kierownicy. 4. Kwitariusz rozchodowy używany do potwierdzania zwrotów nadpłat z tytułu podatków i należności niepodatkowych w urzędach obsługujących państwowe i samorządowe organy podatkowe, a w innych jednostkach – do zwrotu nadpłat w należnościach niepodatkowych, jeśli zadecydują tak ich kierownicy. 5. Kwitariusz przychodowo-rozchodowy (druk akcydensowy o symbolu K-104) stosowany w miejsce oddzielnych kwitariuszy przychodowych i rozchodowych. 6. Inne dowody wpłaty zatwierdzone do stosowania przez właściwe organy (np. specjalne dowody wniesienia opłaty targowej z ustalonymi nominalnymi kwotami opłat, drukowane z systemu komputerowego; pokwitowania wpłaty łącznego zobowiązania pieniężnego; pokwitowania wpłaty należności podatkowych na ręce inkasentów lub poborców).

eprasa.pl 0703edbe00

	7. Czek gotówkowy (wystawiany na pracowników jednostki lub jej kontrahentów, petentów, uprawniający do pobrania gotówki z banku). 8. Bankowy dowód wpłaty, poświadczający odprowadzenie gotówki z kasy do banku.
Dowody bankowe	1. Wyciąg bankowy potwierdzający operacje na rachunkach bankowych jednostki. 2. Polecenie przelewu z własnych rachunków bankowych jednostki. 3. Czek gotówkowy dokumentujący operację pobrania gotówki z rachunku bankowego na zasilenie kasy jednostki. 4. Czek rozrachunkowy (wystawiany na pracowników jednostki lub jej kontrahentów, petentów, uprawniający do obciążenia rachunków bankowych jednostki i uznania odpowiednią kwotą rachunku bankowego drugiej strony). 5. Bankowy dowód wpłaty (odprowadzenie gotówki z kasy do banku).
Dowody potwierdzające sprzedaż lub nabycie towarów i usług	1. Faktura (własna lub obca), faktura korygująca. 2. Rachunek (własny lub obcy), w szczególności rachunek do umowy zlecenia lub o dzieło, dowód korygujący wskazany w polityce rachunkowości (najczęściej nota korygująca obciążeniowo-uznaniowa).
Dowody rozliczeń z pracownikami	1. Polecenie wyjazdu służbowego i rachunek kosztów podróży służbowej. 2. Wniosek o zaliczkę na pokrycie kosztów podróży służbowej. 3. Wniosek o zaliczkę na pokrycie kosztów działalności jednostki i rozliczenie zaliczki. 4. Oświadczenie o używaniu pojazdu prywatnego do celów służbowych. 5. Lista wypłat wynagrodzeń i innych należności pracowniczych ze stosunku pracy.
Gospodarka majątkiem trwałym jednostki	1. OT – „Przyjęcie środka trwałego". 2. PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego" (ma zastosowanie tylko w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych przy przekazywaniu nieodpłatnym środków trwałych między JST a jednostkami podległymi, lub nieodpłatnego przekazania między państwowymi jednostkami budżetowymi). 3. MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego" (dotyczy wyłącznie przesunięć w obrębie tej samej jednostki organizacyjnej). 4. LT – „Likwidacja środka trwałego".
Gospodarka zapasami	1. Pm – „Przyjęcie materiałów". 2. Zw – „Zwrot materiałów" (wewnętrzny lub z zewnątrz). 3. Rw – „Rozchód wewnętrzny". 4. Wz – „Wydanie materiałów na zewnątrz". 5. Dowody przesunięć wewnętrznych międzymagazynowych (tylko w jednostkach mających więcej niż jeden magazyn). 6. Karta drogowa (rozliczanie paliwa zakupionego do pojazdów służbowych). 7. Karta pracy sprzętu (rozliczanie paliwa zakupionego do sprzętu specjalistycznego, np. używanego przez straże pożarne).
Dokumenty inwentaryzacyjne	1. Arkusz spisu z natury. 2. Zbiorcze zestawienie arkuszy spisu z natury. 3. Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych. 4. Zestawienie kompensat różnic inwentaryzacyjnych. 5. Wezwanie do uzgodnienia salda. 6. Protokół inwentaryzacji.

eprasa.pl 0703edbe00

Pozostałe dowody księgowe	1. Nota księgowa uznaniowo-obciążeniowa (dowód zewnętrzny własny lub obcy, w tym dotyczący refundacji kosztów, naliczenia odsetek, obciążenia karami umownymi). 2. Nota księgowa będąca dowodem korygującym lub zastępczym własnym wewnętrznym jednostki w zakresie określonym w polityce rachunkowości (korekta błędnych zapisów, księgowanie przedawnienia należności lub zobowiązań, udokumentowanie operacji w oczekiwaniu na dowód obcy, dowód zastępczy w przypadku niemożności uzyskania dowodu obcego). 3. Polecenie księgowania będące dowodem zbiorczym, korygującym, rozliczeniowym lub zastępczym własnym wewnętrznym jednostki w zakresie określonym w polityce rachunkowości (np. korekta błędnych zapisów, udokumentowanie przedawnienia należności lub zobowiązań, przeksięgowania końcowo roczne, rozliczanie kosztów, przenoszenie kosztów rodzajowych z kont zespołu 4 na konta zespołu 5, przeniesienie b.z. na b.o. roku kolejnego, zbiorcze księgowanie amortyzacji miesięcznej, rocznej lub kwartalnej, zbiorcze księgowanie operacji masowych wykonanych w jednym dniu, księgowanie różnic kursowych). 4. Listy wypłat/przekazania świadczeń rzeczowych z ZFŚS. 5. Listy wypłat świadczeń/przekazania świadczeń rzeczowych na rzecz osób fizycznych (np. listy wypłat zasiłków z pomocy społecznej, listy przekazania nagród rzeczowych przekazanych uczniom w konkursach organizowanych przez jednostki oświatowe).

Podane zestawienie dowodów księgowych ma charakter standardowy. Nie wszystkie wymienione rodzaje dowodów muszą występować w każdej jednostce organizacyjnej. Mogą one funkcjonować pod różnymi nazwami lub być wykorzystywane do odmiennych celów, w zależności od rozwiązań przyjętych w polityce rachunkowości. Zasadą jest, że w polityce rachunkowości ujmuje się wyłącznie te dowody, które są faktycznie stosowane w jednostce. W przypadku dowodów o charakterze wielofunkcyjnym (np. polecenie księgowania, nota księgowa, pokwitowania kasowe) należy wskazać dokładne zasady ich stosowania oraz zakres ich wykorzystania.

PRZYKŁAD 10 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Jeśli jednostka nie ma kasy ani gospodarki magazynowej, w jej polityce rachunkowości nie powinny być ujmowane dowody kasowe i magazynowe, ponieważ nie wykonuje ona operacji, które te dowody poświadczają. Nie zamieszcza się zapisów na ten temat „na wszelki wypadek", ponieważ polityka rachunkowości powinna odzwierciedlać rzeczywisty zakres działalności jednostki.

W przypadku podjęcia decyzji o uruchomieniu kasy lub magazynu kierownik jednostki ma obowiązek odpowiednio zaktualizować politykę rachunkowości i określić właściwe dowody księgowe oraz zasady ich stosowania.

PRZYKŁAD 11 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Kierownik jednostki nie powinien korzystać z gotowych wzorów instrukcji obiegu dokumentów ani z rozwiązań stosowanych w innych jednostkach bez ich dostosowania do faktycznych potrzeb. Dotyczy to w szczególności wykazu dowodów księgowych,

eprasa.pl 0703edbe00

który musi odpowiadać rodzajowi działalności jednostki oraz zasadom prowadzenia jej gospodarki finansowej.

W praktyce część dowodów księgowych ma charakter powszechny (np. faktury, rachunki, listy płac), natomiast inne występują wyłącznie w określonych typach jednostek i przy konkretnych operacjach gospodarczych (np. dowód PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego").

Przykładowo we wszystkich jednostkach będą występowały faktury i rachunki czy listy płac wynagrodzeń dla pracowników. Ale już dowód PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego" stosuje się wyłącznie w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych przy przekazywaniu nieodpłatnym środków trwałych między JST a jednostkami podległymi, lub nieodpłatnym przekazaniu między państwowymi jednostkami budżetowymi.

Jeśli dowód ten w swojej polityce rachunkowości wymieni instytucja kultury do dokumentowania przyjęcia do użytkowania środków trwałych otrzymanych w drodze darowizny (niezależnie od tego, od kogo je otrzyma), będzie to nieprawidłowość. Takie operacje dokumentuje się zgodnie z przyjętym zwyczajem w rachunkowości wyłącznie dowodem OT – „Przyjęcie środka trwałego". Wynika to z różnic treści ekonomicznej wykonywanych operacji.

Jeśli środek trwały jest przekazywany między gminą (w imieniu której występuje urząd gminy) a gminną jednostką budżetową, nie następuje zmiana właściciela tego środka trwałego. W tym układzie osobowość prawną ma tylko gmina. Ona jest właścicielem środków trwałych stanowiących mienie komunalne, a poszczególne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej tylko z tego mienia korzystają przy realizacji zadań gminy. Przekazanie mienia między tymi jednostkami stanowi specyficzny rodzaj zmiany miejsca użytkowania, co jest odzwierciedlane m.in. w tym, że jednostka otrzymująca ujmuje w ewidencji księgowej środek trwały w wartości początkowej i dotychczasowego umorzenia, wykazanej w księgach rachunkowych jednostki przekazującej.

Z samorządową instytucją kultury jest inaczej. Ma ona osobowość prawną i prowadzi gospodarkę finansową samodzielnie, niezależnie od gminy, która ją utworzyła. Gmina ta może przekazać nieodpłatnie środki trwałe do samorządowej instytucji kultury – jednak pod względem treści ekonomicznej będzie to darowizna skutkująca zmianą właściciela mienia, a nie nieodpłatne przekazanie, w wyniku którego właścicielem jest cały czas gmina. Przy darowiźnie instytucja kultury nie może przyjąć środków trwałych w wartości księgowej (początkowej i dotychczasowego umorzenia) wynikającej z ksiąg rachunkowych urzędu gminy. Musi samodzielnie wycenić otrzymane środki trwałe w cenie nabycia (przy darowiźnie – w oszacowanej wartości rynkowej), a następnie wartość tę amortyzować.

Dobór dowodu księgowego powinien wynikać z treści ekonomicznej operacji, a nie wyłącznie z przyjętego wzoru lub rozwiązania funkcjonującego w innej jednostce.

eprasa.pl 0703edbe00

Nieprawidłowe przypisanie dowodu może prowadzić do błędnego ujęcia zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych.

Standardowy wykaz dowodów księgowych pozostaje zasadniczo taki sam, niezależnie od ich formy – papierowej lub elektronicznej.

2.2. Liczba egzemplarzy dowodu księgowego i ich przeznaczenie

W przypadku dokumentów księgowych sporządzanych w formie papierowej **należy każdorazowo określić liczbę egzemplarzy danego dowodu**, obejmującą oryginał oraz wymagane kopie, z jednoznacznym wskazaniem ich przeznaczenia. Nie ma w tym zakresie ogólnie obowiązujących przepisów z wyjątkiem nielicznych regulacji szczególnych, np.:

- faktury wystawiane poza KSeF oraz rachunki – sporządza się co do zasady w dwóch egzemplarzach, z których jeden zatrzymuje wystawca, a drugi otrzymuje odbiorca,
- papierowe pokwitowania wpłaty i wypłaty należności podatkowych do kasy samorządowego organu podatkowego – sporządza się w co najmniej dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a kopia pozostaje w kasie, natomiast oryginał pokwitowania wypłaty pozostaje w kasie, a kopię otrzymuje wpłacający,
- papierowe pokwitowania wpłaty z kwitariusza przychodowego wydawane przez poborcę należności podatkowych JST – sporządza się w co najmniej dwóch egzemplarzach, gdzie oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a kopia pozostaje w kwitariuszu przychodowym.

Dla każdego dowodu księgowego stosowanego w jednostce należy wskazać liczbę egzemplarzy i ich przeznaczenie. Liczba ta może być różna w zależności od struktury organizacyjnej jednostki oraz zasad obiegu dowodów księgowych. Dlatego przyjęło się, że **w ogólnych opracowaniach na temat dowodów księgowych podaje się minimalną liczbę egzemplarzy dla danego dowodu, jaka musi być wystawiona.**

PRZYKŁAD 12

Zwyczajowo dowód KP – „Kasa przyjmie" pełniący rolę dowodu zastępczego albo zbiorczego sporządza się w liczbie minimum dwóch egzemplarzy (oryginał i jedna kopia). Oryginał dołącza się do oryginału raportu kasowego, a kopię – do kopii raportu kasowego lub pozostawia w bloczku formularzy KP.

Z kolei dowód KP potwierdzający przyjęcie gotówki do kasy od petenta (dowód źródłowy własny) sporządza się co najmniej w dwóch egzemplarzach. Oryginał przeznacza się dla wpłacającego, a kopia pozostaje w dokumentacji kasowej.

W przypadku rozbudowanej struktury organizacyjnej jednostki KP można wystawiać w większej liczbie egzemplarzy, np. w trzech. Oryginał przeznacza się dla

eprasa.pl 0703edbe00

wpłacającego, pierwsza kopia pozostaje w dokumentacji kasowej, a drugą kopię przekazuje się do merytorycznej komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za pobieranie i ewidencjonowanie danego rodzaju należności (np. referatu gospodarki mieniem – przy potwierdzeniu wpłaty czynszu najmu nieruchomości).

W polityce rachunkowości trzeba **podać dokładną liczbę egzemplarzy poszczególnych dowodów księgowych, jaka musi być sporządzona w tej konkretnej jednostce**. Nie należy posługiwać się sformułowaniami typu „sporządza się w minimum dwóch egzemplarzach" lub podobnymi określeniami.

Kwestia liczby egzemplarzy dowodów księgowych w postaci elektronicznej nie ma znaczenia praktycznego. Dowód w formie elektronicznej ma jeden oryginał, który funkcjonuje w systemie EOD i jest w tej postaci przekazywany w obiegu wewnętrznym jednostki (zob. **rozdział 4**). W razie potrzeby może on być przekazywany na zewnątrz jednostki w dwóch formach:

- w postaci oryginalnej elektronicznej – np. faktura niepodlegająca wystawieniu przez jednostkę w KSeF w postaci elektronicznej, przesyłanej do kontrahenta będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej za pośrednictwem poczty elektronicznej (e-mailem),
- w postaci papierowej – np. wydrukowane pokwitowanie wpłaty należności do kasy jednostki wręczane wpłacającemu przez kasjera.

W związku z możliwością stosowania przez jednostkę oraz jej kontrahentów różnych postaci dowodów (w szczególności faktur ustrukturyzowanych w KSeF, dowodów elektronicznych i papierowych), w polityce rachunkowości jednostki trzeba opisać sposób postępowania z dowodami obcymi, które wpływają do jednostki w innej formie niż ta, w której są następnie przetwarzane w ramach przyjętej ścieżki obiegu dowodów księgowych.

Sytuacja 1 – faktury ustrukturyzowane z KSeF w obiegu papierowym i elektronicznym

W przypadku wystawienia lub otrzymania faktury ustrukturyzowanej w KSeF jej dalsze przetwarzanie w obiegu papierowym lub elektronicznym wymaga pobrania z systemu KSeF jej wizualizacji (np. w formacie PDF). Ten plik:

- drukuje się i przetwarza w obiegu tradycyjnym – wówczas pracownicy zamieszczają na wydruku odręczne adnotacje oraz podpisy,
- przetwarza się w formie elektronicznej – wówczas adnotacje i podpisy są nanoszone elektronicznie w formularzu kontroli, trwale powiązanym w systemie EOD z wizualizacją faktury.

Elektroniczna faktura ustrukturyzowana jest przechowywana w KSeF przez 10 lat. Jednostka nie musi jej archiwizować. Ale musi przechowywać i archiwizować przez okresy przewidziane w uor dla dowodów księgowych wydruk lub elektroniczną wizualizację

eprasa.pl 0703edbe00

faktury z formularzem kontrolnym, ponieważ tylko w ten sposób spełni warunek zamieszczenia na dowodzie księgowym podpisów na dowód jego sprawdzenia i zadekretowania do ujęcia w księgach rachunkowych (art. 26 ust. 1 pkt 6 uor).

Sytuacja 2 – dowody wystawione lub otrzymane w postaci elektronicznej, przetwarzane w postaci papierowej

Jeśli jednostka wystawia albo otrzymuje w postaci elektronicznej inne dowody księgowe niż faktury z KSeF, ale przetwarza je w postaci papierowej, to:

- plik w oryginalnej postaci elektronicznej – przekazuje do zbioru dowodów elektronicznych, oraz
- dowód drukuje i przetwarza w sposób tradycyjny na ścieżce obiegu (pracownicy zamieszczają odręcznie adnotacje i podpisy).

W jednostce archiwizowany jest dowód elektroniczny oraz dowód wydrukowany, z dokonanymi na nim adnotacjami i zamieszczonymi zatwierdzeniami.

Sytuacja 3 – dowody wystawione lub otrzymane w postaci papierowej, przetwarzane w postaci elektronicznej

W sytuacji gdy jednostka wystawia albo otrzymuje dowody w postaci papierowej, ale przetwarza je w postaci elektronicznej, to:

- dowód papierowy – przekazuje do zbioru oryginalnych dowodów papierowych, oraz
- dowód elektronizuje (np. skanuje i zapisuje w formacie PDF) – i przetwarza w sposób elektroniczny na ścieżce obiegu (gdzie odpowiednie adnotacje i podpisy są zamieszczane elektronicznie na połączonym z wizualizacją dowodu formularzu kontroli).

W jednostce archiwizowany jest dowód papierowy oraz jego postać zelektronizowana.

Wykaz dowodów księgowych powinien obejmować wyłącznie dokumenty faktycznie stosowane w jednostce, odpowiadające wykonywanym przez nią operacjom gospodarczym i finansowym. Nie należy przejmować gotowych wzorców bez ich dostosowania do specyfiki działalności.

Każdy dowód należy przypisać do konkretnej operacji oraz jednoznacznie określić zasady jego stosowania, w szczególności w przypadku dokumentów wielofunkcyjnych. Wykaz powinien być aktualizowany wraz ze zmianami organizacyjnymi, systemowymi lub w zakresie ewidencji.

W polityce rachunkowości należy określić liczbę egzemplarzy dowodów papierowych wraz z ich przeznaczeniem, bez stosowania zapisów ogólnych typu „minimum dwa egzemplarze". Dla dowodów elektronicznych przyjmuje się jeden oryginał funkcjonujący w systemie EOD.

W przypadku różnych postaci dokumentów (papierowych, elektronicznych, KSeF) konieczne jest opisanie zasad postępowania z ich egzemplarzami w postaci papierowej, zelektronizowanej, elektronicznej i wydrukowanej oraz sposobu ich przetwarzania w przyjętej ścieżce obiegu dokumentów.

eprasa.pl 0703edbe00

Standardowy katalog dowodów księgowych może mieć zastosowanie w formie papierowej i elektronicznej, pod warunkiem zapewnienia zgodności z przepisami oraz spójności zasad kontroli, zatwierdzania i archiwizacji.

Sprawdź:

1. *Czy kierownik jednostki zamieścił w polityce rachunkowości wykaz dowodów księgowych zatwierdzonych do stosowania, z określeniem ich formy (elektroniczna, papierowa), liczby egzemplarzy oraz ich przeznaczenia?*
2. *Czy wykaz ten został ustalony zgodnie z przepisami ustawowymi, jest aktualny i dostosowany do potrzeb jednostki?*
3. *Czy w polityce rachunkowości określono zasady postępowania z dowodami obcymi otrzymywanymi w innej postaci niż przetwarzana przez jednostkę w przyjętej ścieżce obiegu dowodów księgowych?*

3. Elementy składowe systemu obiegu dowodów księgowych

System obiegu dokumentów księgowych obejmuje **trzy podstawowe elementy:**

1) punkty zatrzymania,

2) procedury,

3) środki techniczne.

Punkty zatrzymania stanowią stanowiska pracy uczestniczące w obiegu dowodów księgowych. Przez punkty te przechodzą dokumenty od momentu ich wpływu do jednostki (dowody obce) albo wystawienia (dowody własne), aż do zakończenia procesu ich obsługi, obejmującego w szczególności etapy kontroli wstępnej, realizację operacji gospodarczej, którą dokumentują, jej ujęcia w księgach rachunkowych, aż do zniszczenia po upływie okresu archiwizowania.

W każdym punkcie zatrzymania wykonuje się ściśle określone czynności związane z obiegiem dokumentu i ponosi się odpowiedzialność za ich prawidłowe wykonanie.

Procedury obiegu dokumentów to zestaw czynności przypisanych do poszczególnych punktów zatrzymania. Obejmują one w szczególności kontrolę formalno-rachunkową i merytoryczną, dekretację, zatwierdzanie oraz przekazywanie dokumentów do kolejnych etapów obiegu. Po ich wykonaniu dowód księgowy jest przekazywany do kolejnego, ściśle określonego punktu zatrzymania na ścieżce obiegu.

Środki techniczne stanowią narzędzia wykorzystywane do realizacji procedur obiegu dokumentów. W szczególności obejmują system elektronicznego obiegu dokumentów (EOD), a także inne rozwiązania informatyczne i organizacyjne wspierające rejestrację, kontrolę, akceptację oraz archiwizację dowodów księgowych.

eprasa.pl 0703edbe00

Określenie wszystkich tych elementów systemu obiegu dokumentów księgowych należy do kierownika jednostki, który odpowiednie zapisy w tym zakresie powinien ująć w:

- regulaminie organizacyjnym jednostki (wykaz komórek organizacyjnych i samodzielnych stanowisk oraz przypisany do nich zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności),
- zakresach czynności dla poszczególnych pracowników,
- polityce rachunkowości (w szczególności w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych),
- instrukcjach i wytycznych wchodzących w skład procedur kontroli zarządczej I stopnia.

Przy ustalaniu poszczególnych elementów systemu obiegu kierownik jednostki musi brać pod uwagę ogólnie obowiązujące przepisy, o ile takie w danym zakresie istnieją.

Sprawdź:

Czy kierownik jednostki odzwierciedlił w regulacjach wewnętrznych (regulaminach, instrukcjach, zakresach czynności pracowników) wszystkie elementy składowe systemu obiegu i kontroli dowodów księgowych?

4. Punkty zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych

Punkty zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych są jednakowe, niezależnie od tego, czy dowody przekazywane są w postaci papierowej czy elektronicznej. Oznacza to, że **zmiana postaci dowodu księgowego nie wpływa na liczbę i strukturę punktów zatrzymania ani na zakres wykonywanych w nich czynności.** W każdym przypadku dokument podlega tym samym etapom obiegu, w szczególności kontroli, dekretacji, zatwierdzeniu oraz ujęciu w księgach rachunkowych.

W przypadku stosowania systemu elektronicznego obiegu dokumentów (EOD) realizacja czynności w punktach zatrzymania może następować w formie elektronicznej, przy zachowaniu tożsamości procedur obowiązujących dla dokumentów papierowych.

Typowa ścieżka obiegu dowodów księgowych obejmuje następujące punkty zatrzymania:

1. **Sekretariat** – przyjęcie dokumentów obcych, ich wstępna segregacja oraz przekazanie do właściwych komórek merytorycznych.
2. **Komórka merytoryczna** – sporządzanie dowodów własnych, kontrola merytoryczna dowodów obcych.
3. **Komórka księgowości** – przeprowadzanie kontroli formalno-rachunkowej, kontrola wstępna wykonywana przez głównego księgowego.
4. **Kierownik jednostki** – zatwierdzenie operacji gospodarczej do realizacji.

eprasa.pl 0703edbe00

5. **Komórka księgowości** – wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi, kontrola następcza, dekretacja, segregacja według odpowiednich zbiorów dokumentacji księgowej, ujęcie dowodów w księgach rachunkowych, bieżące przechowywanie oraz przekazanie do archiwum zakładowego po zamknięciu ksiąg rachunkowych i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy.
6. **Archiwum zakładowe** – przechowywanie dokumentacji archiwalnej przez okres odpowiedni dla danej kategorii dowodów, brakowanie po upływie okresu przechowywania albo przekazanie do archiwum państwowego, jeżeli wynika to z przepisów.

Ten typowy wykaz punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych może być bardziej lub mniej rozbudowany. Zależy to od rodzaju dowodów oraz stopnia złożoności struktury organizacyjnej jednostki.

Niezależnie od przyjętego wariantu organizacyjnego, każdy dowód księgowy musi przejść przez wszystkie przypisane mu punkty zatrzymania zgodnie z ustaloną ścieżką obiegu. **Niedopuszczalne jest pomijanie któregokolwiek z tych punktów lub zmiana kolejności ich działania poza zasadami określonymi w polityce rachunkowości.**

Każdy punkt zatrzymania wiąże się z przypisanym zakresem odpowiedzialności pracownika za wykonanie czynności kontrolnych i organizacyjnych. Odpowiedzialność ta wynika z regulaminu organizacyjnego, zakresów czynności oraz obowiązujących w jednostce procedur kontroli zarządczej.

4.1. Ograniczenia prawne przy wyznaczaniu punktów zatrzymania

Punkty zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych wyznacza co do zasady kierownik jednostki. Powinien przy tym uwzględniać strukturę organizacyjną jednostki oraz przyjęte zasady funkcjonowania. Nie ma on jednak w tym zakresie pełnej dowolności, ponieważ niektóre punkty muszą być wyodrębnione w sposób wynikający z przepisów powszechnie obowiązujących z zakresu gospodarki finansowej (w tym kontroli zarządczej) jednostek sektora finansów publicznych. Dotyczy to w szczególności:

- art. 53 ust. 1 i 2 uofp – zgodnie z którym za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada jej kierownik, przy czym może on powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym,
- art. 54 ust. 1 uofp – zgodnie z którym jednostka sektora finansów publicznych musi mieć pracownika na stanowisku głównego księgowego, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi oraz dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, a także kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych,
- art. 54 ust. 3 uofp – zgodnie z którym główny księgowy wykonuje kontrolę wstępną po skontrolowaniu dowodów księgowych przez pracowników właściwych rzeczowo

eprasa.pl 0703edbe00

(odpowiedzialnych za wykonanie kontroli pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym).

W konsekwencji tych uregulowań:

- w każdej jednostce muszą funkcjonować punkty zatrzymania, w których odbywa się kontrola merytoryczna, formalno-rachunkowa i wstępna głównego księgowego dowodów księgowych,
- kontrola wstępna głównego księgowego jest obowiązkowa dla 100% dowodów i musi odbywać się po kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej,
- za kontrolę wstępną, wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi oraz ewidencjonowanie operacji gospodarczych i przechowywanie dowodów księgowych odpowiada co do zasady główny księgowy lub jego zastępca (stały lub czasowy) bezpośrednio lub w ramach nadzoru (jeśli określone czynności są powierzone pracownikom księgowości),
- za wydawanie dyspozycji środkami pieniężnymi odpowiada kierownik jednostki lub upoważniona przez niego osoba (w szczególności jego zastępca stały lub czasowy).

Poza tymi ograniczeniami istnieją jeszcze inne – wynikające z ogólnych zasad kontroli zarządczej w obszarze gospodarki finansowej, zawartych w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (dalej: Standardy kontroli zarządczej). Przy ustalaniu punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych największe znaczenie ma **zasada zakazu łączenia kluczowych obowiązków**, tj. skupiania w jednym ręku kompetencji, które mogłyby prowadzić do konfliktu interesów lub osłabienia mechanizmów kontroli wewnętrznej. Zgodnie z tą zasadą niedopuszczalne jest w szczególności łączenie:

- wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi z ich realizacją (wykonywaniem),
- wykonywania kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz kontroli wstępnej w ramach jednego stanowiska lub jednej osoby.

Zasada zakazu łączenia w jednym ręku kompetencji do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi z ich wykonywaniem, wyrażona jest w art. 53 ust. 1 i 54 ust. 1 pkt 2 uofp, które zastrzegają wyłączną kompetencję do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi dla kierownika jednostki, a ich wykonywania – dla głównego księgowego. W praktyce zasada ta jest jednak naruszana przez kierowników jednostek, gdy upoważniają oni na podstawie art. 53 ust. 2 uofp głównego księgowego do pełnienia zastępstwa w razie swojej nieobecności.

Rozwiązanie to prowadzi do połączenia funkcji decyzyjnej i wykonawczej w rękach jednej osoby, co jest sprzeczne z założeniami systemu kontroli wewnętrznej.

PRZYKŁAD 13

Gminnym ośrodkiem pomocy społecznej (GOPS) kieruje dyrektor, przy wsparciu głównego księgowego, który jest jedynym pracownikiem księgowości. Dyrektor nie ma stałego zastępcy, w związku z czym pojawia się problem

eprasa.pl 0703edbe00

z wykorzystaniem przysługującego mu urlopu wypoczynkowego. Po kontroli dyrektor GOPS otrzymał z jednostki nadrzędnej zalecenie bezwzględnego wykorzystania zaległych urlopów. Czy na czas nieobecności dyrektor GOPS może upoważnić głównego księgowego do pełnienia zastępstwa?

Nie, kierownik jednostki nie powinien wyznaczać głównego księgowego na swojego czasowego zastępcę. Prowadziłoby do łączenia w ręku jednej osoby – głównego księgowego – kluczowych funkcji w zakresie wydawania i wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi.

Takie rozwiązanie jest sprzeczne z zasadami systemu kontroli zarządczej, w szczególności z pkt 14 lit. c Standardów kontroli zarządczej.

Na czas swojej nieobecności kierownik jednostki powinien wyznaczyć innego pracownika do zastępstwa za siebie. Jeżeli struktura organizacyjna jednostki nie pozwala na powierzenie wszystkich obowiązków jednej osobie, dopuszczalne jest wyznaczenie kilku osób, z jednoczesnym podziałem zakresu obowiązków.

Poza wyjątkiem opisanym w przykładzie 13 zakaz wykonywania przez jedną osobę kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej oraz łączenia tych czynności z kluczowymi kompetencjami do wydawania i wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi jest względny. Wszystko zależy od struktury organizacyjnej jednostki.

W jednostkach organizacyjnych średnich i dużych, w których obsada kadrowa jest wystarczająca, kompetencji tych nie należy łączyć. Oznacza to, że poszczególne czynności powinny być wykonywane w różnych punktach zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych.

Jednak w niewielkich jednostkach organizacyjnych może nie być możliwe powierzenie kompetencji w powyższym zakresie różnym osobom. Wtedy można łączyć w jednym ręku kompetencje do kontroli:

- merytorycznej i wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi, które może wykonywać stale kierownik jednostki, a w czasie jego nieobecności – osoba go zastępująca,
- formalno-rachunkowej, wstępnej i wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, które może wykonywać stale główny księgowy, a w czasie jego nieobecności – osoba go zastępująca.

Kierownik jednostki może wykonywać sam kontrolę merytoryczną i zatwierdzać operacje gospodarcze do realizacji. Nie narusza to zasady rozdziału kluczowych funkcji, ponieważ i tak to on ostatecznie zawsze ponosi odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki – jak nie bezpośrednio, to z tytułu nadzoru nad pracownikami, którym powierzył określone obowiązki w tym zakresie (art. 53 ust. 1 uofp).

Elementem kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych jest kontrola prawidłowości dowodów je potwierdzających pod względem formalno-rachunkowym, więc w razie potrzeby obie te kontrole może wykonywać główny księgowy. Osoby łączące

eprasa.pl 0703edbe00

kompetencje powinny wykonywać je ze szczególną ostrożnością i nie zaniedbywać samokontroli wykonywanych zadań.

Przy podanych wyżej połączeniach kompetencji nadal oddzielone są kompetencje do wydawania i wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, a to jest kluczowe w zapobieganiu powstawania nieprawidłowości, w szczególności dokonywania nadużyć. Co prawda dla prawidłowości dysponowania mieniem publicznym znajdującym się w posiadaniu jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych lepiej jest, aby jak najwięcej osób było zaangażowanych w ten proces. Jeśli jednak nie jest to możliwe, należy zapewnić przynajmniej podstawowy podział kompetencji. Połączenia takie jednak – jako zwiększające ryzyko powstawania nieprawidłowości i nadużyć – powinny być przesłanką do objęcia jednostek, w których są stosowane, wzmożoną kontrolą przez organy nadzoru.

PRZYKŁAD 14

W księgowości jednostki budżetowej jest zatrudniony tylko główny księgowy i kasjer. Kto w tej sytuacji powinien odpowiadać za kontrolę formalno-rachunkową dowodów księgowych?

Przy zatrudnieniu w księgowości tylko jednego pracownika poza głównym księgowym, kontrolę formalno-rachunkową dowodów księgowych najlepiej jest przypisać temu pracownikowi. Wtedy można **zachować zasadę podziału kluczowych obowiązków** z pkt 14 lit. c Standardów kontroli zarządczej.

Prawidłowość formalno-rachunkowa dowodów księgowych będzie sprawdzana dwa razy:

1) przez pracownika księgowości zatrudnionego na stanowisku kasjera – pierwszy raz,
2) przez głównego księgowego w ramach kontroli wstępnej prawidłowości udokumentowania operacji gospodarczych i finansowych – po raz drugi.

To zapewnia większe prawdopodobieństwo wykrycia ewentualnych nieprawidłowości – czego nie zauważy jedna osoba, będzie miała szanse wyeliminować druga.

Jest tu jednak **pewne ograniczenie.** Inne zasady kontroli zarządczej (pkt 2 Kompetencje zawodowe i pkt 4 Delegowanie uprawnień Standardów kontroli zarządczej) mówią o tym, że kierownik jednostki musi zadbać o to, aby pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania, a zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nimi związanego. Innymi słowy nie należy powierzać obowiązków przeprowadzania kontroli formalno-rachunkowej pracownikowi, który nie potrafi ich prawidłowo wykonać. Jeśli tak jest, to do czasu przeszkolenia kasjera albo zatrudnienia innej osoby do księgowości, kontrolę formalno-rachunkową powinien wykonywać główny księgowy.

W sposób szczególny punkty zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych wyznacza się w przypadku zorganizowania wspólnej obsługi organizacyjnej, administracyjnej i finansowo-księgowej samorządowych jednostek organizacyjnych

eprasa.pl 0703edbe00

– **CUW.** W takim przypadku przepisy dotyczące samorządowych CUW wymuszają zorganizowanie obiegu dowodów księgowych nie tylko wewnątrz poszczególnych jednostek organizacyjnych, lecz także między jednostkami obsługiwanymi a jednostką obsługującą (CUW). Wynika to w szczególności z następujących regulacji:

- art. 10c ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, art. 6c ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, art. 8e ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa – które stanowią, że zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierownika jednostki obsługiwanej do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi,
- art. 53 ust. 5 uofp – zgodnie z którym kierownik jednostki obsługującej samorządowe CUW jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej zakresie obowiązków powierzonych uchwałą (w przypadku jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego) albo porozumieniem (w przypadku innych jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną), i to ten kierownik powierza pracownikom jednostki obsługującej wykonywanie obowiązków z zakresu gospodarki finansowej jednostek obsługiwanych,
- art. 54 ust. 4–7 uofp – mówiący o tym, że w razie wykrycia nieprawidłowości w ramach kontroli wstępnej dowodów księgowych jednostek obsługiwanych przez głównego księgowego jednostki obsługującej, procedury odmowy ich podpisania wykonuje odpowiednio kierownik jednostki obsługującej.

Konsekwencją tych regulacji jest to, że w modelu wspólnej obsługi (CUW) organizacja obiegu dowodów księgowych ulega rozdzieleniu między jednostkę obsługującą i jednostkę obsługiwaną, z wyraźnym przypisaniem poszczególnych czynności kontrolnych i decyzyjnych do odrębnych podmiotów (zob. **ramka**).

Podział funkcji w obiegu dowodów księgowych w modelu CUW

1. Nie ma obowiązku zatrudniania głównego księgowego ani organizowania komórki księgowości w jednostkach obsługiwanych; obsługę księgową tych jednostek sprawuje główny księgowy oraz pracownicy księgowości jednostki obsługującej.
2. Dyspozycje środkami pieniężnymi jednostki obsługiwanej zawsze wydaje kierownik jednostki obsługiwanej w zakresie środków ujętych w jej planie finansowym wydatków.
3. Kontrolę merytoryczną dowodów księgowych jednostki obsługiwanej wykonują pracownicy jednostki obsługiwanej albo jednostki obsługującej – zależnie od zakresu obowiązków przekazanych w ramach wspólnej obsługi organizacyjno-administracyjnej.
4. Kontrolę formalno-rachunkową dowodów księgowych jednostki obsługiwanej wykonują pracownicy jednostki obsługującej.
5. Kontrolę wstępną dowodów księgowych jednostki obsługiwanej przeprowadza główny księgowy jednostki obsługującej.
6. Jeśli główny księgowy jednostki obsługującej stwierdzi nieprawidłowości podczas kontroli wstępnej dowodów księgowych dotyczących jednostki obsługiwanej, wówczas z kierownikiem tej jednostki komunikuje się w tej sprawie kierownik jednostki obsługującej i to do niego należy wykonanie procedury odmowy podpisania dowodu księgowego do realizacji z art. 54 ust. 4–6 uofp.

eprasa.pl 0703edbe00

Z tych względów **liczba punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych w jednostkach obsługiwanych przez CUW jest co do zasady większa** niż w jednostkach samodzielnie prowadzących obsługę finansowo-księgową. Wynika to z konieczności przekazywania dowodów księgowych między jednostką obsługiwaną a jednostką obsługującą oraz zapewnienia udziału w obiegu dokumentów pracowników i kierowników obu jednostek. W praktyce oznacza to **konieczność wyznaczenia dodatkowych punktów zatrzymania** związanych z przekazywaniem dokumentów, komunikacją między jednostkami oraz realizacją czynności kontrolnych i decyzyjnych przez osoby działające w różnych strukturach organizacyjnych. Przy projektowaniu ścieżki obiegu dokumentów w ramach CUW należy zatem szczególnie dbać o jednoznaczne określenie odpowiedzialności poszczególnych osób oraz zasad przekazywania dokumentów pomiędzy jednostką obsługiwaną i obsługującą.

PRZYKŁAD 15

Punkty zatrzymania na ścieżce dowodów księgowych w CUW

Urząd gminy, który jest jednostką obsługującą oświatowy CUW, odebrał z KSeF fakturę za zakup materiałów biurowych przez szkołę samorządową. Pracownik zaopatrzenia (merytoryczny) jest zatrudniony w szkole, księgowość została przekazana do jednostki obsługującej CUW. W księgowości urzędu gminy – oprócz głównego księgowego urzędu (będącego jednocześnie głównym księgowym CUW) – pracuje pięć osób obsługujących CUW.

Ścieżka obiegu dowodu księgowego przebiega następująco:

1. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – wyznaczony pracownik – automatyczne pobranie faktury przez system księgowy urzędu zintegrowany z KSeF, przekazanie faktury do szkoły obsługiwanej przez CUW w celu przeprowadzenia kontroli merytorycznej.
2. Pracownik szkoły odpowiedzialny za zaopatrzenie (jednostka obsługiwana) – kontrola merytoryczna faktury, zamieszczenie opisu merytorycznego, potwierdzenie prawidłowości wykonania dostawy i podpisanie dowodu jako prawidłowego.

3a. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – wyznaczony pracownik – kontrola pod względem rachunkowym dowodu księgowego, potwierdzenie jej wykonania i podpisanie dowodu jako prawidłowego.

3b. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – główny księgowy – kontrola wstępna zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp, potwierdzenie jej wykonania i podpisanie dowodu jako prawidłowego.

4. Dyrektor szkoły (jednostka obsługiwana) – zatwierdzenie operacji gospodarczej do realizacji, równoznaczne z wydaniem dyspozycji środkami pieniężnymi w ramach planu finansowego szkoły (wypłata wynagrodzenia dla dostawcy w kwocie wynikającej z faktury).

5a. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – główny księgowy – dekretacja dowodu dokumentującego powstanie zobowiązania.

eprasa.pl 0703edbe00

5b. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – wyznaczony pracownik – ujęcie zobowiązania w księgach rachunkowych szkoły.

5c. Komórka księgowości urzędu gminy – główny księgowy lub upoważniony pracownik księgowości działający pod jego nadzorem – wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi (przelew), dekretacja dowodu.

5d. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – wyznaczony pracownik – ujęcie spłaty zobowiązania w księgach rachunkowych szkoły, segregacja i przyporządkowanie dowodu do odpowiedniego zbioru dokumentacji księgowej oraz bieżące przechowywanie dowodu.

5e. Komórka księgowości urzędu gminy (CUW) – przekazanie dokumentacji do archiwum zakładowego po zamknięciu ksiąg rachunkowych i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego szkoły za dany rok obrotowy.

6. Archiwum zakładowe urzędu gminy (CUW) – przechowywanie dokumentacji archiwalnej szkoły przez okres przewidziany dla danej kategorii dowodów, a następnie ich brakowanie po upływie okresu przechowywania lub przekazanie do archiwum państwowego.

Jak widać, w modelu CUW ten sam dowód księgowy przechodzi przez większą liczbę punktów zatrzymania niż w jednostce samodzielnie prowadzącej rachunkowość. Wynika to z konieczności przekazywania dokumentów między jednostką obsługiwaną i obsługującą oraz udziału w obiegu osób zatrudnionych w obu jednostkach. Dzięki temu zachowana zostaje zasada rozdziału funkcji kontrolnych, decyzyjnych i wykonawczych.

4.2. Zasada ograniczonej liczby punktów zatrzymania

Przy wyznaczaniu liczby punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych kierownika jednostki nie ograniczają wyłącznie przepisy ustawowe, lecz także zasady wypracowane w drodze wieloletniej praktyki. Podstawowa z nich zakłada, że **liczbę punktów zatrzymania należy ograniczyć do niezbędnego minimum**, ponieważ obieg dowodów księgowych powinien odbywać się drogą możliwie najkrótszą i najprostszą.

Wskazane na wstępie rozdziału typowe punkty zatrzymania są zgodne z tą zasadą. Jeśli jednostka zamierza zwiększyć ich liczbę, powinno to wynikać z rzeczywistych potrzeb organizacyjnych i nie może powodować wydłużenia czasu od wpływu dowodu obcego (lub sporządzenia dowodu własnego) do jego przekazania do księgowości. W praktyce więc, jeśli jednostka rozbudowuje system punktów zatrzymania, wówczas pracownicy w poszczególnych punktach będą mieli mniej czasu na wykonanie przypisanych im czynności.

PRZYKŁAD 16

Większa niż typowa liczba punktów zatrzymania

Państwowa jednostka budżetowa odebrała z KSeF fakturę obcą za roboty budowlane (inwestycyjne) zlecane w trybie zamówień publicznych. W jednostce zamówieniami publicznymi zajmuje się komórka odrębna od komórki

eprasa.pl 0703edbe00

odpowiedzialnej za realizację inwestycji. Komórka księgowości – oprócz głównego księgowego – zatrudnia 10 pracowników.

Ścieżka obiegu dowodu księgowego przebiega następująco:

1. Komórka księgowości – wyznaczony pracownik – automatyczne pobranie faktury przez system księgowy jednostki zintegrowany z KSeF, przekazanie jej do komórki merytorycznej ds. inwestycji w celu przeprowadzenia kontroli merytorycznej.

2a. Komórka merytoryczna ds. inwestycji – pracownik bezpośrednio odpowiedzialny za realizację inwestycji – kontrola merytoryczna faktury, zamieszczenie opisu merytorycznego.

2b. Komórka merytoryczna ds. inwestycji – kierownik komórki – ponowna kontrola merytoryczna faktury i jej zatwierdzenie pod względem merytorycznym.

2c. Komórka merytoryczna ds. zamówień publicznych – kierownik komórki – sprawdzenie w ramach kontroli merytorycznej prawidłowości zastosowania procedur zamówień publicznych i zatwierdzenie pod tym względem.

3a. Komórka księgowości – wyznaczony pracownik – kontrola pod względem formalno-rachunkowym dowodu księgowego, potwierdzenie jej wykonania i podpisanie dowodu jako prawidłowego.

3b. Komórka księgowości – główny księgowy – kontrola wstępna zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp, potwierdzenie jej wykonania i podpisanie dowodu jako prawidłowego.

4. Kierownik jednostki – zatwierdzenie operacji gospodarczej do realizacji, równoznaczne z wydaniem dyspozycji środkami pieniężnymi w ramach planu finansowego jednostki (wypłata wynagrodzenia dla wykonawcy w kwocie wynikającej z faktury).

5a. Komórka księgowości – główny księgowy – dekretacja dowodu dokumentującego powstanie zobowiązania.

5b. Komórka księgowości – wyznaczony pracownik – ujęcie powstania zobowiązania w księgach rachunkowych jednostki.

5c. Komórka księgowości – główny księgowy lub upoważniony pracownik księgowości działający pod jego nadzorem – wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi (przelew), dekretacja dowodu.

5d. Komórka księgowości – wyznaczony pracownik – ujęcie spłaty zobowiązania w księgach rachunkowych, segregacja i przyporządkowanie dowodu do odpowiedniego zbioru dokumentacji księgowej oraz bieżące przechowywanie dowodu.

5e. Komórka księgowości – przekazanie dokumentacji do archiwum zakładowego po zamknięciu ksiąg rachunkowych i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy.

6. Archiwum zakładowe – przechowywanie dokumentacji archiwalnej przez okres przewidziany dla danej kategorii dowodów, a następnie ich brakowanie po upływie okresu przechowywania lub przekazanie do archiwum państwowego.

eprasa.pl 0703edbe00

Liczba punktów zatrzymania powinna być każdorazowo projektowana w sposób zapewniający zachowanie pełnej kontroli nad dowodem księgowym, przy jednoczesnym unikaniu zbędnego rozbudowania ścieżki obiegu, które może prowadzić do wydłużenia procesu, rozmycia odpowiedzialności oraz zwiększenia ryzyka błędów i nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostki.

4.3. Problemy praktyczne związane z ustalaniem punktów zatrzymania dla faktur odbieranych z KSeF

W ostatnim czasie dużym wyzwaniem dla jednostek sektora finansów publicznych jest ustalenie początkowych punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych dla faktur obcych w związku z wprowadzeniem od 1 lutego 2026 r. obowiązkowego KSeF.

Tradycyjnie w obiegu papierowym pierwszym punktem zatrzymania był sekretariat (kancelaria ogólna) jednostki. Przychodzące dokumenty były oznaczane datami wpływu i segregowane, a następnie przekazywane do komórek merytorycznych (tradycyjny drugi punkt zatrzymania – odpowiedzialny za wykonanie kontroli merytorycznej). Taki porządek był zachowywany także przy obiegu faktur elektronicznych, przesyłanych drogą e-mailową, przed wejściem w życie obowiązkowego KSeF. Jeśli faktura była przesłana w formacie elektronicznym, a obieg dowodów księgowych w jednostce odbywał się tradycyjnie, czyli w formie papierowej, to w pierwszym punkcie zatrzymania dowody te drukowano i wydruki przekazywano do kolejnego punktu zatrzymania. W sytuacji odwrotnej, tzn. gdy do jednostki dowód wpływał w formie papierowej, a jednostka stosowała EOD, do obowiązków pierwszego punktu zatrzymania należało jego zelektronizowanie (najczęściej zeskanowanie).

W niektórych jednostkach punkt pierwszy zatrzymania (sekretariat) pomijano, gdy faktury:

- papierowe były dostarczane przez kontrahentów bezpośrednio do kierowników komórek merytorycznych,
- elektroniczne były dostarczane bezpośrednio na adres e-mail komórek merytorycznych lub na indywidualny służbowy adres e-mail kierowników tych komórek.

Po wprowadzeniu KSeF dotychczas stosowane rozwiązania dotyczące załączników do faktur, które nie podlegają obowiązkowemu KSeF (art. 106gba ustawy o VAT), pozostają w mocy. Te załączniki są wystawiane poza systemem w formie elektronicznej lub papierowej (zależnie od możliwości wystawcy i uzgodnień z odbiorcą) i po dostarczeniu do jednostki w odpowiedniej postaci łączone z fakturami pobranymi z KSeF oraz przekazywane dalej na ścieżce obiegu.

Odrębne zasady trzeba jednak wprowadzić w jednostkach odnośnie do faktur obcych odbieranych z KSeF. Te faktury uważa się za dostarczone do jednostki w chwili nadania im numeru w KSeF. To na jednostce ciąży obowiązek ich niezwłocznego samodzielnego odebrania z KSeF. System KSeF nie powiadamia automatycznie jednostek o tym, że wystawiono dla nich w KSeF faktury. Powiadomień takich nie muszą do odbiorców wystosowywać także wystawcy faktur.

eprasa.pl 0703edbe00

Odbieranie faktur z KSeF może się odbywać w różny sposób, w tym przez:

- wyświetlenie wizualizacji faktury na monitorze komputera i pobranie jej w formacie pliku PDF na własne urządzenia informatyczne jednostki przy wykorzystaniu darmowych aplikacji, udostępnianych przez Ministerstwo Finansów,
- automatyczne pobranie faktury i jej wizualizacji w pliku PDF przez system informatyczny jednostki służący do prowadzenia jej ksiąg rachunkowych zintegrowany z KSeF.

W dalszej kolejności wizualizacja faktury pobranej z KSeF może być drukowana w jednostce – i pokonywać ścieżkę obiegu dowodów księgowych w tej postaci albo pozostawać w formie elektronicznej i być przekazywana między poszczególnymi punktami zatrzymania wyłącznie w postaci wizualizacji księgowego dowodu elektronicznego.

Z tego powodu **dla faktur odbieranych z KSeF należy na nowo ustalić punkty zatrzymania** – trzeba je dostosować do sposobu, w jaki jednostka odbiera faktury z KSeF. Pierwszym punktem zatrzymania na ścieżce obiegu będzie stanowisko pracy, do którego przypisano obowiązki związane z odbieraniem faktur. W jednostkach, w których faktury są odbierane z KSeF automatycznie przez system finansowo-księgowy zintegrowany z KSeF, jest to stanowisko umiejscowione w komórce księgowości. To stąd faktury powinny być następnie przesyłane do kolejnego punktu zatrzymania, którym może być sekretariat lub komórka merytoryczna odpowiedzialna za realizację fakturowanych dostaw lub usług. Należy zwrócić uwagę na to, że faktury wystawione w KSeF pobierane automatycznie przez system finansowo-księgowy jednostki zintegrowany z KSeF nie mogą być automatycznie po pobraniu dekretowane i ujmowane w księgach rachunkowych przez system FK jednostki, z pominięciem punktów zatrzymania odpowiedzialnych za kontrolę wstępną operacji gospodarczych i finansowych.

PRZYKŁAD 17

Dostawca oprogramowania służącego w jednostce do prowadzenia ksiąg rachunkowych zaoferował nakładkę integrującą system FK z KSeF. Rozwiązanie to zapewnia automatyczne zaczytywanie faktur z KSeF oraz ich dalsze przetwarzanie w systemie finansowo-księgowym, w tym ich dekretację i księgowanie. Czy w tej sytuacji jednostka może pominąć etapy kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz kontroli wstępnej głównego księgowego?

Nie, wprowadzenie faktur w postaci elektronicznej wystawianych i odbieranych z KSeF nie zmienia zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w obszarze gospodarki finansowej jednostki. W szczególności nie stanowi podstawy do zwolnienia tych faktur z obowiązkowej kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej ani kontroli wstępnej prawidłowości operacji gospodarczych, które dokumentują.

KSeF nie przeprowadza automatycznie weryfikacji poprawności merytorycznej ani rachunkowej faktur – jest to fizycznie niemożliwe. System weryfikuje jedynie poprawność techniczną pliku XML, w którym jest zapisana faktura ustrukturyzowana, a także uprawnienia użytkownika.

eprasa.pl 0703edbe00

Oznacza to, że faktury elektroniczne odebrane przez jednostkę za pośrednictwem KSeF muszą przed zadekretowaniem i ujęciem w księgach rachunkowych być sprawdzone na ścieżce obiegu dowodów księgowych pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym, poddane kontroli wstępnej przez głównego księgowego i zatwierdzone do realizacji przez kierownika jednostki. Dopiero potem mogą zostać przekazane do dekretacji i ujęcia w księgach rachunkowych.

Wymóg ten wynika z art. 22 ust. 1 uor, zgodnie z którym dowody księgowe powinny być rzetelne, tj. zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające wszystkie określone przepisami dane oraz wolne od błędów rachunkowych.

Nie wolno ująć w księgach rachunkowych dowodów niespełniających wymogów ustawowych. Samo wystawienie faktury w KSeF nie gwarantuje ich spełnienia. Wystawca może zamieścić w systemie fakturę fikcyjną (wystawioną za niewykonane dostawy lub usługi), a także zawierającą inne błędy merytoryczne lub formalne (niewłaściwy podmiot, inny zakres dostaw lub usług niż faktycznie wykonany, ceny inne niż uzgodnione w umowie, wystawioną przez pomyłkę dwa razy za te same dostawy lub usługi). Takie faktury muszą być wyeliminowane z obrotu zanim na ich podstawie w księgach rachunkowych jednostki zostaną przypisane zobowiązania nieistniejące lub w nieprawidłowej kwocie. Temu służy kontrola wstępna, czyli wykonywana przed ujęciem zobowiązania wynikającego z obcego dowodu księgowego w księgach rachunkowych.

Automatyzacja obiegu dokumentów w KSeF i systemach finansowo-księgowych usprawnia techniczne przetwarzanie faktur, ale nie znosi ani nie ogranicza obowiązku przeprowadzenia pełnej kontroli dowodów księgowych przed ujęciem operacji w księgach rachunkowych.

Zasada organizacji obiegu dowodów księgowych (ustalenia punktów zatrzymania na ścieżce obiegu) zakłada, że ich przepływ powinien odbywać się drogą najkrótszą i najprostszą. W odniesieniu do faktur automatycznie pobieranych z KSeF przez system finansowo-księgowy jednostki zasada ta byłaby lepiej zrealizowana, gdyby faktury z księgowości były przekazywane bezpośrednio do komórek merytorycznych. Jednak w praktyce może okazać się, że przekazywanie faktur z księgowości do sekretariatu jest lepszym rozwiązaniem w danej jednostce, ze względu na uniknięcie problemów związanych z koniecznością obciążenia pracownika księgowości dodatkowymi obowiązkami związanymi z segregacją faktur i przesyłaniem ich do komórek merytorycznych, a także kompletowania faktur z KSeF z załącznikami przesyłanymi w formie papierowej lub elektronicznej poza KSeF do sekretariatu jednostki.

Opisane trudności z początkowymi punktami zatrzymania dla faktur odbieranych z KSeF są uniwersalne dla wszystkich jednostek organizacyjnych.

W przypadku samorządowych jednostek organizacyjnych objętych centralizacją VAT (urząd obsługujący organy JST, samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe

eprasa.pl 0703edbe00

zakłady budżetowe) dochodzą jeszcze **problemy z segregacją faktur odbieranych z KSeF dla poszczególnych jednostek organizacyjnych.**

Podatnikiem VAT jest JST jako całość, choć w praktyce w imieniu JST usługi i dostawy nabywa urząd obsługujący JST (urząd gminy, miasta, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski) lub podległe JST jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe. Przy fakturach wystawianych w formie papierowej lub elektronicznej kontrahent przekazywał je pocztą tradycyjną lub elektroniczną od razu do właściwej jednostki (tej z którą zawarł umowę). Faktury były ujmowane w księgach rachunkowych w tej jednostce, więc przechodziły całą ścieżkę obiegu dowodów księgowych. Te zasady dostarczania faktur po wprowadzeniu KSeF nadal odnoszą się do załączników do faktur ustrukturyzowanych, które nie podlegają przesyłaniu w KSeF.

Jednak opisanych rozwiązań nie można wprost zastosować do faktur ustrukturyzowanych, które są wystawiane na JST, jedynie z możliwością wskazania, czy dotyczą samej JST czy też podległej jednostki organizacyjnej objętej centralizacją VAT oraz ewentualnie – wpisania NIP lub IDwew (specjalny znacznik wewnętrzny jednostek podległych gminie) jednostki podległej, na rzecz której faktycznie wykonano dostawy lub usługi.

Uprawnienie do odbioru faktur z KSeF przysługuje JST (w jej imieniu działają pracownicy urzędu obsługującego JST). Poza tym JST może zdecydować o decentralizacji tych uprawnień – do poszczególnych jednostek podległych, objętych centralizacją VAT, przy czym dostęp do wszystkich faktur wystawionych na JST mają tylko osoby zatrudnione w urzędzie obsługującym JST. Uprawnienia poszczególnych jednostek obejmują wyłącznie faktury wystawione na te jednostki (czyli takie, które zostały oznaczone NIP lub IDwew tych jednostek). I tu pojawia się problem z segregacją faktur. Otóż nabywcy nie mają obowiązku wpisywania na fakturach NIP lub IDwew poszczególnych jednostek organizacyjnych JST, na rzecz których są realizowane dane dostawy lub usługi. Jeśli tego nie zrobią, fakturę będzie w systemie widział i mógł pobrać wyłącznie upoważniony pracownik urzędu obsługującego JST. Przekaże ją do dalszego obiegu – jako fakturę dotyczącą urzędu JST, ponieważ na pierwszy rzut oka nie da się ocenić, której jednostki organizacyjnej JST ona dotyczy. Faktura powinna być zakwestionowana w urzędzie JST na etapie kontroli merytorycznej, gdzie nie będzie jej można przyporządkować do żadnej obowiązującej umowy. Wtedy pracownik merytoryczny będzie musiał zwrócić się o wyjaśnienia do kontrahenta i dopiero po uzyskaniu informacji od niego przekierować fakturę do właściwej jednostki organizacyjnej JST. To niestety może spowodować znaczne **opóźnienia na ścieżce obiegu dowodów księgowych** wynikające z faktu przebywania faktury w drugim punkcie zatrzymania (kontrola merytoryczna) w niewłaściwej jednostce organizacyjnej. W skrajnych przypadkach może to spowodować opóźnienie w zapłacie zobowiązania wynikającego z faktury i naliczenie odsetek za opóźnienie przez kontrahenta, co skutkuje odpowiedzialnością za ewentualne naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (dalej: ustawa o dyscyplinie finansów publicznych).

Jeśli pracownik merytoryczny nie przeprowadzi kontroli merytorycznej albo wykona ją nierzetelnie (co niestety zdarza się w praktyce – kontrole wykazują, że faktury są często

eprasa.pl 0703edbe00

zatwierdzane pod względem merytorycznym bez ich faktycznego sprawdzenia), może dojść do sytuacji, w której urząd obsługujący JST opłaci zobowiązania wynikające z faktury dotyczącej wydatku jednostki organizacyjnej. W efekcie środki zaplanowane na wydatki urzędu zostaną wykorzystane na cele, których nie przewidziano w jego planie finansowym. Może to doprowadzić do braku środków na realizację własnych zadań urzędu, a w konsekwencji do przekroczenia planu finansowego wydatków, co może stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Nieprawidłowość taka może również zaburzyć wykonanie budżetu JST jako całości. Jednostka organizacyjna, której wydatek został omyłkowo sfinansowany przez urząd, będzie wykazywała pozorne oszczędności w swoim planie finansowym i będzie mogła je zagospodarowywać w ramach przyznanych jej kierownikowi kompetencji np. do przesuwania środków między paragrafami klasyfikacji budżetowej. W rzeczywistości jednak żadne oszczędności nie powstaną, ponieważ wydatek został już poniesiony ze środków publicznych pozostających w dyspozycji urzędu obsługującego JST.

Jak wynika z odpowiedzi Ministerstwa Finansów na interpelację poselską nr 14259 z 26 stycznia 2026 r., obowiązujące przepisy nie wymagają wypełnienia w fakturze wystawianej w KSeF pola dotyczącego wskazania identyfikatora (NIP lub IDwew) jednostki organizacyjnej JST, na rzecz której nastąpiła dostawa lub usługa. Nie jest również planowana żadna zmiana w tym zakresie, ponieważ byłoby to sprzeczne z regulacjami UE. Z tego względu zabezpieczenie prawidłowego oznaczania tych danych w fakturach powinno odbywać się na linii jednostka sektora finansów publicznych – kontrahent.

Biorąc to pod uwagę zapobieganie nieprawidłowościom związanym z niedostatecznym oznaczeniem faktur dotyczących JST i jej jednostek organizacyjnych objętych centralizacją powinno odbywać się dwutorowo.

Po pierwsze, kierownicy poszczególnych jednostek podległych JST powinni domagać się od kontrahentów zamieszczania na fakturach oznaczenia NIP lub IDwew ich jednostki.

Po drugie, ponieważ przepisy nie nakładają na kontrahentów obowiązku podawania oznaczenia jednostki podległej JST, na poziomie całej JST trzeba zachować szczególną staranność przy wykonywaniu kontroli merytorycznej oraz kontroli wstępnej głównego księgowego (skarbnika JST) w odniesieniu do faktur, w których w polu „Podmiot2" wskazano:

- JST ze znacznikiem „2" (dostawa/usługa wykonana na rzecz JST), ponieważ oznaczenie to może być błędne,
- JST ze znacznikiem „1" (dostawa/usługa wykonana na rzecz jednostki podległej JST), jeżeli w polu „Pomiot3" nie podano danych tej jednostki, ponieważ albo oznaczenie jest błędne i faktura dotyczy JST, albo konieczne jest ustalenie, której jednostki podległej JST dotyczy dokument.

Ustalenia w tym zakresie należą do pracownika komórki merytorycznej urzędu obsługującego organy JST. Do dalszej kontroli (formalno-rachunkowej) może on przekazać wyłącznie fakturę, którą w sposób niebudzący wątpliwości powiązał z umową zawartą

eprasa.pl 0703edbe00

w imieniu JST przez zarząd JST oraz potwierdził, że wskazane w niej oznaczenia odpowiadają rzeczywistemu odbiorcy dostawy lub usługi – w polu „Podmiot2" jest wpis „JST" ze znacznikiem „2" (dostawa/usługa wykonana na rzecz JST).

Jeśli faktury nie można powiązać z konkretną umową, pracownik merytoryczny powinien skontaktować się z kontrahentem i ustalić, jakiej dostawy lub usługi dotyczy dokument oraz na rzecz której jednostki powinien być prawidłowo wystawiony. Następnie fakturę należy niezwłocznie przekazać do właściwej jednostki organizacyjnej, co oznacza wyeliminowanie jej ze ścieżki obiegu dokumentów księgowych urzędu.

Na wypadek gdyby pracownik merytoryczny nie przeprowadził kontroli w powyższym zakresie albo zrobił to nienależycie, na ten aspekt powinien zwrócić szczególną uwagę główny księgowy (skarbnik JST) w ramach kontroli wstępnej wykonywanej na podstawie art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp.

Główny księgowy (skarbnik JST) powinien odmówić podpisania faktury jako prawidłowej (etap pierwszy odmowy) i zwrócić ją pracownikowi merytorycznemu do uzupełnienia opisu merytorycznego (art. 54 ust. 3 i 4 uofp), jeżeli w fakturze wystawionej na „JST2" (dostawa/usługa wykonana na rzecz JST) albo na „JST1" (dostawa/usługa wykonana na rzecz jednostki podległej JST) w polu „Podmiot3" brakuje danych tej jednostki, a w opisie merytorycznym nie podano numeru i daty zawarcia umowy dostawy/usługi i osób, które ją zawarły w imieniu JST.

Ponadto główny księgowy może żądać od kierownika komórki merytorycznej przedstawienia odpowiednich dokumentów i wyjaśnień niezbędnych do przeprowadzenia kontroli wstępnej (art. 54 ust. 7 pkt 1 uofp).

Do zatwierdzenia przez kierownika JST może zostać przekazana wyłącznie faktura, co do której nie ma wątpliwości, że dokumentuje dostawę towarów lub usługę wykonaną na rzecz JST, a nie jej jednostki organizacyjnej.

Wdrożenie KSeF powinno być traktowane jako zmiana kanału dostępu do dokumentów, a nie zmiana zasad odpowiedzialności i kontroli w obiegu dowodów księgowych. **Ważne jest prawidłowe zaprojektowanie punktów zatrzymania oraz zapewnienie, że każdy dowód księgowy zostanie zweryfikowany przed ujęciem w księgach rachunkowych.**

W jednostkach, w których funkcjonują rozbudowane systemy finansowo-księgowe zintegrowane z KSeF, szczególną uwagę należy zwrócić na ryzyko nadmiernej automatyzacji obiegu dokumentów. Automatyzacja nie może zastępować kontroli zarządczej ani prowadzić do pominięcia wymaganych etapów weryfikacji.

Każda faktura odebrana z KSeF musi przejść wszystkie wymagane etapy kontroli: merytoryczną, formalno-rachunkową oraz wstępną kontrolę głównego księgowego, a dopiero następnie może zostać ujęta w księgach rachunkowych i opłacona.

W praktyce oznacza to konieczność zachowania następujących zasad:

- nie można dopuścić do automatycznego księgowania faktur z KSeF bez kontroli merytorycznej i wstępnej,

eprasa.pl 0703edbe00

- każdorazowo należy zapewnić możliwość powiązania faktury z umową lub innym tytułem zobowiązania,
- w przypadku braku takich danych – dokument trzeba niezwłocznie kierować do wyjaśnienia i uzupełnienia,
- należy jednoznacznie określić w jednostce pierwszy punkt zatrzymania oraz zasady dalszego przekazywania faktur (w tym ewentualnie przez sekretariat lub bezpośrednio do komórek merytorycznych).

Po wdrożeniu obowiązkowego KSeF szczególne ryzyko w jednostkach JST objętych centralizacją rozliczeń VAT w obszarze obiegu dokumentów księgowych wynika z braku obowiązku wskazania w fakturze jednostki faktycznego odbiorcy świadczenia, co może prowadzić nie tylko do błędnej identyfikacji dokumentu na pierwszym etapie ścieżki obiegu, ale przede wszystkim do nieprawidłowej alokacji wydatków między jednostkami, z konsekwencjami dla planów finansowych, odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz rzetelności wykonania budżetu JST jako całości.

Sprawdź:

1. *Czy ustalono wyłącznie niezbędne punkty zatrzymania na ścieżce obiegu i kontroli dowodów księgowych, uwzględniając specyfikę jednostki (samodzielna księgowość, obsługa przez CUW, podział obowiązków w zakresie zamówień publicznych, sposób odbierania faktur z KSeF)?*
2. *Czy przy wyznaczaniu liczby punktów zatrzymania i wskazaniu osób odpowiedzialnych za wykonanie poszczególnych czynności zachowana została zasada niełączenia w jednym ręku kompetencji kluczowych?*
3. *Czy stosowane procedury odbioru i kontroli merytorycznej faktur wystawionych w KSeF na JST i jednostki podległe objęte centralizacją rozliczania VAT, zapewniają prawidłowe przyporządkowanie dowodów księgowych do jednostek organizacyjnych, których faktycznie dotyczą?*

5. Procedury obiegu dowodów księgowych

Procedury stanowią drugi element obiegu dowodów księgowych. Są to uregulowania wewnętrzne jednostki, w których szczegółowo powinno być wskazane kto, kiedy i w jaki sposób wykonuje określone czynności techniczne lub podejmuje pewne decyzje związane z dokumentacją księgową.

Dokumentację opisującą zasady obiegu dowodów księgowych ustala i aktualizuje kierownik jednostki. Jest to jego wyłączna i niezbywalna kompetencja (art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Procedury te powinny mieć charakter sformalizowany i być obowiązkowo utrwalone **na piśmie.** Takie zalecenie wynika ze Standardów kontroli zarządczej (rozdział II, Część A, pkt 3 i 4).

W praktyce procedury te powinny tworzyć spójny **model obiegu dowodów księgowych w jednostce**, obejmujący zarówno organizację pracy (stanowiska, uprawnienia, odpowiedzialność i system zastępstw), jak i zasady przepływu dowodów między

eprasa.pl 0703edbe00

kolejnymi punktami zatrzymania oraz sposób realizacji poszczególnych czynności kontrolnych i decyzyjnych. Kierownik jednostki musi zadbać, aby ustalone procedury były faktycznie wykonywane.

Jeśli jednostka stosuje elektroniczny obieg dokumentów (EOD), **procedury obiegu dowodów księgowych muszą dodatkowo określać zasady nadawania i ograniczania uprawnień w systemie**, w tym w szczególności dostępu do wystawiania, odbierania, sprawdzania, zatwierdzania, wprowadzania zmian (modyfikacji), przeglądania oraz usuwania dowodów księgowych. Nadawanie tych uprawnień musi pozostawać w pełnej zgodności z przyjętymi procedurami oraz wymaganiami kontroli zarządczej.

5.1. Opis stanowisk pracy i przypisanych do nich uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności

W dokumentacji opisującej zasady obiegu dowodów księgowych **konieczne jest powiązanie poszczególnych punktów zatrzymania na ścieżce obiegu z konkretnymi stanowiskami pracy.** Zapisy na ten temat można umieścić w instrukcji obiegu dowodów księgowych (lub innych instrukcjach, np. kasowej czy magazynowej), regulaminie organizacyjnym, tzw. zakresach czynności lub zakresach obowiązków i odpowiedzialności poszczególnych pracowników, a także upoważnieniach imiennych do wykonywania określonych czynności. Dla każdego stanowiska należy dokładnie wskazać zakres przypisanych do niego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności, z uwzględnieniem jego roli w poszczególnych punktach zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych.

W odniesieniu do dowodów księgowych obejmuje to uprawnienia i obowiązki w zakresie przedstawionym w **tabeli 2.**

Tabela 2. **Zakres uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności związany z wykonywaniem poszczególnych czynności na ścieżce obieg dowodów księgowych**

Lp.	Zakres uprawnień i obowiązków	Zakres odpowiedzialności	Możliwe konsekwencje w razie niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków
I. Wykonywanie czynności technicznych			
1	Odbieranie dowodów obcych, ujmowanie ich w odpowiednich rejestrach, potwierdzanie daty ich wpływu do jednostki, segregowanie i rozsyłanie do komórek merytorycznych	1. Za utratę lub zniszczenie dowodów księgowych. 2. Za nieterminowe przekazanie do kolejnego punktu zatrzymania.	1. Odpowiedzialność pracownicza za niewykonanie obowiązków. 2. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy (w szczególności w postaci konieczności zapłaty przez jednostkę odsetek za opóźnienie w regulowaniu zobowiązań).

eprasa.pl 0703edbe00

2	Wystawianie dowodów własnych zewnętrznych i terminowe przekazywanie ich odbiorcom oraz do kolejnych punktów zatrzymania w jednostce	1. Za niesporządzenie dowodów. 2. Za nieterminowe przekazanie do kolejnego punktu zatrzymania.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1, jeśli doszło do nieustalenia lub niedochodzenia należności. 2. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy na skutek przedawnienia należności. 3. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.
3	Wystawianie dowodów własnych wewnętrznych dotyczących gospodarki mieniem i terminowe przekazywanie ich do kolejnych punktów zatrzymania	Za nieterminowe sporządzenie lub przekazanie do kolejnego punktu zatrzymania.	Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1, jeśli nieprawidłowość miała wpływ na nieterminowe lub nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych.
4	Wystawianie dowodów własnych wewnętrznych dotyczących zobowiązań wobec pracowników i terminowe przekazywanie ich do kolejnych punktów zatrzymania	Jw.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1. 2. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy, jeśli jednostka poniosła wydatki z tytułu opłat karnych czy odsetek za opóźnienie. 3. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie prawa pracy. 4. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 14 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.
5	Terminowe przekazywanie dowodów między kolejnymi punktami zatrzymania na ścieżce obiegu	Za nieterminowe przekazanie do kolejnego punktu zatrzymania.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1, jeśli doszło do naruszenia przepisów w zakresie terminowości regulowania zobowiązań czy terminowości prowadzenia ksiąg rachunkowych. 2. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy, jeśli jednostka poniosła wydatki z tytułu opłat karnych czy odsetek za opóźnienie. 3. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 14 lub 16 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

eprasa.pl 0703edbe00

Lp.	Zakres uprawnień i obowiązków	Zakres odpowiedzialności	Możliwe konsekwencje w razie niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków
6	Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi	Za dopuszczenie do realizacji operacji niezgodnych z prawem, niecelowych, nieekonomicznych, nieujętych w planie finansowym jednostki.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1. 2. Odpowiedzialność pracownika lub kierownika jednostki w reżimie karnym (za nadużycia). 3. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy (za nadużycia).
7	Dekretacja dowodów księgowych, ujmowanie wykonanych operacji w księgach rachunkowych, przechowywanie dowodów księgowych w sposób niepozwalający na ich utratę lub zniszczenie	Za nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych lub utratę dokumentacji księgowej.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1. 2. Odpowiedzialność karna kierownika jednostki lub głównego księgowego z art. 77 pkt 1 uor.
II. Wykonywanie czynności sprawdzających			
8	Przeprowadzanie kontroli merytorycznej	Za niewykonanie lub nierzetelne wykonanie kontroli.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1, jeśli doszło do realizacji operacji niezgodnych z prawem, niecelowych, nieekonomicznych, nieujętych w planie finansowym jednostki. 2. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 11 ust. 1, art. 14 i art. 17 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. 3. Odpowiedzialność pracownika lub kierownika jednostki w reżimie karnym (za nadużycia). 4. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy (za nadużycia).
9	Przeprowadzanie kontroli formalno-rachunkowej	Jw.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1. 2. Odpowiedzialność pracownika lub kierownika jednostki w reżimie karnym (za nadużycia). 3. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy (za nadużycia).

eprasa.pl 0703edbe00

10	Przeprowadzanie kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych oraz potwierdzającej je dokumentacji	Jw.	1. Odpowiedzialność pracownika jak w pkt 1.1, jeśli doszło do realizacji operacji niezgodnych z prawem, niecelowych, nieekonomicznych, nieujętych w planie finansowym jednostki, nieprawidłowo udokumentowanych. 2. Odpowiedzialność kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 11 ust. 1, art. 14 i art. 17 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. 3. Odpowiedzialność głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b pkt 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. 4. Odpowiedzialność pracownika lub kierownika jednostki w reżimie karnym (za nadużycia). 5. Odpowiedzialność materialna pracownika za szkody wyrządzone pracodawcy (za nadużycia).
III. Podejmowanie decyzji			
11	Dysponowanie mieniem jednostki (ustalanie należności, dokonywanie wydatków ze środków publicznych albo rozporządzenie mieniem rzeczowym)	Za polecenie realizacji operacji gospodarczych i finansowych niezgodnych z prawem, niecelowych, nieekonomicznych, nieujętych w planie finansowym jednostki lub nieprawidłowo udokumentowanych.	Odpowiedzialność kierownika jednostki w reżimie karnym (za nadużycia), cywilnym (odszkodowawczym) lub za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Przypisanie obowiązków i uprawnień opiera się na **zasadzie odpowiedzialności indywidualnej**. W praktyce oznacza to, że procedury powinny w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości wskazywać, jaki pracownik (z imienia i nazwiska) ma je wykonywać i w jakim okresie.

PRZYKŁAD 18

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zapisano, że kontrolę merytoryczną rachunków kosztów podróży służbowych wykonują kierownicy wydziałów, w których są zatrudnieni pracownicy odbywający podróże służbowe. Zarządzenie kierownika jednostki w tej sprawie zostało wydane 1 października 2020 r., a instrukcja weszła w życie 1 stycznia 2021 r. Do kontroli merytorycznej byli więc upoważnieni wszyscy pracownicy, którzy 1 stycznia 2021 r. zajmowali stanowiska kierowników wydziałów.

eprasa.pl 0703edbe00

Byli do tego także zobowiązani kierownicy, którzy objęli te stanowiska po tej dacie i złożyli na swoich zakresach czynności podpisy pod oświadczeniem, że zobowiązują się do przestrzegania przepisów wewnętrznych jednostki, w szczególności statutu, regulaminu organizacyjnego i innych instrukcji.

Z kolei upoważnienie wygasało w stosunku do pracowników, którzy zostali przeniesieni na inne stanowiska, z dniem wygaśnięcia ich stosunku pracy na stanowisku kierowniczym.

PRZYKŁAD 19

Obowiązki w zakresie wykonywania kontroli formalno-rachunkowej faktur zakupowych zostały przypisane księgowej AB upoważnieniem imiennym sporządzonym 30 kwietnia 2026 r. Księgowa potwierdziła ich przyjęcie podpisem 5 maja 2026 r. Od tej daty musi kontrolować faktury.

Ponieważ upoważnienie zostało jej udzielone imiennie, będzie ono obowiązywało aż do odwołania – niezależnie od tego, jakie stanowisko będzie zajmowała w jednostce.

Niestety często zdarza się, że procedury w tym zakresie nie są wystarczająco sformalizowane. W rezultacie nie wiadomo, czy określone obowiązki są przypisane do stanowiska pracy, czy do konkretnej osoby, od jakiej daty obowiązują oraz kiedy wygasają. Utrudnia to ustalenie odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie czynności na ścieżce obiegu dowodów księgowych, zwłaszcza w przypadku zmian kadrowych, awansów, przeniesień na inne stanowiska lub ustania stosunku pracy.

PRZYKŁAD 20 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zapisano, że dowody dotyczące ruchu środków trwałych (OT, PT, LT) sporządzają „wyznaczeni pracownicy komórek merytorycznych, zgodnie z właściwością rzeczową". Właściwość rzeczowa komórek merytorycznych była określona w regulaminie organizacyjnym. Zgodnie z nim dowody związane z ruchem środków trwałych miały sporządzać:

- **referat gospodarki nieruchomościami – w zakresie nabycia, zbycia i likwidacji środków trwałych stanowiących nieruchomości,**
- **referat infrastruktury technicznej – w zakresie budowy, ulepszania i likwidacji środków trwałych, w szczególności budynków i dróg, a także nabywania maszyn i urządzeń w ramach realizowanych inwestycji,**
- **referat ogólno-administracyjny – w zakresie zaopatrzenia w środki transportu i sprzęt biurowy,**
- **samodzielne stanowisko ds. informatyzacji – w zakresie zaopatrzenia w sprzęt informatyczny.**

eprasa.pl 0703edbe00

W praktyce dowody OT, PT i LT sporządzali raz w roku (na koniec) jedynie pracownicy referatu infrastruktury technicznej oraz pracownik zatrudniony na stanowisku ds. informatyzacji. Pracownicy referatu infrastruktury technicznej robili to zwyczajowo, ponieważ w taki sposób postępowali ich poprzednicy. Jeśli jednak na koniec roku nie mieli czasu na wykonanie tych czynności, dowodów nie sporządzali. Jedynie informatyk wykonywał swoje obowiązki, ponieważ były one przypisane wprost do zajmowanego przez niego samodzielnego stanowiska.

Natomiast kierownicy pozostałych referatów wyjaśnili, że dowody nie były sporządzane, ponieważ obowiązki w tym zakresie nie zostały przypisane żadnemu z ich pracowników. Ponieważ kierują komórkami wieloosobowymi, nie było wiadomo, kto konkretnie powinien wystawiać te dowody.

W tej jednostce nieprawidłowość wynikała z wadliwego ukształtowania odpowiedzialności na poziomie kadry kierowniczej. Przede wszystkim kierownik jednostki powinien powierzyć na piśmie pracownikom referatów, w których zakresie działania pozostawały czynności związane z nabywaniem, zbywaniem, ulepszaniem i likwidacją środków trwałych, obowiązek sporządzania związanych z tym wewnętrznych dowodów księgowych.

To kierownik jednostki wydał zarządzenie w sprawie przyjęcia regulaminu organizacyjnego, w którym zapisano, że dowody dotyczące ruchu środków trwałych (OT, PT, LT) sporządzają „wyznaczeni pracownicy komórek merytorycznych, zgodnie z właściwością rzeczową". W związku z tym powinien imiennie „wyznaczyć" pracowników, gdyż to on ma wyłączne kompetencje do powierzania pracownikom obowiązków z zakresu gospodarki finansowej, w tym rachunkowości (art. 53 ust. 2 uofp).

Do powstania nieprawidłowości przyczynili się również kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych wymienionych w regulaminie organizacyjnym oraz główny księgowy jednostki.

Kierownicy komórek merytorycznych, którym w regulaminie organizacyjnym w sposób ogólny przypisano sporządzanie dowodów dotyczących ruchu środków trwałych (OT, PT, LT), powinni niezwłocznie po zapoznaniu się z regulacjami zgłosić kierownikowi jednostki lukę w przepisach oraz przedstawić propozycje pracowników, którzy mają odpowiednią wiedzę i umiejętności, aby te dowody sporządzać.

W praktyce nie podjęto takich działań. Kierownicy komórek albo nie analizowali przyczyn braku sporządzania tych dowodów, albo świadomie nie sygnalizowali problemu kierownikowi jednostki, co mogło wynikać z chęci ograniczenia dodatkowych obowiązków organizacyjnych w komórkach.

Jeżeli brak prawidłowo sporządzanych dowodów nie został dostrzeżony na poziomie kierowników komórek merytorycznych, na nieprawidłowość powinien zareagować główny księgowy. To do komórki księgowości spływają wszystkie obce dowody nabycia i zbycia środków trwałych, więc powinien natychmiast zauważyć brak odpowiednich dowodów wewnętrznych potwierdzających ich przyjęcie do użytkowania lub

eprasa.pl 0703edbe00

postawienie w stan likwidacji i podjąć działania, aby ten stan naprawić. Zobowiązuje go do tego art. 54 ust. 1 pkt 1 uofp, zgodnie z którym kierownik jednostki powierza mu prowadzenie rachunkowości, w tym terminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów księgowych (art. 4 ust. 3 pkt 2 uor). W celu realizacji swoich zadań główny księgowy ma prawo wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp). Główny księgowy powinien:

- zapoznać się z treścią zapisów regulaminu organizacyjnego,
- zażądać od kierowników komórek merytorycznych wyjaśnień dotyczących przyczyn niesporządzania odpowiednich dowodów księgowych,
- przygotować wnioski w sprawie uporządkowania zasad postępowania,
- przedstawić kierownikowi jednostki propozycję ich wdrożenia, w szczególności poprzez pisemne przypisanie obowiązków sporządzania dowodów pracownikom odpowiednich referatów.

Brak jednoznacznego, imiennego przypisania obowiązków w procedurach wewnętrznych prowadzi do rozmycia odpowiedzialności, a w konsekwencji do faktycznego niewykonywania kluczowych czynności w obiegu dowodów księgowych oraz przenoszenia ryzyka nieprawidłowości na kolejne etapy kontroli.

5.1.1. Poziomy dostępu do dowodów elektronicznych w systemie EOD

Przy tradycyjnym (papierowym) obiegu dowodów księgowych przypisanie obowiązków wykonywanych w danym punkcie zatrzymania do określonego stanowiska co do zasady nie wymaga już żadnych dodatkowych działań. Pracownik powinien przystąpić od razu do ich wykonywania.

Odmiennie kształtuje się sytuacja w jednostkach, w których funkcjonuje elektroniczny obieg dokumentów (EOD). W takim przypadku samo przypisanie obowiązków w procedurach wewnętrznych nie jest wystarczające. Konieczne jest dodatkowe zapewnienie pracownikom dostępu do systemu EOD oraz nadanie im odpowiednich uprawnień, adekwatnych do roli pełnionej w procesie obiegu dowodów księgowych, np. odbiór, weryfikacja, akceptacja, dekretacja (zob. **ramka**).

Poziomy dostępu i role użytkowników w elektronicznym obiegu dowodów księgowych (EOD)

1. Wystawienie dowodu własnego (zaimportowanie do systemu dowodu obcego).
2. Segregacja dowodów obcych i skierowanie do właściwej komórki merytorycznej.
3. Poprawianie dowodu.

eprasa.pl 0703edbe00

4. Przeglądanie dowodu.
5. Zamieszczanie opisu merytorycznego i innych uwag (np. o błędach formalnych czy rachunkowych).
6. Akceptacja (podpisanie dowodu jako prawidłowego pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym, po przeprowadzeniu kontroli wstępnej głównego księgowego).
7. Zatwierdzenie dowodu do realizacji.
8. Zatwierdzenie dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych (dekretacja).
9. Wprowadzenie dowodu do ksiąg rachunkowych zapisu na podstawie dowodu księgowego.

Poziomy dostępu przydziela się poszczególnym pracownikom w zależności od zakresu powierzonych im obowiązków w danym punkcie zatrzymania. **Żaden pracownik (nawet kierownik jednostki czy główny księgowy) nie powinien posiadać wszystkich poziomów dostępu**, ze względu na konieczność zachowania zasady rozdziału kluczowych funkcji w procesie obiegu dowodów księgowych (zob. **pkt 4.1**).

PRZYKŁAD 21

Pracownik odpowiedzialny za wystawienie własnego wewnętrznego dowodu księgowego

Poziomy dostępu: wystawienie dowodu, podglądanie dowodu, edycja dowodu w celu naniesienia poprawek.

Pracownik odpowiedzialny za kontrolę merytoryczną obcego dowodu zewnętrznego

Poziomy dostępu: podglądanie dowodu, zamieszczenie opisu merytorycznego, akceptacja pod względem merytorycznym.

Nie może mieć dostępu do edycji dowodu pozwalającej na nanoszenie zmian w dokumencie, ponieważ pracownik jednostki nie może korygować dowodów obcych.

Pracownik odpowiedzialny za kontrolę merytoryczną własnego dowodu wewnętrznego

Poziomy dostępu: podglądanie dowodu, edycja dowodu w celu poprawienia błędów, zamieszczenie opisu merytorycznego, akceptacja pod względem merytorycznym.

Główny księgowy odpowiedzialny za kontrolę wstępną wszystkich dowodów księgowych

Poziomy dostępu: podgląd dowodu, podgląd opisu merytorycznego oraz ewentualnych uwag, akceptacji pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, zamieszczanie dodatkowych uwag o stwierdzonych nieprawidłowościach, akceptacja lub odmowa akceptacji z pisemnym uzasadnieniem, dekretacja, wprowadzanie zapisów do ksiąg rachunkowych (jeśli w materii wynikającej z zakresu powierzonych obowiązków prowadzi sam oznaczone urządzanie księgowe).

Nie powinien mieć dostępu do wprowadzania dowodów źródłowych – poza wybranymi dowodami dotyczącymi jego samego (np. rachunku kosztów podróży służbowej,

eprasa.pl 0703edbe00

wniosku o zaliczkę). Może wprowadzać do EOD dowody niedokumentujące operacji gospodarczych (PK – przeksięgowanie bilansu zamknięcia na bilans otwarcia, PK – korygujące błędne zapisy, PK – zbiorcze, PK –zastępcze). Nie może mieć dostępu do zatwierdzania dowodów księgowych do realizacji.

Kierownik jednostki

Poziomy dostępu: podgląd dowodu wraz ze wszystkimi naniesionymi poprawkami, opisami, uwagami i akceptacjami, zamieszczanie dodatkowych uwag i zgód, zatwierdzenie lub odmowa zatwierdzenia.

Nie powinien mieć dostępu do wprowadzania dowodów źródłowych – poza wybranymi dowodami dotyczącymi jego samego (np. rachunku kosztów podróży służbowej, wniosku o zaliczkę). Nie może mieć dostępu do poprawiania treści dowodów poza wybranymi dowodami dotyczącymi jego samego (np. rachunku kosztów podróży służbowej, wniosku o zaliczkę). Nie może mieć dostępu do wprowadzania zmian w polach przeznaczonych do opisywania i akceptacji dowodów pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym przez głównego księgowego.

Poszczególne poziomy dostępu powinny być przydzielane wyłącznie w takim zakresie, jaki jest niezbędny do prawidłowego wykonania czynności przypisanych do danego punktu zatrzymania w obiegu dowodów księgowych. Oznacza to, że **pracownik powinien mieć możliwość wykonywania wyłącznie tych operacji w systemie EOD, które są bezpośrednio przypisane do realizowanych przez niego czynności w obiegu dowodów księgowych**, bez dostępu do funkcji wykraczających poza zakres powierzonych mu zadań.

PRZYKŁAD 22

Kierownik wydziału gospodarki mieniem jest uprawniony do kontroli merytorycznej dowodów dotyczących wydatków przewidzianych w planie finansowym dla jego komórki organizacyjnej. Zatwierdza m.in. dowody obce (rachunki, faktury) za usługi biegłych rzeczoznawców, dowody poniesienia opłat sądowych i notarialnych związanych z gospodarką nieruchomościami, rachunki kosztów podróży podległych mu pracowników, zakup mebli i urządzeń biurowych na wyposażenie wydziału.

W celu wykonania powierzonych mu obowiązków ma następujące uprawnienia:

- podgląd dowodu obcego, własnego,
- edycja dowodu własnego wewnętrznego w celu poprawienia błędów,
- zamieszczenie opisu merytorycznego,
- akceptacja dowodu pod względem merytorycznym.

Wszystkie te uprawnienia przysługują mu jednak tylko do dowodów księgowych oznaczonych znacznikiem jego wydziału (WGN) przez osobę na pierwszym punkcie zatrzymania, odpowiedzialną za segregację dowodów księgowych.

eprasa.pl 0703edbe00

Nie powinien mieć dostępu do dowodów dotyczących innych wydziałów (np. nie może przeglądać list płac wszystkich pracowników czy rachunku kosztów podróży służbowych kierownika innego wydziału albo kierownika jednostki, nie może zatwierdzać pod względem merytorycznym dowodów dotyczących wydatków innych komórek merytorycznych).

Dostęp do pełnej ścieżki obiegu dowodów księgowych, obejmujący zarówno podgląd bieżących operacji, jak i dokumentów archiwalnych, jest **uprawnieniem szczególnym**, ściśle powiązanym z zakresem nadzoru i odpowiedzialności w strukturze organizacyjnej jednostki.

Obserwacja czynności wykonanych w niższych punktach zatrzymania (podgląd pełnej ścieżki obiegu dowodów księgowych w czasie rzeczywistym oraz dla dowodów archiwalnych) powinna być możliwa wyłącznie dla wyższych punktów zatrzymania, o ile jest to uzasadnione obowiązkami przypisanymi do danego stanowiska na ścieżce obiegu dowodów księgowych.

Pełny wgląd w ścieżkę obiegu dowodów księgowych powinien mieć zawsze **kierownik jednostki**, ponieważ odpowiada za nadzór nad całością gospodarki finansowej.

Takie same uprawnienia musi mieć także **główny księgowy**, który wykonuje wstępną kontrolę operacji gospodarczych i finansowych oraz dyspozycje mieniem wydane przez kierownika jednostki, zatwierdza dowody księgowe do ujęcia w księgach rachunkowych i odpowiada za kompletne, rzetelne i terminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Bez tego dostępu nie mógłby czuwać nad całością prac związanych z rachunkowością jednostki.

Czasowo pełny wgląd powinni otrzymywać **pracownicy komórki audytu lub kontroli wewnętrznej** w zakresie przeprowadzanej aktualnie kontroli.

Jeśli w jednostce są piony, nad którymi czuwają **zastępcy kierownika jednostki**, mogą oni mieć dostęp do podglądu dowodów przetwarzanych w zakresie działania ich pionów. Mogą wtedy nadzorować podległe im komórki organizacyjne. Nie powinni mieć wglądu do dowodów dotyczących pionów innych zastępców. Ta sama zasada obowiązuje także na niższych szczeblach organizacji jednostki.

PRZYKŁAD 23

Podział obowiązków w zakresie kontroli merytorycznej dowodów księgowych wygląda w ten sposób, że pracownicy komórki merytorycznej (drugi punkt zatrzymania po sekretariacie) gromadzą dokumentację (umowy, aneksy, korespondencję z kontrahentem), przeprowadzają wstępnie kontrolę merytoryczną, zamieszczają opis merytoryczny w formularzu kontroli faktury w EOD. Następnie przekazują dowody z załącznikami do kontroli kierownikowi komórki (trzeci punkt zatrzymania), do którego należy akceptacja dowodu pod względem merytorycznym.

eprasa.pl 0703edbe00

Przy takiej organizacji punktów zatrzymania kierownik komórki merytorycznej powinien mieć wgląd do dowodów na niższym punkcie zatrzymania (u wszystkich pracowników podległego mu wydziału, którzy wstępnie przeprowadzają kontrolę merytoryczną). Może wtedy w czasie rzeczywistym monitorować liczbę dowodów znajdujących się na poszczególnych podległych mu stanowiskach pracy oraz czas ich przetwarzania, a następnie na bieżąco podejmować kroki mające na celu zapobieganie powstawania opóźnień.

Poziomy dostępu powinny być przydzielane poszczególnym pracownikom i zapisywane w EOD przez pracownika, który otrzymał od kierownika jednostki uprawnienia administratora systemu. Zwykli użytkownicy systemu nie mogą mieć dostępu do tej funkcji.

5.1.2. Ograniczenia prawne w zakresie przydzielania obowiązków związanych z poszczególnymi punktami zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych

Kluczowe kompetencje (do kontrolowania i zatwierdzania do realizacji operacji gospodarczych i finansowych) są przypisane do stanowisk kierowniczych – kierownika jednostki i głównego księgowego. Tego wymagają przepisy art. 53 ust. 1 i art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp (zob. odpowiednio **pkt 4.1**). Ponieważ nie jest możliwe, aby wszystkie związane z nimi czynności były wykonywane przez te dwie osoby, określone uprawnienia i obowiązki z tego zakresu mogą zostać przekazane innym pracownikom jednostki na piśmie.

Kierownik jednostki może przekazać innym pracownikom obowiązki w zakresie wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi (art. 53 ust. 1 i 2 uofp). Poza wskazówkami zawartymi w rozdziale II, Część A Standardów kontroli zarządczej (pkt 1–4: przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, delegowanie uprawnień) **w przepisach nie ma żadnych ograniczeń co do tego, komu można powierzać obowiązki.** Ponieważ jednak wydawanie dyspozycji mieniem jednostki należy do najważniejszej kompetencji kierownika jednostki i wymaga znajomości wielu zasad oraz orientowania się w całości działalności statutowej jednostki, obowiązki w tym zakresie powierza się zwyczajowo pracownikom zajmującym stanowiska kierownicze.

Na czas nieobecności kierownika jednostki obowiązki w zakresie zatwierdzania operacji gospodarczych i finansowych powierza się zwyczajowo zastępcy kierownika jednostki. Jeśli w strukturze organizacyjnej nie ma takiego stanowiska, może być to inny pracownik na stanowisku kierowniczym, np. kierownik referatu ogólno-administracyjnego. **Uprawnień w tym zakresie nie można powierzyć głównemu księgowemu jednostki ze względu na zakaz łączenia w jednym ręku kluczowych kompetencji** (zob. **pkt 4.1).**

W ramach delegowania uprawnień kierownik jednostki może przekazać część kompetencji w zakresie zatwierdzania operacji gospodarczych i finansowych na stałe kierownikom niższego szczebla. Jest to praktykowane w dużych jednostkach organizacyjnych.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 24

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zapisano, że dowody księgowe dotyczące operacji gospodarczych i finansowych zatwierdzają:

- kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych – w zakresie działalności bieżącej prowadzonej przez ich komórki, jeśli kwota zobowiązania ogółem z danego tytułu wobec wierzyciela nie przekracza 10 000 zł,
- kierownik jednostki – pozostałe dowody księgowe.

Na podstawie tego zapisu kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych zatwierdzali np. rachunki do umów zlecenia i o dzieło, rachunki dotyczące drobnych zakupów materiałów biurowych, środków czystości czy paliwa do pojazdów służbowych, rachunki za remonty awaryjne maszyn i urządzeń biurowych, rachunki kosztów podróży służbowych i oświadczenia o korzystaniu z pojazdów prywatnych do celów służbowych, a także wnioski o zaliczki podległych im pracowników.

Pozostałe dowody wymagały zatwierdzenia przez kierownika jednostki lub w czasie jego nieobecności – przez jego zastępcę.

Niemożliwe jest całkowite wyzbycie się przez kierownika jednostki kompetencji w zakresie zatwierdzania operacji gospodarczych i finansowych na rzecz innych pracowników. W doktrynie uzasadnia się to tym, że **dysponowanie mieniem jednostki jest podstawowym uprawnieniem związanym ze stanowiskiem kierownika jednostki i daje bieżący nadzór nad jej działalnością.** Wyzbycie się jej całkowicie na rzecz innego pracownika stawiłoby *de facto* nieformalne przejęcie stanowiska kierownika jednostki przez inną osobę.

Inne obowiązki z zakresu gospodarki finansowej, których realizacja następuje na ścieżce obiegu i kontroli dowodów księgowych, kierownik jednostki może przekazywać w całości dowolnie wybranym pracownikom – zależnie od charakteru tych obowiązków, z jednym ograniczeniem. Dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi oraz prowadzenie rachunkowości musi powierzyć pracownikowi zatrudnionemu na stanowisku głównego księgowego (art. 54 ust. 1 uofp). Nie oznacza to, że tylko główny księgowy będzie mógł wykonywać te obowiązki w danej jednostce organizacyjnej. Przepis ten ma charakter ogólny i musi być rozpatrywany w kontekście innych – w szczególności art. 53 ust. 1 i 2 uofp.

PRZYKŁAD 25

Czy z art. 54 ust. 1 uofp wynika, że dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi oraz prowadzenie rachunkowości kierownik jednostki może powierzyć tylko pracownikowi zatrudnionemu na

eprasa.pl 0703edbe00

stanowisku głównego księgowego? Jak w takim przypadku należy zapewnić realizację tych czynności w okresach jego nieobecności, w szczególności podczas urlopu lub zwolnienia lekarskiego?

Przepis art. 54 ust. 1 uofp odnosi się do wskazania kluczowych kompetencji, jakie kierownik jednostki sektora finansów publicznych powinien przekazać pracownikowi zatrudnionemu na stanowisku głównego księgowego. Nie oznacza to jednak, że wszystkie czynności związane z realizacją tych obowiązków muszą być wykonywane wyłącznie przez tę osobę. Taka sytuacja może występować jedynie w niewielkich jednostkach organizacyjnych, w których nie utworzono komórki księgowości, a zadania z zakresu rachunkowości realizuje główny księgowy zatrudniony na samodzielnym stanowisku pracy.

W innych jednostkach obowiązki z zakresu gospodarki finansowej i rachunkowości, w tym kluczowe obowiązki z art. 54 ust. 1 uofp należące do głównego księgowego, dzieli się na innych pracowników księgowości. Główny księgowy wtedy sprawuje ogólny nadzór nad ich wykonaniem.

Przykładowo co do zasady główny księgowy wykonuje dyspozycje środkami pieniężnymi wydane przez kierownika jednostki. Jednak poszczególne związane z tym czynności mogą wykonywać inni pracownicy księgowości, np.:

- wystawianie poleceń przelewu, kompletowanie z dokumentami źródłowymi, przedstawianie do zatwierdzenia przez kierownika jednostki – wybrany pracownik księgowości,
- wystawianie asygnat kasowych (KW – „Kasa wypłaci") – wybrany pracownik księgowości,
- wypłacanie gotówki – kasjer.

W tych przypadkach główny księgowy sprawuje nadzór nad czynnościami wykonywanymi przez pracowników (np. zleca w bankowości elektronicznej przelewy, zatwierdza do wypłaty dowody KW – „Kasa wypłaci", kontroluje prawidłowość raportów kasowych, w tym wszystkich dołączonych do niego dowodów źródłowych).

Poza tym w czasie nieobecności głównego księgowego wszystkie należące do niego obowiązki musi wykonywać inny, upoważniony do tego pracownik.

Podobnie jak to jest w przypadku obowiązków kierownika jednostki w zakresie dysponowania mieniem jednostki – także nie jest możliwe przekazanie całości kluczowych obowiązków z art. 54 ust. 1 uofp innemu pracownikowi niż główny księgowy. Te obowiązki musi obligatoryjnie wypełniać pracownik zajmujący stanowisko głównego księgowego, w szczególności w ramach nadzoru nad pracą podległych mu pracowników księgowości. Możliwe jest jednak częściowe przekazanie obowiązków głównego księgowego z art. 54 ust. 1 pkt 3 w ramach delegowania kompetencji o bieżącym charakterze (rozdział II, część A, pkt 4 Standardów kontroli zarządczej).

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 26

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zapisano, że kontrolę wstępną operacji gospodarczych i finansowych oraz potwierdzających je dowodów wykonują:

- zastępca głównego księgowego – w odniesieniu do dokumentów dotyczących rozliczania wydatków na podróże pracowników, w szczególności zaliczek na koszty podróży służbowych, rachunków kosztów podróży służbowych wraz z załącznikami, oświadczeń o używaniu pojazdów prywatnych do celów służbowych, a także dowodów dotyczących opłat za usługi związane z podróżami służbowymi, finansowanymi bezpośrednio przez jednostkę (rachunki za hotele, bilety lotnicze, inne) oraz dowodów dotyczących opłat za usługi szkoleniowe dla pracowników jednostki,
- główny księgowy– w odniesieniu do pozostałych dowodów księgowych.

W ten sposób znaczną liczbę dowodów dotyczących wydatków bieżących o relatywnie niewielkiej wartości przekazano do kontroli zastępcy głównego księgowego. Pozwoliło to odciążyć głównego księgowego od wykonywania części czynności kontrolnych przy jednoczesnym zachowaniu przez niego kluczowej roli w systemie kontroli wstępnej. Dzięki temu mógł skoncentrować się na ocenie operacji gospodarczych i finansowych wywołujących istotne skutki dla gospodarki finansowej jednostki oraz generujących znaczące kwoty wydatków.

Kompetencje do wykonywania poszczególnych czynności na ścieżce obiegu dowodów księgowych może powierzać wyłącznie kierownik jednostki (art. 53 ust. 2 uofp). Zasada ta dotyczy także kompetencji przypisanych do stanowiska głównego księgowego na podstawie art. 54 ust. 1 uofp. Nie mogą być one przekazywane innym pracownikom samodzielnie przez głównego księgowego, lecz wymagają decyzji kierownika jednostki.

PRZYKŁAD 27

Główny księgowy udaje się na urlop. Kto w takim przypadku powinien powierzyć pracownikowi go zastępującemu wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych – sam główny księgowy czy kierownik jednostki?

Kompetencje do wykonywania kontroli wstępnej z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp w czasie nieobecności głównego księgowego może przekazać innemu pracownikowi wyłącznie kierownik jednostki. Wynika to z art. 53 ust. 1 i 2 w związku z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp, zgodnie z którymi kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej jednostki.

Określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej kierownik może przekazać pracownikom jednostki, w tym głównemu księgowemu, w zakresie wykonywania kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych. W sytuacji gdy zachodzi potrzeba powierzenia tych czynności innemu pracownikowi, decyzja w tym zakresie

eprasa.pl 0703edbe00

musi zostać podjęta przez kierownika jednostki w formie pisemnej (np. w regulaminie organizacyjnym lub w imiennym upoważnieniu).

Inne kompetencje niezbędne do przetwarzania dowodów księgowych na ścieżce obiegu i kontroli kierownik jednostki powierza pracownikom posiadającym kwalifikacje i umiejętności odpowiednie do ich wykonywania, zatrudnionym w komórkach odpowiedzialnych za wykonywanie danego rodzaju zadań. Nie muszą to być pracownicy zajmujący stanowiska kierownicze.

PRZYKŁAD 28

Czy kontrolę merytoryczną dowodów księgowych musi wykonywać kierownik komórki merytorycznej, czy też dopuszczalne jest powierzenie tego obowiązku innym pracownikom tej komórki?

O tym, którzy pracownicy jednostki będą odpowiadać za wykonywanie kontroli merytorycznej dowodów księgowych, decyduje kierownik jednostki (art. 53 ust. 1 i 2 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). Przy podejmowaniu tej decyzji powinien on uwzględniać strukturę organizacyjną jednostki, kompetencje pracowników oraz zasadę najkrótszej drogi obiegu dowodów księgowych.

W praktyce funkcjonują **trzy podstawowe modele przypisania obowiązków w zakresie kontroli merytorycznej dowodów księgowych.**

Model 1 – pracownik komórki merytorycznej odpowiedzialny bezpośrednio za realizację danego zadania przygotowuje komplet dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia kontroli merytorycznej, a następnie przedkłada je kierownikowi komórki merytorycznej. Kierownik wykonuje kontrolę, zamieszcza na dowodzie księgowym stosowny opis merytoryczny oraz akceptuje dokument swoim podpisem.

Model dobrze się sprawdza w niewielkich komórkach organizacyjnych. Poza tym jest jedynym możliwym rozwiązaniem dla samodzielnych stanowisk, w których realizacja zadania, zgromadzenie dokumentacji oraz przeprowadzenie kontroli merytorycznej są skupione w zakresie obowiązków jednej osoby.

Model 2 – pracownik komórki merytorycznej odpowiedzialny bezpośrednio za realizację danego zadania przygotowuje komplet dokumentów niezbędnych do przeprowadzenia kontroli merytorycznej, dokonuje tej kontroli oraz zamieszcza na dowodzie księgowym stosowny opis merytoryczny. Następnie dowód przekazuje kierownikowi komórki merytorycznej.

Kierownik dokonuje weryfikacji dowodu, w szczególności w przypadku powstania wątpliwości co do jego treści lub prawidłowości opisu merytorycznego. Dowód niebudzący zastrzeżeń akceptuje swoim podpisem.

Model ten dobrze sprawdza się w większych komórkach organizacyjnych. Jest również korzystny z punktu widzenia jednostki, ponieważ prawidłowość merytoryczna dowodu, mająca kluczowe znaczenie dla gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych, jest weryfikowana przez dwie niezależne osoby. Rozwiązanie

eprasa.pl 0703edbe00

to zwiększa prawdopodobieństwo wykrycia błędów oraz ogranicza ryzyko nieprawidłowości i nadużyć.

Model 3 – za przeprowadzenie kontroli merytorycznej, sporządzenie opisu merytorycznego oraz akceptację dowodu odpowiada pracownik komórki merytorycznej. Kierownik tej komórki, w ramach sprawowanego nadzoru, może dokonywać wyrywkowej weryfikacji prawidłowości i rzetelności wykonywania kontroli merytorycznej. Dobór próby do kontroli może mieć charakter losowy lub celowy i obejmować w szczególności dowody o znacznej wartości albo dotyczące kluczowych zadań jednostki, np. finansowanych ze środków zewnętrznych.

Model ten znajduje zastosowanie w dużych komórkach organizacyjnych, w których kierownicy nie mają możliwości bieżącej weryfikacji wszystkich dowodów księgowych otrzymywanych i wytwarzanych w ramach komórki.

Niezależnie od przyjętego modelu, organizacja kontroli merytorycznej powinna gwarantować rzetelną weryfikację dowodów księgowych oraz minimalizować ryzyko błędów i nieprawidłowości, przy zachowaniu sprawności procesu obiegu dokumentów.

Niektóre czynności o charakterze czysto technicznym na ścieżce obiegu dowodów księgowych mogą wykonywać pracownicy zatrudnieni na stanowiskach innych niż urzędnicze.

PRZYKŁAD 29

Przyjmowanie dowodów obcych, elektronizacja dowodów papierowych lub drukowanie dowodów elektronicznych, a także ich segregowanie oraz przekazanie do właściwych komórek merytorycznych może być powierzone pracownikowi sekretariatu zatrudnionemu na stanowisku nieurzędniczym – pomocniczym.

Przy powierzaniu obowiązków na ścieżce obiegu dowodów księgowych obowiązuje zakaz łączenia kluczowych kompetencji (zob. **pkt 4.1**). Zasadę tę należy stosować zarówno przy powierzaniu obowiązków na stałe, jak i przy wyznaczaniu zastępstw.

Przepisy ogólnie obowiązujące mogą ograniczać możliwość wykonywania określonych czynności do osób posiadających specjalne uprawnienia. Obecnie dotyczy to w szczególności wystawiania i odbierania faktur w systemie KSeF. Czynności te mogą wykonywać wyłącznie pracownicy, którym nadano odpowiedni dostęp do systemu oraz zapewniono skuteczne uwierzytelnienie.

W JST system ten jest bardziej skomplikowany niż w pozostałych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych. Wynika to z tego, że podatnikiem jest JST jako całość, natomiast zadania w jej imieniu realizują różne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe).

eprasa.pl 0703edbe00

Ostatecznie o przyjętym rozwiązaniu w zakresie obiegu faktur decyduje urząd obsługujący organy JST (w jego imieniu działa zarząd JST, np. wójt gminy). Jednostki podległe muszą się do tego rozwiązania dostosować.

PRZYKŁAD 30

Pierwszy punkt zatrzymania w obiegu faktur KSeF (pracownik upoważniony do ich odbierania z systemu) może być umiejscowiony w urzędzie obsługującym organy JST (np. urzędzie gminy). Pracownik ten pobiera faktury, segreguje je, a następnie przesyła je odpowiednio do:

- podległych jednostek organizacyjnych (dotyczące tych jednostek),
- właściwych komórek organizacyjnych urzędu (dotyczące gminy).

Możliwe jest też rozwiązanie, w którym pracownik upoważniony do odbierania faktur z KSeF, pobiera je na tzw. konto techniczne, tworzone w EZD lub EOD. Dostęp do tego konta mają:

- upoważnieni pracownicy poszczególnych jednostek podległych – w ramach odbierania faktur dotyczących ich jednostek,
- pracownicy komórek organizacyjnych urzędu – w zakresie ich działania (oznaczonych specjalnym systemem identyfikatorów wpisywanych na fakturach ustrukturyzowanych – tzw. IDwew).

Jeśli w JST funkcjonuje CUW, możliwe jest także, aby do konta technicznego mieli dostęp upoważnieni pracownicy CUW i to oni rozsyłali faktury pobrane z KSeF do jednostek obsługiwanych.

Wybrane rozwiązanie wymaga zdefiniowania ścieżek EZD lub EOD w taki sposób, aby faktury mogły być przekazywane między jednostką nadrzędną i jednostkami podległymi, a także między jednostkami podległymi – jeśli dojdzie do przekazania faktury do niewłaściwej jednostki.

W praktyce możliwe jest elastyczne rozdzielanie zadań w obiegu dowodów księgowych, jednak każdorazowo musi temu towarzyszyć jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności oraz zachowanie ustawowego zakresu kluczowych kompetencji kierownika jednostki i głównego księgowego, których nie można w całości scedować na innych pracowników.

5.1.3. System zastępstw

Przy konstruowaniu ścieżki obiegu dowodów księgowych ważne jest, aby był w jej ramach ustalony **system zastępstw w przypadku absencji pracowników** na poszczególnych punktach zatrzymania. System ten zapobiega przestojom i opóźnieniom, które w konsekwencji mogą spowodować problemy z prawidłowym i terminowym prowadzeniem gospodarki finansowej.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 31 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Trwająca dwa tygodnie nieobecność pracownika instytucji kultury odpowiedzialnego za wystawianie faktur własnych instytucji za najem i dzierżawę mienia spowodowała, że faktury za styczeń zostały wystawione dopiero po 14 lutego, mimo że powinny być wystawione 1 lutego. W konsekwencji dochody z tego tytułu wpłynęły do instytucji z opóźnieniem.

Instytucja utrzymująca się z dochodów własnych miała w związku z tym problemy z terminowym regulowaniem zobowiązań.

PRZYKŁAD 32 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Aresztowanie kierownika jednostki spowodowało brak osoby uprawnionej do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi oraz zatwierdzania przelewów w bankowości elektronicznej. W konsekwencji przez dwa tygodnie nie realizowano żadnych płatności, co doprowadziło do zablokowania bieżącej obsługi zobowiązań jednostki.

PRZYKŁAD 33 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Pracownik odpowiedzialny za kontrolę merytoryczną dowodów księgowych, zatrudniony na samodzielnym stanowisku, przebywał na miesięcznym urlopie. W tym czasie nie zapewniono zastępstwa, co spowodowało gromadzenie się dokumentów zawierających faktury i rachunki z krótkimi terminami płatności. Po powrocie pracownika kontrola została dokonana z opóźnieniem, a płatności zostały zrealizowane po terminie.

W pierwszej kolejności główna księgowa wezwała pracownika do pokrycia odsetek za zwłokę, jednak po jego sprzeciwie, wskazującym na brak zapewnienia zastępstwa przez kierownika jednostki, koszty odsetek zostały ostatecznie pokryte ze środków jednostki. Kierownik jednostki nie poniósł konsekwencji w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z uwagi na nieprzekroczenie ustawowego progu określonego w art. 26 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

PRZYKŁAD 34 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Główna księgowa była jedynym pracownikiem księgowości. W okresie jej urlopu nie zapewniono zastępstwa, w związku z tym dowody księgowe nie były poddawane kontroli wstępnej. Dopiero po powrocie do pracy główna księgowa zatwierdzała je zbiorczo, często z datami wstecznymi, bez rzeczywistej kontroli ich prawidłowości.

Taka nieprawidłowa praktyka mogła zostać wykorzystana do dokonania nadużyć.

Ustanowienie systemu zastępstw jest szczególnie istotne w związku z obowiązkowym stosowaniem KSeF, gdyż zapewnia jednostce ciągłość wystawiania i odbierania faktur, także w razie nieobecności pracowników z przyczyn losowych.

eprasa.pl 0703edbe00

Optymalnym rozwiązaniem jest wyznaczenie dla każdego punktu zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych co najmniej dwustopniowego systemu zastępstw (pierwszy zastępca – na wypadek nieobecności osoby upoważnionej, drugi zastępca – w przypadku jednoczesnej nieobecności osoby upoważnionej i pierwszego zastępcy).

Jednostopniowy system zastępstw może nie zabezpieczać w pełni potrzeb jednostki. Jednak może być wystarczający, jeśli w jednostce działają odpowiednie procedury wyznaczania zastępców *ad hoc*. Procedury te obejmują:

1) bieżące monitorowanie obecności pracowników na początku dnia,
2) niezwłoczne informowanie kierownika jednostki o nieobecnościach pracowników odpowiedzialnych za przetwarzanie dowodów księgowych na ścieżce obiegu,
3) niezwłoczne wydawanie przez kierownika jednostki imiennych upoważnień do pełnienia czasowych zastępstw za nieobecnych pracowników.

Obowiązki z pkt 1 i 2 może wykonywać pracownik komórki kadr albo kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych – odnośnie do podwładnych.

Najlepszym rozwiązaniem jest **trwałe uregulowanie systemu zastępstw** w dokumentach wewnętrznych jednostki (regulamin organizacyjny, instrukcja obiegu dokumentów), przy czym obowiązki powinny być przypisane do określonych stanowisk, a nie zajmujących je osób. Jeśli system zastępstw wynika z zakresów czynności pracowników, konieczne jest jego właściwe aktualizowanie przy zmianach kadrowych.

System zastępstw powinien być każdorazowo potwierdzony na piśmie w formie ogólnych zapisów w regulaminie organizacyjnym, instrukcji obiegu dowodów księgowych lub w zakresach czynności pracowników.

PRZYKŁAD 35

W regulaminie organizacyjnym zapisano, że w przypadku nieobecności kierownika jednostki wszystkie jego obowiązki przejmuje pierwszy zastępca. W sytuacji jednoczesnej nieobecności kierownika jednostki i jego zastępcy obowiązki wykonuje kierownik referatu ogólno-administracyjnego.

Zapis ma charakter ogólny i obejmuje wszystkie obowiązki kierownika jednostki, w tym również zatwierdzanie operacji gospodarczych i finansowych do realizacji, określone w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych. Ponadto obowiązuje wszystkie osoby zajmujące te stanowiska od dnia zatrudnienia do dnia wygaśnięcia stosunku pracy.

PRZYKŁAD 36

W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zapisano, że faktury dotyczące usług remontowych w budynkach zatwierdza pod względem merytorycznym kierownik komórki ogólno-administracyjnej, a w przypadku jego nieobecności – jego zastępca.

eprasa.pl 0703edbe00

Zapis ma charakter ogólny i obowiązuje wszystkie osoby zajmujące te stanowiska, od dnia zatrudnienia do dnia wygaśnięcia stosunku pracy.

PRZYKŁAD 37

Pracownik AB, zatrudniony na stanowisku inspektora w wydziale gospodarki nieruchomościami, ma zakresem czynności przypisane obowiązki wystawiania faktur z tytułu czynszu najmu i dzierżawy. Zastępstwo w tym zakresie pełni pracownik XY na podstawie zapisu w jego zakresie czynności o treści: „powierza się wykonywanie obowiązków przypisanych w zakresie czynności pracownikowi AB w ramach zastępstwa, w czasie jego nieobecności trwających dłużej niż 1 dzień roboczy".

Ponieważ upoważnienie do pełnienia zastępstwa jest imienne, obowiązuje wyłącznie pracownika XY. W przypadku jego zwolnienia i zatrudnienia w jego miejsce pracownika ZZ, obowiązek zastępowania pracownika AB musi zostać ponownie uregulowany w zakresie czynności pracownika ZZ. W przeciwnym razie pracownik ten nie będzie posiadał takiego uprawnienia.

Powierzenie zastępstwa za nieobecnych pracowników następuje wyłącznie na podstawie decyzji kierownika jednostki i wymaga formy pisemnej (art. 53 ust. 2 uofp). Niedopuszczalne jest nieformalne (ustne lub dorozumiane) przekazywanie kompetencji między pracownikami w okresie zastępstwa.

PRZYKŁAD 38 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Główna księgowa przekazała pracownikowi księgowości swoją pieczątkę imienną i poleciła, aby w czasie jej dwutygodniowego urlopu opatrywał nią dowody księgowe w pozycji „Wykonano kontrolę wstępną, data, podpis głównej księgowej". Czy pracownik może posługiwać się tą pieczątką i ewentualnie zamieścić na niej odręcznie swoją parafkę?

Nie, główna księgowa nie może przekazać pracownikowi księgowości obowiązków w zakresie wykonywania kontroli wstępnej pod swoją nieobecność w sposób nieformalny, tzn. przekazać mu swoją pieczątkę imienną do potwierdzania faktu wykonania tej kontroli. Pieczątka imienna głównej księgowej nie może być używana przez innego pracownika, nawet za jej poleceniem. Nawet dopisanie własnej parafki nie usuwa nieprawidłowości, ponieważ dokument formalnie nadal wskazywałby na wykonanie czynności przez główną księgową.

Obowiązki z zakresu gospodarki finansowej może powierzyć wyłącznie kierownik jednostki (art. 53 ust. 2 uofp). Przyjęcie tych obowiązków wymaga potwierdzenia na piśmie (w przypadku zastępstw incydentalnych może to mieć formę imiennego upoważnienia).

Nawet jeżeli pracownik posiada takie upoważnienie, nie może posługiwać się cudzym identyfikatorem (pieczątką imienną) przy zatwierdzaniu dowodów księgowych. Przekazywanie pieczątek imiennych jest niedopuszczalne, ponieważ może

eprasa.pl 0703edbe00

prowadzić do ich wykorzystania przez osoby nieupoważnione i w konsekwencji do nadużyć.

Jeśli pracownik upoważniony do kontroli wstępnej dowodów księgowych nie ma własnej pieczęci imiennej, wówczas powinien zamieścić swój podpis na tych dokumentach odręcznie.

PRZYKŁAD 39 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Kierownik komórki merytorycznej przekazał podwładnemu cyfrowy klucz dostępu do swojego komputera, aby w czasie jego nieobecności pracownik mógł zatwierdzać dowody pod względem merytorycznym. Ponieważ system EOD identyfikował użytkownika według urządzenia i użytego klucza dostępu, na dowodach elektronicznych zatwierdzonych przez pracownika widniał podpis elektroniczny kierownika komórki.

Prawidłowo kierownik komórki merytorycznej powinien zawnioskować do kierownika jednostki o wyznaczenie pracownika do zastępowania go w czasie nieobecności. Na podstawie pisemnego upoważnienia pracownikowi zastępującemu należało nadać własny klucz dostępu, którego powinien używać na swoim komputerze jako osoba upoważniona w EOD do czasowego zatwierdzania dowodów księgowych pod względem merytorycznym.

Takie rozwiązanie zapewnia prawidłową identyfikację osób faktycznie przetwarzających dowody księgowe w EOD.

Tak jak system upoważnień do wykonywania czynności w zakresie przetwarzania dowodów księgowych stanowi podstawę do przypisania ról w systemie EZD lub EOD (zob. **ppkt 5.1.1**), tak również uprawnienia do zastępowania pracowników stanowią podstawę nadania zastępcom odpowiednich dostępów systemowych. Co do zasady, **uprawnienia osoby zastępującej na danym punkcie zatrzymania powinny odpowiadać uprawnieniom osoby zastępowanej.** Dostęp ten ma jednak charakter czasowy i powinien być aktywny wyłącznie w okresie nieobecności pracownika upoważnionego.

PRZYKŁAD 40

Obowiązki w zakresie kontroli merytorycznej obcych dowodów księgowych związanych z budową, ulepszaniem i remontem środków trwałych w referacie inwestycji zostały na stałe podzielone w ten sposób, że kierownik referatu dokonuje ich zatwierdzenia pod względem merytorycznym po uprzednim opisaniu dowodów przez pracowników prowadzących poszczególne sprawy. W związku z tym kierownik referatu posiada następujące poziomy dostępu do dowodów księgowych w systemie EOD:

- przydzielanie dowodów obcych podległym pracownikom w celu sporządzenia opisu merytorycznego,
- przeglądanie dowodów obcych wraz z formularzem kontroli,

eprasa.pl 0703edbe00

- podgląd w czasie rzeczywistym dowodów księgowych pozostających u podległych pracowników, wraz z informacją o etapie ich przetwarzania oraz zapisami zawartymi w formularzu kontroli,
- zwrot dowodu do pracownika w przypadku jego niewystarczającego opisu merytorycznego,
- zatwierdzanie dowodów obcych pod względem merytorycznym.

W czasie nieobecności kierownika referatu zastępujący go pracownik AB wykonuje kontrolę merytoryczną dowodów księgowych w jego zastępstwie. W normalnym trybie pracownik ten ma jedynie dostęp do następujących funkcji:

- przeglądania faktur (rachunków) za roboty inwestycyjne i remontowe, przydzielonych mu przez kierownika referatu,
- zamieszczanie na tych dowodach opisu merytorycznego.

W okresie zastępstwa pracownik AB ma ponadto dostęp do wszystkich funkcji przypisanych kierownikowi referatu w zakresie kontroli merytorycznej dowodów księgowych.

W czasie nieobecności pracownika system EOD powinien automatycznie przekierowywać dowody księgowe z punktu zatrzymania do osoby zastępującej. Aby było to możliwe, muszą być spełnione odpowiednie warunki organizacyjne i techniczne:

- każdy pracownik jednostki powinien mieć własny komputer zabezpieczony przed dostępem innych osób (wliczając w to innych pracowników) podłączony do sieci EOD,
- w sytuacji gdy nie każdy pracownik jednostki ma osobny komputer, pracownik zastępujący musi mieć możliwość dostępu do komputera osoby zastępowanej w czasie jej nieobecności – ale z własnym loginem i hasłem dostępu oraz kluczem cyfrowym, tak aby system EOD identyfikował go automatycznie nie jako użytkownika pierwotnego, lecz osobę zastępującą (dane dostępowe pracowników nie mogą być współdzielone ani znane innym osobom – obaj pracownicy nie mogą znać nawzajem swoich haseł, loginów czy kluczy cyfrowych).

Automatyczne przekierowanie dowodów księgowych jest konieczne, aby pracownicy niemający uprawnień administratora nie mogli samodzielnie przejmować czynności, które nie zostały im przypisane. Takie nieuprawnione przejmowanie dokumentów może być wykorzystywane do nadużyć. Wyniki kontroli wskazują, że jest to często spotykana luka w kontroli zarządczej w tradycyjnym (papierowym) obiegu dowodów księgowych.

PRZYKŁAD 41

Przy papierowym obiegu dokumentów zdarzało się, że czynności w zakresie kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych oraz ich kontroli wstępnej czy zatwierdzenia do realizacji były podejmowane przez osoby nieupoważnione do ich wykonywania w ogóle albo w danym zakresie lub czasie.

eprasa.pl 0703edbe00

Przykładowo w jednej z jednostek, pod nieobecność upoważnionego pracownika, dowody księgowe zatwierdzał pod względem merytorycznym pracownik, który w danym momencie miał czas, aby dokumenty nie zalegały w komórce merytorycznej. Z kolei w czasie nieobecności głównego księgowego dowody zatwierdzał inny pracownik księgowości, aby uniknąć opóźnień w regulowaniu zobowiązań.

W obu przypadkach osoby podpisujące dokumenty nie dokonywały ich rzeczywistej weryfikacji. W konsekwencji w jednostkach tych doszło do nieprawidłowości polegających na uszczupleniu środków publicznych w wyniku zapłaty za niewykonane w części dostawy, za dostawy niezgodne z zamówieniem oraz za dostawy zrealizowane po cenie wyższej niż wynikająca z umowy wiążącej jednostkę z kontrahentami.

Aby zapewnić automatyczne przekierowanie na ścieżce obiegu dowodów księgowych między osobą upoważnioną a osobą zastępującą, **system EOD powinien być zintegrowany z elektronicznym systemem ewidencji czasu pracy**. W systemie EOD może być również dostępna funkcja umożliwiająca przekierowanie dowodów księgowych po wcześniejszym odnotowaniu planowanych nieobecności pracowników przez nich samych (np. opcja **„przekieruj dowody … do pracownika … na okres od … do …”**).

W takim przypadku przekierowanie powinno być możliwe wyłącznie na jedno, z góry określone stanowisko, wprowadzone do systemu przez administratora, zgodnie z upoważnieniami udzielonymi przez kierownika jednostki.

PRZYKŁAD 42

W systemie EOD uprawnienia do kontroli merytorycznej dowodów księgowych ma kierownik referatu gospodarki nieruchomościami. W czasie nieobecności zastępuje go pracownik referatu AB.

System umożliwia kierownikowi referatu przekierowanie dowodów księgowych na czas planowanego urlopu do pracownika AB poprzez wypełnienie pola „przekieruj dowody księgowe do pracownika AB na czas od dzień/miesiąc/rok do dzień/miesiąc/rok”). Po zatwierdzeniu tej operacji, w określonym czasie system automatycznie skieruje dowody księgowe wpływające do skrzynki odbiorczej kierownika referatu do skrzynki odbiorczej pracownika AB i odwrotnie.

Przy ustanawianiu odpowiednich opcji przekierowania w systemie EOD należy zwrócić uwagę na zakres upoważnienia do czasowego pełnienia zastępstwa. Upoważnienie obejmuje wyłącznie wykonywanie określonych czynności w oznaczonym czasie, bez możliwości jego rozszerzania lub przekraczania.

PRZYKŁAD 43

Pracownik otrzymał upoważnienie do zastępowania kierownika komórki merytorycznej w czasie jego nieobecności. Upoważnienie to obejmuje m.in. wykonywanie kontroli merytorycznej dowodów księgowych. Kto powinien zatwierdzić

eprasa.pl 0703edbe00

merytorycznie dowody, które wpłynęły do pracownika w czasie nieobecności kierownika, ale nie zostały sprawdzone i zatwierdzone do czasu jego powrotu do pracy?

Dowody księgowe, które nie zostały sprawdzone i zatwierdzone pod względem merytorycznym przez pracownika zastępującego do czasu powrotu do pracy zastępowanego kierownika komórki merytorycznej, powinien sprawdzić i zatwierdzić ten kierownik. Wynika to z zakresu upoważnienia, który obowiązuje w ściśle określonym czasie (od dnia do dnia) i obejmuje wyłącznie zatwierdzanie dowodów księgowych pod względem merytorycznym. Jeśli dowody zostaną zatwierdzone po upływie okresu obowiązywania upoważnienia, będzie to traktowane jako przekroczenie jego zakresu.

W praktyce ma to znaczenie w sytuacji, gdy instrukcja obiegu dowodów księgowych przewiduje kilka dni na kontrolę merytoryczną w danym punkcie zatrzymania. Przy obiegu papierowym dokumenty niesprawdzone przekładano fizycznie z biurka na biurko kolejnych pracowników. W systemie EOD dowody w formie elektronicznej trafiają do skrzynki odbiorczej pracownika zastępującego i pozostają tam aż do momentu ich zatwierdzenia i przesłania automatycznie do kolejnego punktu zatrzymania.

W związku z czasowym charakterem upoważnień w systemie powinno funkcjonować również rozwiązanie umożliwiające zwrot dowodów niesprawdzonych ze skrzynki odbiorczej zastępcy do skrzynki odbiorczej pracownika upoważnionego do wykonania określonej czynności. Taka opcja jest konieczna, aby nie naruszać zakresu upoważnień.

System zastępstw na ścieżce obiegu dowodów księgowych musi zapewniać ciągłość realizacji zadań na wszystkich punktach zatrzymania oraz eliminować przestoje. Powinien być trwale i jednoznacznie uregulowany w dokumentach wewnętrznych, przypisany do stanowisk, mieć formę pisemną i wynikać wyłącznie z decyzji kierownika jednostki. Zastępstwa muszą być czasowe, ściśle ograniczone zakresem upoważnienia oraz spójne z systemami EZD/EOD i KSeF, które powinny wspierać automatyczne i bezpieczne przekierowanie zadań bez możliwości nieuprawnionego przejmowania kompetencji.

5.2. Przepływ dowodów księgowych między punktami zatrzymania

Przepływ dowodów księgowych między kolejnymi punktami zatrzymania powinien się odbywać w kolejności od pierwszego do ostatniego, **z zachowaniem zasad:**

- **terminowości,**
- **systematyczności,**
- **samokontroli obiegu.**

Kolejność przepływu między punktami zatrzymania od pierwszego do ostatniego powinna być zachowywana zawsze dla dowodów księgowych prawidłowych pod każdym względem. Dowody należy przekazywać w ustalonej kolejności, bez pomijania

eprasa.pl 0703edbe00

niektórych punktów zatrzymania. Kolejność na ścieżce obiegu w obiegu typowym (zob. **rozdział 4**) jest ustalona optymalnie, aby obieg ten następował po najkrótszej możliwej drodze, z pominięciem czynności zbędnych lub powtarzających się.

PRZYKŁAD 44

Dowód księgowy powinien być w pierwszej kolejności poddany kontroli merytorycznej, a następnie kontroli formalno-rachunkowej. Wynika to z zasad ekonomiki wykonywania zadań, które zakładają unikanie czynności zbędnych i niecelowych. Z uwagi na zakres kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej, kontrola merytoryczna powinna w szczególności:

- eliminować z obiegu dowody księgowe potwierdzające operacje gospodarcze niedopuszczalne prawem lub faktycznie niewykonane,
- zapewnić poprawienie dowodów nierzetelnych, niezgodnych ze stanem rzeczywistym.

Jeżeli kontrola merytoryczna ujawni błąd nieusuwalny, dotyczący samej operacji gospodarczej (np. jej niedopuszczalność w świetle obowiązującego prawa), dowód księgowy potwierdzający taką operację powinien zostać zwrócony wystawcy (w przypadku dokumentu obcego) albo anulowany w odpowiedniej komórce jednostki (w przypadku dokumentu własnego). Nie powinien być przekazany do kolejnego punktu zatrzymania.

Wykonywanie kontroli formalno-rachunkowej obejmuje m.in. sprawdzenie poprawności danych wystawcy i odbiorcy, kwot, wyliczeń oraz zaokrągleń. Czynności te są bezcelowe, jeżeli sama operacja nie powinna być w ogóle wykonana z uwagi na jej niezgodność z prawem. Natomiast w przypadku pozytywnego wyniku kontroli merytorycznej ewentualne błędy ujawnione na kolejnych etapach kontroli formalno-rachunkowej mogą zostać usunięte w odpowiednim trybie bez wpływu na ważność samej operacji.

PRZYKŁAD 45

Dowód księgowy powinien zostać najpierw poddany kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej, a dopiero następnie przekazany do kontroli wstępnej głównego księgowego. Wymóg ten wynika z art. 54 ust. 3 uofp, który wskazuje kontrolę wstępną jako ostatnie ogniwo sprawdzenia poprawności operacji gospodarczych i finansowych wykonywanych w jednostce.

Główny księgowy powinien skontrolować wszystkie operacje gospodarcze i finansowe pod kątem ich prawidłowości i zgodności z prawem, kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów je potwierdzających, jak również zgodności z planem finansowym jednostki. Ponieważ w żadnej – nawet niewielkiej jednostce – przeprowadzenie pełnej kontroli każdej operacji w tych trzech aspektach nie byłoby fizycznie możliwe dla jednej osoby, art. 54 ust. 3 uofp na głównego księgowego nakłada jedynie obowiązek oceny, czy zgadza się z wnioskami co do prawidłowości merytorycznej i formalno-rachunkowej, przedstawionymi przez

eprasa.pl 0703edbe00

właściwych rzeczowo pracowników. Ocenę tę wykonuje na podstawie danych zawartych w dowodach księgowych, dołączonych do nich dokumentach pozaksięgowych oraz w opisie merytorycznym i innych adnotacjach.

Główny księgowy nie ma obowiązku sam przeprowadzać pełnej kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej za innych pracowników. Dowód niesprawdzony i niezatwierdzony powinien zwrócić odpowiedniemu pracownikowi, a w razie jego niewyznaczenia przez kierownika jednostki – zawnioskować o jego wskazanie (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp).

Cofanie dowodów do wcześniejszych punktów zatrzymania może następować tylko wyjątkowo, w przypadku gdy na wyższym punkcie zostaną stwierdzone nieprawidłowości, których nie może poprawić we własnym zakresie osoba w tym punkcie i może dotyczyć wyłącznie dowodów niezatwierdzonych. W tradycyjnym papierowym obiegu dowodów księgowych polega to na zwróceniu dowodów odpowiedniemu pracownikowi i ustnym przekazaniu powodów zwrotu. W systemie EOD musi być opcja, która pozwala przesłać dowód z odpowiednimi adnotacjami do wcześniejszego punktu. Co do zasady powinien być to punkt bezpośrednio poprzedzający punkt zatrzymania, w którym stwierdzono nieprawidłowość.

PRZYKŁAD 46

Jeżeli kierownik komórki merytorycznej stwierdzi, że faktura nie dotyczy realizowanych przez niego zadań i wydatków jego komórki organizacyjnej, nie powinien jej zatwierdzać ani przesyłać dalej.

Dokument taki należy zwrócić do pierwszego punktu zatrzymania (segregacja dowodów) z adnotacją, że nie dotyczy właściwej komórki organizacyjnej. Pracownik w pierwszym punkcie zatrzymania ma obowiązek ustalić komórkę do dalszego procedowania i skierować do niej dokument.

Główny księgowy powinien mieć możliwość cofnięcia niezatwierdzonych dowodów do dowolnie wybranego niższego punktu zatrzymania. Jest to konieczne ze względu na miejsce, jakie zajmuje w kontroli zarządczej gospodarki finansowej i szeroki zakres przypisanych mu uprawnień i obowiązków.

PRZYKŁAD 47

Jeśli główny księgowy jednostki budżetowej, w ramach kontroli wstępnej operacji gospodarczych, stwierdzi, że zobowiązanie wynikające z faktury nie mieści się w planie finansowym jednostki, dokument ten powinien cofnąć do punktu odpowiedzialnego za kontrolę merytoryczną, z pominięciem punktu odpowiedzialnego za wykonanie kontroli formalno-rachunkowej.

To kierownik komórki merytorycznej odpowiada za wskazanie, z jakich środków (według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków) ma być pokryte zobowiązanie

eprasa.pl 0703edbe00

oraz za zapewnienie odpowiednich środków w planie. W przypadku ich braku nie powinien zaakceptować dowodu pod względem merytorycznym. W pierwszej kolejności powinien zawnioskować do kierownika jednostki o wprowadzenie w odpowiednim trybie zmian do planu wydatków.

Główny księgowy ma – jako ostatnie ogniwo kontroli zarządczej w obszarze finansowym – zapobiegać dokonywaniu wydatków nieujętych w planie finansowym jednostki. Jego rolą nie jest zastępowanie pracowników merytorycznych w realizacji ich obowiązków.

W sytuacji gdy kierownik jednostki podejmie uzasadnione wątpliwości co do prawidłowości lub legalności operacji gospodarczej lub finansowej zatwierdzonej na wcześniejszych punktach zatrzymania, powinien cofnąć dowód z odpowiednią adnotacją do głównego księgowego. To ten pracownik powinien wykonać procedury z art. 54 ust. 7 pkt 1 uofp, czyli zażądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień, a następnie ponownie ocenić prawidłowość operacji i wówczas albo ją zatwierdzić albo odmówić zatwierdzenia.

W tradycyjnym papierowym obiegu dowodów księgowych pracownik, któremu zwrócono dowody księgowe, może je poprawić lub odmówić ich poprawy i oddać dokumenty osobie, która je cofnęła na ścieżce obiegu, z podaniem ustnego lub pisemnego wyjaśnienia przyczyn takiego postępowania.

Cofnięcie dowodu księgowego w systemie EOD powinno anulować automatycznie jego akceptację na poziomie, na który go cofnięto. Aby dokument mógł wrócić do punktu zatrzymania, z którego go zwrócono, trzeba go poprawić i ponownie akceptować, albo odmówić poprawy i ponownie akceptować. W systemie musi się zachowywać automatycznie dziennik wykonywania tych czynności – z podaniem dat przekazania, zwrotu i ponownej akceptacji.

W systemie EOD musi być także zabezpieczona odpowiednia opcja na wypadek skorzystania przez głównego księgowego z procedury opisanej w art. 54 ust. 4–6 uofp. Zgodnie z nią, główny księgowy w razie odmowy usunięcia przez pracownika właściwego rzeczowo nieprawidłowości wykrytych w ramach kontroli wstępnej ma obowiązek odmówić w sposób formalny jego podpisania. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy powinien poinformować pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. Ta procedura wymaga, aby w systemie możliwe było przekazanie dowodu księgowego do zatwierdzenia przez kierownika jednostki bez podpisu głównego księgowego. Ponadto w systemie powinny zachować się pisma w sprawie odmowy podpisania dowodu przez głównego księgowego wraz z uzasadnieniem i polecenie głównemu księgowemu wykonania zakwestionowanej dyspozycji przez kierownika jednostki.

eprasa.pl 0703edbe00

5.2.1. Zasady systematyczności, ciągłości i samokontroli obiegu

Zasady systematyczności, ciągłości i samokontroli obiegu dowodów księgowych wymagają, aby osoby:

- odpowiedzialne za wystawienie i przetwarzanie dowodów księgowych wykonywały wszystkie czynności w tym zakresie w sposób systematyczny, z zachowaniem ciągłości obiegu,
- wykonujące czynności na kolejnych punktach zatrzymania sprawdzały, czy dowód został zweryfikowany w poprzednich punktach zatrzymania i czy zawiera wymagane potwierdzenia.

W przypadku stwierdzenia braków, osoba w kolejnym punkcie zatrzymania powinna niesprawdzony, nieopisany czy niezatwierdzony dowód bezwzględnie zwrócić do punktu poprzedniego.

W tradycyjnym obiegu papierowym często występuje przekazywanie dowodów księgowych między punktami zatrzymania z naruszeniem ich kolejności lub z pominięciem poszczególnych etapów. Zdarzają się przypadki, gdy:

- pracownik odpowiedzialny za kontrolę formalno-rachunkową zatwierdza dowód niesprawdzony pod względem merytorycznym,
- główny księgowy zatwierdza realizację operacji, które nie były sprawdzone i zatwierdzone pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym,
- kierownik jednostki zatwierdza realizację operacji, które w ogóle nie były sprawdzone i zatwierdzone pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym albo przez głównego księgowego w ramach kontroli wstępnej z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp, albo w jednym z tych aspektów.

PRZYKŁAD 48 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Pod nieobecność głównego księgowego nikt nie miał upoważnienia do wykonywania kontroli wstępnej z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp. W rezultacie operacje gospodarcze były realizowane bez tego zatwierdzenia.

Po powrocie do pracy główny księgowy częściowo zatwierdzał dowody z datą wsteczną, co nie realizowało celu kontroli, a część dokumentów pozostawała bez wymaganych podpisów z uwagi na brak czasu na ich uzupełnienie.

Ten błąd powinien być wychwycony przez kierownika jednostki i usunięty. Niezwłocznie powinien on wyznaczyć osobę zastępującą głównego księgowego, a dowody księgowe zatwierdzić do realizacji dopiero po wykonaniu kontroli.

Pomijanie tego etapu jest niedopuszczalne, mimo że za całość gospodarki finansowej odpowiada kierownik jednostki (art. 53 ust. 1 uofp). Odpowiedzialność pojawia się dopiero wtedy, gdy wystąpią skutki nieprawidłowości – często już nie do naprawienia. Kontrola wstępna ma temu zapobiegać, czyli sprawdzać operacje zanim zostaną wykonane, aby nie doszło do błędów i strat.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 49 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce faktury za nabycie materiałów budowlanych nie były zatwierdzane pod względem merytorycznym wtedy, gdy pracownik merytoryczny wiedział, że zostały zagarnięte przez kierownika jednostki na budowę domu letniskowego. Główny księgowy takich faktur także nie podpisywał, ponieważ podejrzewał, że dotyczą zamówień, które nie mogą być finansowane ze środków publicznych. Niewykonanie obowiązków z zakresu kontroli wstępnej w konsekwencji umożliwiło kierownikowi jednostki dokonanie nadużyć.

Przy prawidłowej samokontroli obiegu dowodów pierwszą osobą, która powinna odmówić zatwierdzenia dowodu i zwrócić go do osoby odpowiedzialnej za kontrolę merytoryczną, powinien być pracownik odpowiedzialny za kontrolę formalno-rachunkową, do której nie należy przystępować, jeśli dowód nie został zatwierdzony jako prawidłowy pod względem merytorycznym.

Przy braku reakcji ze strony pracownika księgowości następną osobą, która powinna zwrócić dowód do pracownika merytorycznego jest główny księgowy. Powinien on zażądać uzupełnienia opisu merytorycznego i podpisania faktury na dowód akceptacji pod względem merytorycznym oraz ewentualnie zażądać wyjaśnień przyczyn braku tych adnotacji (art. 54 ust. 4 uofp). W razie odmowy wykonania polecenia przez pracownika merytorycznego, główny księgowy powinien wszcząć procedurę odmowy zatwierdzenia operacji gospodarczej z art. 54 ust. 4–6 uofp. Prawidłowe działanie trzech pracowników odpowiedzialnych za wykonanie określonych czynności na ścieżce obiegu uniemożliwiłoby dokonanie nadużycia kierownikowi jednostki. Faktura zostałaby wyeliminowana z obiegu (zwrócona do wystawcy w celu skorygowania na niej wskazania nabywcy, którym był prywatnie kierownik jednostki, a nie jednostka).

System EOD powinien automatycznie wymuszać **zachowanie ustalonej kolejności przekazywania dowodów księgowych między kolejnymi punktami zatrzymania**. Przekazanie dokumentu do następnego etapu powinno być możliwe dopiero po wykonaniu wszystkich wymaganych czynności w danym punkcie. System nie powinien pozwalać na dalsze przekazanie dowodu, który nie został prawidłowo sprawdzony, opisany lub zatwierdzony.

PRZYKŁAD 50

Z punktu segregacji faktur można je przesłać wyłącznie do odpowiedniej komórki merytorycznej (według nadanego oznaczenia).

Z komórki merytorycznej faktury można przesłać wyłącznie do punktu odpowiedzialnego za kontrolę formalno-rachunkową po wykonaniu niezbędnych czynności, do których należą:

- zamieszczenie opisu merytorycznego – system powinien przepuszczać dalej fakturę bez opisu tylko po podwójnym potwierdzeniu, że nie jest to przeoczenie, bo dla danego dowodu księgowego nie jest wymagane zamieszczenie go (pierwsza

eprasa.pl 0703edbe00

komenda „wyślij", sygnalizacja błędu przez system „stwierdzono błąd, brak opisu merytorycznego, czy chcesz wysłać dowód mimo, to" lub „brak opisu merytorycznego, cofnij do odpowiedniego pola", po potwierdzeniu komendy „wyślij mimo to", system przesyła dowód bez opisu do kolejnego punktu zatrzymania),

- podpisanie dokumentu na dowód wykonania kontroli – gdzie po kliknięciu pola „podpisz" na ekranie urządzenia system automatycznie zamieszcza na nim datę i podpis elektroniczny osoby akceptującej i przesyła dowód do kolejnego punktu zatrzymania.

Jeśli kierownik jednostki będzie chciał obejrzeć fakturę zanim zostanie przekazana np. z punktu segregacji do kontroli merytorycznej albo z punktu kontroli formalno-rachunkowej do kontroli głównego księgowego, może skorzystać z opcji przeglądania faktur na każdym etapie ścieżki obiegu dowodów księgowych. System nie może dopuszczać do tego, aby kierownik jednostki mógł edytować fakturę czy zlecić jej opłacenie zanim faktura nie przejdzie pomyślnie (czyli zostanie zatwierdzona jako prawidłowa) przez wszystkie wymagane wcześniejsze punkty zatrzymania (1 – segregacja, 2 – kontrola merytoryczna, 3 – kontrola formalno-rachunkowa, 4 – kontrola wstępna głównego księgowego).

Wymuszenie przez EOD wykonania kolejnych czynności zanim dowód księgowy zostanie przekazany do kolejnego punktu zatrzymania powinno doprowadzić w konsekwencji do faktycznego stosowania procedury odmowy podpisania dowodu księgowego przez głównego księgowego na dowód przeprowadzenia jego kontroli wstępnej. Obecnie w tradycyjnym (papierowym) obiegu dowodów księgowych główni księgowi nie odmawiają w sposób formalny (art. 54 ust. 4–6 uofp) podpisania dowodów księgowych w razie powzięcia wątpliwości co do prawidłowości i rzetelności operacji, poprawności jej udokumentowania czy zgodności z planem finansowym. Najczęściej nie zamieszczają na nich swojego podpisu, ponieważ unikają otwartego przeciwstawienia się kierownikowi jednostki. Doprowadza to do powstawania nieprawidłowości w gospodarce finansowej, do których by nie doszło, gdyby kierownik jednostki, chcący wykonać niezgodną z prawem dyspozycję mieniem jednostki wbrew sprzeciwowi głównego księgowego, musiał o tym fakcie poinformować odpowiednie organy.

Zasady systematyczności, ciągłości i samokontroli obiegu mają zapewnić, że każdy dowód księgowy zostanie sprawdzony przez wszystkie właściwe osoby we właściwej kolejności, a żadna operacja nie zostanie zrealizowana z pominięciem wymaganych etapów kontroli.

5.2.2. Zasada terminowości obiegu dowodów księgowych

Zasada terminowości obiegu dowodów księgowych zobowiązuje pracowników w kolejnych punktach zatrzymania do przestrzegania terminów:

- wystawienia dowodów źródłowych wewnętrznych oraz własnych zewnętrznych,
- przekazania dowodów do kolejnych punktów zatrzymania.

eprasa.pl 0703edbe00

Terminy, w jakich dowody księgowe powinny być wystawiane, przetwarzane i przekazywane na ścieżce obiegu dowodów księgowych, powinien ustalić kierownik jednostki w polityce rachunkowości. Są to terminy instrukcyjne, maksymalne (czynność trzeba wykonać nie później niż do upływu terminu).

Przy ustalaniu tych terminów trzeba brać pod uwagę uregulowania zawarte w przepisach ogólnie obowiązujących, a przy tym uszczegółowić je odpowiednio dla poszczególnych punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych. Pod uwagę należy brać przede wszystkim przepisy:

Art. 106i ust. 1 ustawy o VAT	Fakturę należy wystawić nie później niż piętnastego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z pewnymi wyjątkami.
Art. 87 § 3 Ordynacji podatkowej	Na wystawienie rachunku wystawca ma siedem dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru albo dnia zgłoszenia żądania wystawienia rachunku.
Art. 20 ust. 1 uor	Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (zasada periodyzacji).
Art. 24 ust. 2 uor	Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.
Art. 24 ust. 4 pkt 2 uor	Księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, jeśli zapisy w nich są uporządkowane w sposób chronologiczny (zasada chronologii).
Art. 24 ust. 5 uor	Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone na 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, ■ 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 punkcie powyżej, a za rok obrotowy – nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym, ■ ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i wekslami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Aby prawidłowo ustalić terminy wykonania czynności na poszczególnych punktach zatrzymania, należy w pierwszej kolejności **określić termin maksymalny, w jakim dowód księgowy musi trafić do komórki księgowości.** Termin ten musi zapewniać możliwość ujęcia operacji w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego, w którym operacja potwierdzona przez dowód księgowy została wykonana (zasada periodyzacji), z zachowaniem kolejności zapisów odpowiadającej kolejności zdarzeń wykonywanych dzień po dniu (zasada chronologii). Należy przy tym uwzględniać zapas czasowy na wykonanie czynności w tym punkcie zatrzymania, gdzie konieczna jest segregacja dowodów księgowych, dekretacja, wprowadzenie zapisów do ksiąg, ich sprawdzenie i wygenerowanie zestawienia obrotów i sald (zob. **ppkt 5.3.7**).

Podstawowym okresem sprawozdawczym w jednostkach sektora finansów publicznych jest rok obrotowy. **Rok obrotowy = rok budżetowy = rok kalendarzowy** (art. 109 ust. 4

eprasa.pl 0703edbe00

uofp – dla budżetu państwa i art. 211 ust. 3 uofp – dla budżetów JST). Pomocniczym okresem sprawozdawczym jest miesiąc (§ 26 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 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; dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont – dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, a dla pozostałych jednostek organizacyjnych okres ten należy wyznaczyć w polityce rachunkowości zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 1 uor).

Maksymalny czas, w jakim jednostka musi ująć w księgach rachunkowych roku obrotowego operacje dotyczące tego roku, wyznacza art. 24 ust. 5 pkt 2 uor, który nakazuje sporządzić zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy – nie później niż do 85. dnia po dniu bilansowym (czyli do 25 lub 26 marca kolejnego roku obrotowego).

Z kolei maksymalny czas, w jakim jednostka musi zaksięgować operacje gospodarcze w księgach rachunkowych miesiąca jest określony w ww. przepisie jedynie w sposób ogólny, przez podanie, że zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 1 uor, ustalanym odpowiednio do terminów sporządzania obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych.

Zestawienie obrotów i sald jako element ksiąg rachunkowych jednostki może być sporządzone jedynie po zamknięciu ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego, za który jest sporządzane (miesiąca lub roku). Ponieważ po zamknięciu ksiąg rachunkowych nie można już do nich wprowadzać operacji dotyczących zamkniętych okresów, kierownik jednostki w ramach odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków z zakresu rachunkowości z art. 4 ust. 3 pkt 2 uor musi ustalić takie terminy obiegu dowodów księgowych, aby można było je ująć w okresach, jakich faktycznie dotyczą, z zachowaniem zasady chronologii (czyli na bieżąco i w kolejności, w jakiej nastąpiły w czasie – art. 24 ust. 4 pkt 2 i ust. 5 pkt 3 uor).

Inaczej wyznacza się terminy obiegu dla dowodów własnych i obcych.

1 – wyznaczenie terminów obiegu dowodów księgowych własnych w sposób zapewniający zachowanie zasad terminowości i chronologii prowadzenia ksiąg rachunkowych

Dowody księgowe własne zewnętrzne i wewnętrzne powinny być w jednostce wystawiane niezwłocznie po wykonaniu operacji gospodarczych, które dokumentują. Niezwłocznie oznacza bez zbędnej zwłoki, najlepiej w tym samym dniu, w którym została wykonana operacja gospodarcza, chyba że nie jest to możliwe. Dotyczy to zarówno faktur i rachunków, jak i innych dowodów (np. not księgowych uznaniowo-obciążeniowych), dla których terminy sporządzenia nie są określone w przepisach ogólnie obowiązujących.

eprasa.pl 0703edbe00

Niezwłoczne wystawienie dowodów księgowych własnych zapewnia zachowanie zasady chronologii, zgodnie z którą operacje gospodarcze ujmuje się w dzienniku i pozostałych urządzeniach księgowych jednostki według daty ich wykonania wskazanej na dowodzie księgowym. Poza tą datą na dowodzie księgowym wskazuje się jeszcze datę wystawienia dowodu, jeśli różni się od daty operacji gospodarczej. O kolejności ujęcia decyduje jednak zawsze data wykonania operacji gospodarczej.

PRZYKŁAD 51

Faktura dokumentująca sprzedaż usługi 30 kwietnia 2026 r. została wystawiona 6 maja 2026 r. i w tym dniu została przekazana przez komórkę merytoryczną do komórki księgowości.

Zgodnie z zasadą chronologii operacja gospodarcza w księgach rachunkowych usługodawcy powinna być ujęta z datą 30 kwietnia 2026 r. Nie ma znaczenia data wystawienia faktury ani data jej wpływu do księgowości jednostki.

Jeśli dowód własny wymaga przeprowadzenia kontroli wstępnej, zaraz po wystawieniu powinien być przekazany do kontroli merytorycznej, a następnie do kontroli formalno-rachunkowej, wstępnej głównego księgowego i do zatwierdzenia przez kierownika jednostki. **W każdym punkcie zatrzymania trzeba podać, ile czasu (w dniach roboczych) dowód może w nim przebywać.** Z jednej strony należy brać pod uwagę czas, jaki jest konieczny na wykonanie kontroli dowodu przed zatwierdzeniem, a z drugiej – termin, w jakim musi trafić do komórki księgowości, aby mógł być ujęty w księgach rachunkowych, z zachowaniem zasady chronologii i periodyczności.

PRZYKŁAD 52

Samorządowa jednostka budżetowa musi sporządzić i przekazać zarządowi JST miesięczne sprawozdania budżetowe Rb-27S i Rb-28S za dany miesiąc do 10. dnia miesiąca kolejnego. Sprawozdania sporządza się na podstawie ksiąg rachunkowych miesiąca, które w tym celu zamyka się. Sprawozdania są sporządzane automatycznie z systemu finansowo-księgowego jednostki i przesyłane elektronicznie. Wystarczy więc, aby były sporządzone 10. dnia miesiąca. Aby zaksięgować dane w systemie i sprawdzić je przed zamknięciem miesiąca, pracownicy księgowości potrzebują trzech dni roboczych.

W jednostce ustalono, że pracownicy komórek merytorycznych mają obowiązek sporządzać, sprawdzać i przekazywać do komórki księgowości własne dowody księgowe niezwłocznie, jednak nie później niż w ciągu 5 dni od dnia wykonania operacji gospodarczej.

2 – wyznaczenie terminów obiegu dowodów księgowych obcych w sposób zapewniający zachowanie zasad terminowości i chronologii prowadzenia ksiąg rachunkowych

W przypadku dowodów obcych jednostka nie ma wpływu na termin ich wystawienia lub dostarczenia do jednostki.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 53

Kontrahent jednostki wystawia fakturę w KSeF w terminie ogólnie obowiązującym z art. 106i 1 ustawy o VAT nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Może to zrobić niezwłocznie, nawet w tym samym dniu, w którym została wykonana usługa lub dostarczony towar, ale nie musi.

Fakturę uważa się za doręczoną jednostce w chwili, gdy zostanie jej nadany numer identyfikacyjny w KSeF. Dopiero od tej daty jednostka ma wpływ na terminy obiegu tego dowodu – musi ją niezwłocznie pobrać z KSeF i zacząć przetwarzać na ścieżce obiegu.

PRZYKŁAD 54

Odsetki za opóźnione płatności naliczone przez kontrahentów są dokumentowane dowodami obcymi – notami księgowymi obciążeniowymi. Terminy wystawienia tych dowodów nie są określone w przepisach ogólnie obowiązujących. Każdy podmiot ustala je sam w swojej polityce rachunkowości.

Kontrahent jednostki musi wystawić notę w takim terminie, aby mógł odsetki przypisać na koniec okresu sprawozdawczego wyznaczonego w jego polityce rachunkowości, którym u niego nie musi być miesiąc – może być to kwartał lub nawet rok. Do tego terminu należy jeszcze dodać czas na dostarczenie noty do jednostki (elektronicznie – jeden dzień, ale pocztą – nawet do dwóch tygodni).

Jednostka może zacząć przetwarzać dowody obce na ścieżce obiegu dopiero wtedy, gdy je otrzyma, co może nie nastąpić w takim czasie, aby jednostka mogła zachować zasadę chronologii zapisów, a nawet w okresie sprawozdawczym, którego ten dowód dotyczy. W praktyce przyjęło się więc, że w przypadku dowodów obcych jednostki ustalają w polityce rachunkowości, że wynikające z nich operacje ujmuje się chronologicznie, biorąc pod uwagę datę wpływu dowodu do jednostki, jeśli jest ona taka, że nie można operacji ująć chronologicznie pod datą wykonania operacji gospodarczej.

PRZYKŁAD 55

Kontrahent wystawił notę księgową odsetkową 10 czerwca (odsetki za nieterminową płatność zobowiązania, które powinno być uiszczone do 2 czerwca). Nota wpłynęła do jednostki 15 czerwca i była przetwarzana na ścieżce obiegu (kontrola merytoryczna, kontrola formalno-rachunkowa, kontrola wstępna, zatwierdzenie do realizacji) przez trzy dni. Do księgowości trafiła 18 czerwca.

W jednostce czas między dostarczeniem dowodu do komórki księgowości a jego ujęciem w księgach rachunkowych, potrzebny na segregację dowodów i ich dekretację, wynosi od 1 do 3 dni roboczych (w tym konkretnym przypadku 3 dni).

W księgowości prowadzonej techniką komputerową dane z dowodów księgowych wprowadza się do bufora, a następnie zatwierdza do ujęcia w księgach na koniec

eprasa.pl 0703edbe00

każdego dnia. Zatwierdzenie powoduje zaksięgowanie zapisów z bufora w dzienniku i nadanie dowodom księgowym numeru pozycji dziennika.
W tym przypadku jednostka miała możliwość ujęcia operacji najpóźniej 18 czerwca, tj. w dniu wpływu do księgowości. Nie stanowi to naruszenia zasady chronologii, ponieważ jednostka nie miała możliwości ujęcia w księgach rachunkowych operacji gospodarczej z datą jej wykonania (10 czerwca).

Podobne ułatwienie stosuje się przy zachowaniu zasady periodyczności, ale tylko jeśli chodzi o zaliczanie operacji do pomocniczych okresów sprawozdawczych (miesięcy). W tym celu **w polityce rachunkowości jednostki należy zamieścić zapis mówiący, że dowody księgowe obce, które wpłynęły do komórki księgowości po wyznaczonym dniu miesiąca, którego dotyczą (np. 5. dniu kolejnego miesiąca), ujmuje się w księgach rachunkowych miesiąca kolejnego**. Nie będzie to naruszeniem ani zasady periodyzacji, ani chronologii.

PRZYKŁAD 56

Jednostka zamyka prowadzone w technice komputerowej księgi rachunkowe miesiąca do 10. dnia miesiąca kolejnego. Aby móc zamknąć księgi w tym terminie, księgowania musi zakończyć najpóźniej do 5. dnia miesiąca.
Zgodnie z polityką rachunkowości, jeśli do komórki księgowości wpłyną dowody księgowe obce, dotyczące zamykanego miesiąca po 5. dniu kolejnego miesiąca, to potwierdzone w nich operacje ujmuje się w księgach rachunkowych miesiąca kolejnego. A zatem faktura, która wpłynęła do księgowości 8 czerwca za usługi wykonane w okresie od 1 do 31 maja, wystawiona 31 maja, została ujęta w księgach rachunkowych pod datą wpływu do jednostki – 8 czerwca. Nie stanowi to naruszenia ani zasady chronologii, ani periodyzacji.

Opisane zasady stosuje się także przy podstawowym okresie sprawozdawczym, czyli roku obrotowym, z tym że tu okres przejściowy na księgowanie jest dłuższy i wynosi we wszystkich jednostkach aż 85 dni po dniu bilansowym (art. 24 ust. 5 pkt 2 uor). Jeśli w tym terminie do jednostki wpłynie obcy dowód księgowy dotyczący operacji wykonanej w zamkniętym roku obrotowym, ujmuje się go najpóźniej pod datą 31 grudnia zamykanego roku obrotowego. Aby było to możliwe, w księgach rachunkowych prowadzonych techniką komputerową jednostka nie może wykonać operacji zamknięcia grudnia albo musi mieć opcję tzw. trzynastego miesiąca, gdzie po zamknięciu ksiąg rachunkowych za grudzień, zostawia się możliwość wprowadzania zapisów do ksiąg rachunkowych dotyczących całego roku pod datą 31 grudnia. Tu księgowania należy zakończyć i zamknąć wstępnie księgi rachunkowe do 85 dnia po dniu bilansowym.

PRZYKŁAD 57

Dnia 15 marca 2026 r. do jednostki wpłynęła nota odsetkowa wystawiona przez kontrahenta 15 grudnia 2025 r. Czy można tę notę ująć w marcu bieżącego roku pod datą zapłaty?

eprasa.pl 0703edbe00

Nie, zobowiązania z noty odsetkowej wystawionej w grudniu zakończonego roku obrotowego nie można ująć w księgach rachunkowych roku jej wpływu do jednostki (bieżącego).

Jednostka musi przestrzegać w prowadzeniu ksiąg rachunkowych zasady memoriału, która nakazuje ujmować wszystkie koszty obciążające jednostkę w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym powstały (art. 6 ust. 1 uor). Uszczegółowieniem zasady memoriału jest zasada chronologii, która nakazuje ujmować operacje gospodarcze chronologicznie i na bieżąco w księgach rachunkowych właściwego okresu sprawozdawczego. Zgodnie z tą zasadą koszty powstałe w grudniu danego roku powinny być ujęte w księgach rachunkowych tego roku i miesiąca. Z przyczyn niezależnych od jednostki warunek ten jednak nie mógł zostać dochowany. Zapisy do ksiąg rachunkowych wprowadza się tylko na podstawie dowodów księgowych (art. 20 ust. 2 uor). W tym przypadku jednostka w odpowiednim czasie nie dysponowała obcym dowodem księgowym. Jednostka otrzymała dowód jednak w takim terminie, że może koszty te ująć w księgach rachunkowych właściwego roku obrotowego, ponieważ jeszcze nie zostały one trwale zamknięte (art. 12 ust. 2 pkt 2 i ust. 5, art. 24 ust. 5 pkt 2 uor).

Zapis na podstawie noty odsetkowej należy wprowadzić pod datą 31 grudnia zamykanego roku obrotowego. W procesie zamykania roku obrotowego z tą datą wprowadza się wszystkie zapisy, których z różnych przyczyn nie udało się wprowadzić do ksiąg rachunkowych w okresie sprawozdawczym, w którym zostały wykonane operacje gospodarcze.

Terminy obiegu dowodów księgowych trzeba tak ustawić, żeby jednostka zdążyła ująć wszystkie operacje w księgach w okresie, którego dotyczą, z zachowaniem kolejności ich wykonania. Oznacza to, że dowody muszą trafiać do księgowości odpowiednio wcześnie, z uwzględnieniem czasu na ich obieg i księgowanie. W praktyce najpierw ustala się termin graniczny ujęcia w księgach, a dopiero potem rozpisuje terminy dla poszczególnych punktów zatrzymania.

5.2.3. Wyznaczenie terminów obiegu dowodów księgowych w sposób zapewniający zachowanie terminowości rozliczeń

Przy ustalaniu terminów obiegu dowodów księgowych – poza wymogami z uor – trzeba wziąć pod uwagę także terminowość rozliczeń.

Dowody księgowe własne, będące podstawą pobierania należności jednostki, powinny być wystawiane w jednostce niezwłocznie. To gwarantuje wpływ do jednostki odpowiednich kwot, które zostaną przeznaczone na pokrycie kosztów działalności (w przypadku jednostek budżetowych – zasilą odpowiedni budżet, z którego jednostka otrzymuje środki na pokrycie wydatków).

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 58

Jednostka może wystawić fakturę w KSeF (lub poza nim) w terminie ogólnie obowiązującym z art. 106i ust. 1 ustawy o VAT – nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

W przepisach wewnętrznych jednostki należy jednak nałożyć na pracowników obowiązek wystawiania faktury niezwłocznie – nawet w tym samym dniu, w którym została wykonana usługa lub dostarczony towar. To zagwarantuje szybsze uzyskanie wpływu należności jednostki w przypadku, gdy jej termin płatności oblicza się od daty doręczenia faktury.

PRZYKŁAD 59

Samorządowy organ podatkowy ma obowiązek doręczenia decyzji wymiarowej na podatek od nieruchomości na 14 dni przed upływem ustawowego terminu płatności I raty tego podatku (czyli najpóźniej do 1 marca roku podatkowego). Musi więc odpowiednio wcześniej wystawić decyzje wymiarowe. Jeśli tego nie zrobi i wystawi je, a potem doręczy np. pod koniec marca roku podatkowego, to zgodnie z art. 47 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, termin płatności I raty podatku zostanie wyznaczony na 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Przykładowo, gdy decyzja zostanie doręczona 31 marca, termin płatności I raty podatku od nieruchomości przesunie się na 14 kwietnia. W sytuacji gdy opóźnienie w wystawieniu i doręczeniu decyzji wymiarowych będzie dotyczyło wszystkich podatników, gmina będzie miała problem z zachowaniem płynności finansowej, z powodu braku odpowiednich wpływów podatkowych.

Takie sytuacje zdarzały się w gminach, które w związku z tym ponosiły dodatkowe koszty obsługi kredytu w rachunku bieżącym na pokrycie niedoboru w budżecie JST występującego przejściowo w roku budżetowym.

Dowody księgowe własne i obce, będące podstawą do zlecenia płatności ze środków publicznych, muszą być na ścieżce obiegu przetwarzane w sposób zapewniający dokonywanie płatności w terminach wynikających z przepisów ogólnie obowiązujących, zarządzeń kierownika jednostki lub umów zawartych z kontrahentami.

PRZYKŁAD 60

Lista płac musi przejść całą ścieżkę obiegu (sporządzenie, kontrola merytoryczna i formalno-rachunkowa, kontrola wstępna, zatwierdzenie do wypłaty) w takim czasie, aby wynagrodzenie za pracę trafiło na bankowe konta osobiste pracowników w wyznaczonym w regulaminie wynagradzania terminie wypłaty. W jednostkach budżetowych musi być to na tyle wcześnie, aby można było sporządzić lub skorygować zapotrzebowanie na środki na wydatki konieczne do uregulowania tych zobowiązań. W innych jednostkach organizacyjnych kwota wynagrodzeń musi być znana, aby móc zgromadzić środki na wypłaty z bieżących wpływów. We wszystkich jednostkach

eprasa.pl 0703edbe00

trzeba także przewidzieć czas konieczny na wystawienie poleceń przelewu, ich akceptację przez kierownika jednostki i techniczne złożenie zleceń w banku.

Faktura obca musi przejść całą ścieżkę obiegu (od pobrania z KSeF do zatwierdzenia przez kierownika jednostki do wypłaty) w takim czasie, aby zapłata za wynikające z niej zobowiązanie nastąpiła najpóźniej w terminie płatności podanym w umowie lub na fakturze (w braku postanowienia umownego). Dla różnych faktur czas na przejście po ścieżce obiegu może więc być różny – zależnie od terminu płatności, który zwyczajowo może wynosić od 14 do 30 dni, liczonych od daty odebrania faktury z KSeF albo wystawienia lub doręczenia faktury niepodlegającej KSeF. Poza tym trzeba w nim uwzględnić także aspekty podane wyżej (czas na zgromadzenie środków koniecznych do zapłaty i załatwienie kwestii technicznych związanych z zapłatą).

Po ustaleniu maksymalnego terminu dla każdego dowodu księgowego, w jakim ma być sporządzony i przekazany do księgowania, **ustala się konkretne terminy, w jakich w poszczególnych punktach zatrzymania dowodów księgowych należy wykonać przypisane do nich czynności.** Terminy te mogą wynosić od jednego do kilku dni – w zależności od liczby i stopnia skomplikowania tych czynności.

Na przeprowadzenie kontroli formalno-rachunkowej dowodów księgowych zazwyczaj potrzeba od kilku do kilkunastu minut (w przypadku skomplikowanych wyliczeń lub dowodów o wielu pozycjach albo konieczności poprawienia wykrytych błędów). Na tę czynność zabezpiecza się zazwyczaj jeden dzień (zapis instrukcji „w dniu wpływu dowodu, najpóźniej w dniu następnym”).

Kontrola pod względem merytorycznym oraz wstępna głównego księgowego może trwać od jednego do kilku dni – w zależności od rodzaju transakcji, której dotyczy dowód. Należy także uwzględnić czas na wyjaśnienie i korektę ewentualnych nieprawidłowości.

PRZYKŁAD 61

Kontrola merytoryczna listy płac wymaga sprawdzenia pozycja po pozycji (czyli dla każdego pracownika) prawidłowości ustalenia i naliczenia poszczególnych składników wynagrodzenia. Nawet gdy proces jej sporządzania jest całkowicie zautomatyzowany, może to trwać kilka dni, zwłaszcza przy dużej liczbie pracowników lub zmianach w wynagrodzeniach (np. podwyżka dla wszystkich pracowników w związku ze zmianami widełek płacy zasadniczej).

Kontrola merytoryczna faktury za roboty budowlane wymaga sprawdzenia każdej pojedynczej pozycji kosztorysu powykonawczego co do jej zgodności z kosztorysem ofertowym, protokołami konieczności dla robót dodatkowych, aneksami do umowy i inną dokumentacją. Dla pozycji kwestionowanych trzeba także skontaktować się z kontrahentem i wyjaśnić rozbieżności.

Kontrola merytoryczna faktur za dostawy i usługi zlecane w trybie zamówień publicznych może należeć do różnych pracowników – pracownika komórki odpowiedzialnej za zamówienia publiczne i komórki merytorycznie odpowiedzialnej za realizację

eprasa.pl 0703edbe00

umowy. Poza tym w komórce merytorycznej obowiązki w zakresie sprawdzenia, zamieszczenia opisu merytorycznego i akceptacji mogą być podzielone między kierownika komórki i pracownika bezpośrednio zajmującego się realizacją umowy.

Okoliczności, od których zależy czas potrzebny na wykonanie czynności w punktach zatrzymania, zależy od wielu zmiennych. Czas ten może być różny nie tylko w poszczególnych jednostkach, ale także w tej samej jednej jednostce – dla tych samych dowodów przetwarzanych w różnych komórkach organizacyjnych. Z tego powodu nie zaleca się przy ustalaniu terminów na ścieżce obiegu kopiowania wzorcowych instrukcji obiegu lub instrukcji innych jednostek – bez ich dostosowania do potrzeb jednostki.

Na długość terminów w poszczególnych punktach zatrzymania nie ma wpływu technika przetwarzania dowodów księgowych (papierowa czy komputerowa), lecz organizacja pracy i zakres czynności do wykonania.

Kierownik jednostki nie tylko ustala terminy w instrukcji obiegu dowodów księgowych, lecz także odpowiada za ich przestrzeganie. Służy temu **samokontrola obiegu** – każdy pracownik na kolejnym punkcie zatrzymania powinien pilnować, czy dowód trafił do jego punktu w terminie. Aby samokontrola była możliwa zarówno w tradycyjnym, jak i elektronicznym obiegu, należy potwierdzać daty wykonania poszczególnych czynności (w tym wpływu do jednostki, wykonania kontroli, zatwierdzenia do realizacji, wpływu do komórki księgowości). W przypadku wystąpienia opóźnień daty te umożliwiają ustalenie osób za to odpowiedzialnych. Ma to istotne znaczenie zwłaszcza przy odpowiedzialności pracowniczej za niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie obowiązków lub odpowiedzialności pracowniczej odszkodowawczej – za szkody wynikające z niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków w mieniu pracodawcy (w szczególności za szkody w postaci odsetek za nieterminowe płatności zobowiązań).

Szczególną rolę w nadzorowaniu terminowości obiegu dowodów księgowych ma główny księgowy. To jemu kierownik jednostki powierza wykonywanie obowiązków z zakresu rachunkowości w trybie art. 54 ust. 1 pkt 1 uofp. W celu realizacji wynikających z tego zadań główny księgowy:

- powinien na bieżąco, w ramach kontroli zarządczej I stopnia, monitorować terminy sporządzania i przekazywania do księgowości dowodów własnych i obcych,
- ma prawo wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp).

PRZYKŁAD 62 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Kontrola w jednostce wykazała, że pracownicy komórki ds. gospodarki nieruchomościami nie sporządzali na bieżąco dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego" dla nabywanych przez jednostkę gruntów, budynków i budowli.

eprasa.pl 0703edbe00

Opóźnienia wynosiły od roku do czterech lat (ponieważ generalnie dowody były uzupełniane każdorazowo po wykazaniu nadwyżek inwentaryzacyjnych po spisach z natury środków trwałych, przeprowadzanych raz w ciągu czterech lat). Obowiązki w zakresie sporządzania OT były przypisane imiennie pracownikom komórki merytorycznej, którzy uznali te dowody za zbędne, ponieważ do księgowości na bieżąco przekazywali akty notarialne nabycia nieruchomości. Za powstałą nieprawidłowość obwiniono głównego księgowego. Czy jest to zasadne? Czy jednak odpowiedzialnością za to uchybienie należy obciążyć kierownika komórki merytorycznej?

Za powstanie nieprawidłowości **odpowiadają pracownicy i kierownik komórki merytorycznej, główny księgowy i kierownik jednostki – każdy w innym zakresie**.

Pracownicy komórki merytorycznej odpowiadają za niewykonanie obowiązku sporządzenia i przekazania do księgowości dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego". Dowody te sporządza się na podstawie aktów notarialnych, ponieważ służą do udokumentowania wykonania innej operacji gospodarczej niż nabycie nieruchomości. Dowody OT potwierdzają przyjęcie do użytkowania środków trwałych składających się na nabyte nieruchomości. Pracownicy nie mogą samowolnie rezygnować z wykonywania obowiązków przypisanych im zarządzeniami kierownika jednostki. Jeśli mają wątpliwości co do celowości wykonywania przypisanych im czynności, powinni zwrócić się z tym do bezpośredniego przełożonego lub do głównego księgowego w celu wyjaśnienia.

Kierownik komórki merytorycznej odpowiada za niesporządzenie OT przez podległych mu pracowników z tytułu nadzoru. Powinien przynajmniej na koniec każdego miesiąca (jako podstawowego okresu rozliczeniowego) upewnić się, że dla wszystkich transakcji nabycia nieruchomości, których akty notarialne były przygotowane przez jego komórkę, pracownicy sporządzili dowody OT i przekazali je do komórki księgowości. Nie wykonywał tych obowiązków, mimo że przeprowadzane co cztery lata inwentaryzacje ujawniały pozorne nadwyżki środków trwałych, wynikające z niesporządzania dowodów OT przez podległych mu pracowników.

Główny księgowy odpowiada za nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych na skutek nieujęcia w nich operacji nabycia środków trwałych stanowiących nieruchomości, z powodu niesporządzenia OT przez pracowników komórki merytorycznej. W ramach ogólnego nadzoru nad wykonywaniem prac z zakresu rachunkowości przez pracowników innych komórek organizacyjnych niż księgowość powinien przynajmniej na koniec każdego miesiąca (jako podstawowego okresu rozliczeniowego) upewnić się, że dla wszystkich transakcji nabycia nieruchomości, których akty notarialne wpłynęły do księgowości, pracownicy komórek merytorycznych sporządzili dowody OT i przekazali je do komórki księgowości. Nie wykonywał tych obowiązków, mimo że przeprowadzane co cztery lata inwentaryzacje wykazywały pozorne nadwyżki środków trwałych, wynikające z niesporządzania dowodów OT przez pracowników komórki merytorycznej.

eprasa.pl 0703edbe00

Kierownik jednostki odpowiada z tytułu nadzoru za nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych na skutek nieujęcia w nich operacji nabycia środków trwałych stanowiących nieruchomości, z powodu niesporządzenia OT przez pracowników komórki merytorycznej. W ramach ogólnego nadzoru nad wykonywaniem prac z zakresu rachunkowości powinien okresowo upewnić się, że dla wszystkich transakcji nabycia nieruchomości pracownicy komórek merytorycznych sporządzili dowody OT i przekazali je do komórki księgowości. Nie robił tego, mimo że przeprowadzane co cztery lata inwentaryzacje wykazywały pozorne nadwyżki środków trwałych wynikające z niesporządzania dowodów OT przez pracowników komórki merytorycznej. W tej sytuacji powinien w ramach postępowania poinwentaryzacyjnego zdyscyplinować kierownika komórki merytorycznej i głównego księgowego do wykonywania czynności nadzorczych z zakresu kontroli zarządczej I stopnia oraz okresowo żądać przedstawienia przez nich informacji na temat realizacji obowiązków wystawiania dowodów OT.

Zachowanie terminów przekazywania dowodów księgowych na ścieżce obiegu jest znacznie prostsze w systemie obiegu elektronicznego. Gdy dowód księgowy zostanie wprowadzony do EOD, system ten:

- wysyła do użytkowników przypomnienia o upływie terminów do jego przetworzenia i przekazania do kolejnego punktu zatrzymania,
- umożliwia kierownikom komórek organizacyjnych, głównemu księgowemu oraz kierownikowi jednostki obserwowanie w czasie rzeczywistym, gdzie znajdują się poszczególne dokumenty i czy nie został przekroczony czas ich przetwarzania,
- trwale rejestruje ścieżkę obiegu wraz z datami wejścia i opuszczenia każdego punktu zatrzymania tak, że w razie powstania opóźnień, można ustalić osobę odpowiedzialną.

W obiegu tradycyjnym (papierowym) nieterminowe sporządzenie i przekazanie dowodów ujawnia się zazwyczaj dopiero w komórce księgowości, w przypadku opóźnień w rozliczeniach lub prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Ustalenie osoby odpowiedzialnej jest wówczas utrudnione, ponieważ pracownicy zwykle nie odnotowują dat przejścia dowodu przez poszczególne punkty zatrzymania.

PRZYKŁAD 63

Jednostka otrzymała zalecenie pokontrolne dotyczące terminowego ujmowania w księgach rachunkowych operacji przyjęcia środków trwałych do użytkowania. Terminowość nie była zachowana, ponieważ komórki merytoryczne nie sporządzały w odpowiednim czasie dowodów OT. Mimo to odpowiedzialnością obciążono księgowość, gdyż nie można było ustalić, kiedy dowody sporządzone ze wstecznymi datami faktycznie przekazano do ujęcia w księgach. Czy w takiej sytuacji księgowość może dla celów dowodowych odnotowywać na dowodach OT datę ich wpływu do księgowości?

eprasa.pl 0703edbe00

Tak, pracownicy księgowości powinni odnotowywać wszystkie przypadki nieterminowego otrzymania dowodów OT i na bieżąco zgłaszać je głównemu księgowemu, który z kolei o zagrożeniu dla terminowego prowadzenia ksiąg rachunkowych powinien niezwłocznie informować kierownika jednostki.

Jednym z elementów kontroli zarządczej I stopnia jest bieżący nadzór i komunikacja pionowa (pracownik wykonujący zadanie → przełożony tego pracownika → kierownik jednostki). Jeśli pracownicy księgowości (ostatni punkt zatrzymania na ścieżce dowodów OT) stwierdzą, że dowody OT zostały przekazane przez pracowników merytorycznych do komórki księgowości po terminie wskazanym w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych, powinni ten fakt odnotować. Mogą to zrobić na pustym miejscu na dowodzie OT lub na dołączonej do niego trwale kartce. Jeśli na skutek opóźnienia nie mogli ująć operacji przyjęcia do używania środków trwałych chronologicznie w miesiącu, w którym to faktycznie nastąpiło, dowód powinni przekazać głównemu księgowemu, odpowiedzialnemu za prowadzenie rachunkowości (art. 54 ust. 1 pkt 1 uofp). Ten z kolei powinien o tym poinformować kierownika jednostki, który jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości z tytułu nadzoru, w tym za zapewnienie przestrzegania przez pracowników jednostki wywiązywania się z obowiązków nałożonych na nich w uregulowaniach wewnętrznych. Kierownik jednostki ma narzędzia do dyscyplinowania pracowników i to on odpowiada przed instytucjami zewnętrznymi za wykonanie zaleceń pokontrolnych.

Terminy obiegu dowodów księgowych należy ustalać tak, aby zapewnić terminowe rozliczenia jednostki (w tym regulowanie zobowiązań i pobieranie należności). Terminy te powinny być realne organizacyjnie i tak skonstruowane, aby umożliwiały ujęcie operacji w księgach w okresie, którego dotyczą, z uwzględnieniem czasu potrzebnego na ich przetwarzanie na każdym etapie obiegu oraz specyfiki dowodów własnych i obcych.

5.3. Opis zakresu czynności wykonywanych w kolejnych punktach zatrzymania

Rodzaj czynności do wykonania w kolejnych punktach zatrzymania wynika z przepisów ogólnie obowiązujących, a także z tzw. praktyki w rachunkowości. W polityce rachunkowości kierownik jednostki powinien zawrzeć opis tych czynności, które nie zostały uregulowane w przepisach, a mają istotne znaczenie dla organizacji pracy i zapewnienia prawidłowości ewidencji księgowej. Nie trzeba powielać w polityce rachunkowości przepisów ustawowych.

Opis czynności powinien być powiązany z przyjętym w jednostce schematem obiegu dowodów księgowych, obejmującym kolejne punkty zatrzymania. **Każdy punkt powinien mieć jednoznacznie przypisany zakres zadań, zakres odpowiedzialności oraz moment przekazania dowodu do kolejnego etapu.** Kluczowe znaczenie ma zachowanie sekwencyjności działań – dowód księgowy nie powinien być przekazywany dalej bez wykonania i udokumentowania czynności przewidzianych dla danego punktu.

eprasa.pl 0703edbe00

W opisie należy uwzględnić zasadę samokontroli obiegu, zgodnie z którą każdy kolejny punkt zatrzymania weryfikuje kompletność i prawidłowość czynności wykonanych na etapach poprzednich. Istotne jest również zapewnienie możliwości jednoznacznej identyfikacji osób dokonujących poszczególnych czynności, w tym poprzez potwierdzanie dat ich wykonania.

W przypadku stosowania elektronicznego obiegu dokumentów (EOD) opis czynności powinien być spójny z funkcjonalnościami systemu, w szczególności w zakresie rejestrowania dat, blokad przejścia do kolejnego etapu oraz ścieżki audytu. W obiegu tradycyjnym należy natomiast zapewnić czytelne i trwałe potwierdzanie wykonania czynności na dowodach księgowych lub w dokumentacji towarzyszącej.

Cały model powinien zapewniać równocześnie ciągłość obiegu, jego terminowość, możliwość kontroli wewnętrznej oraz przypisanie odpowiedzialności na każdym etapie przetwarzania dowodu.

5.3.1. Pierwszy punkt zatrzymania – odbiór, wysyłka, wystawienie, segregacja

Pierwszy punkt zatrzymania w obiegu dowodów księgowych ma zróżnicowany charakter w zależności od rodzaju dowodu. W przypadku dowodów obcych jest nim co do zasady komórka organizacyjna właściwa do odbioru korespondencji (np. sekretariat lub punkt kancelaryjny), natomiast w przypadku dowodów własnych – komórka merytoryczna odpowiedzialna za ich wystawienie, zarówno w odniesieniu do dowodów zewnętrznych, jak i wewnętrznych.

Sposób postępowania z dowodami obcymi w pierwszym punkcie zatrzymania na ścieżce obiegu reguluje rozporządzenie w sprawie instrukcji kancelaryjnej.

Obce dowody księgowe (faktury, rachunki, noty księgowe) są zaliczane do kategorii dokumentacji nietworzącej akt spraw (§ 4 pkt 2 i § 6 ust. 2 pkt 4 załącznika nr 1 do rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej). W sekretariacie ogólnym dowody te umieszcza się w rejestrze przesyłek przychodzących, dekretuje w rozumieniu definicji podanej w ww. rozporządzeniu (tzn. wskazuje komórkę merytoryczną, do której należy je przekazać) i przekazuje do tej komórki w sposób przyjęty w jednostce. W zależności od systemu obiegu dokumentacji przyjętego w jednostce i przez kontrahentów w sekretariacie dokonuje się także odwzorowania dokumentów w postaci cyfrowej lub papierowej. Mogą tu być stosowane dwa następujące rozwiązania:

Rozwiązanie 1 – w jednostce obowiązuje obieg tradycyjny (papierowy)

Jeśli do jednostki wpływa dowód księgowy obcy w formie papierowej, pracownik sekretariatu przekazuje go dalej w oryginalnej postaci. Natomiast jeśli do jednostki wpływa dowód księgowy obcy w formie elektronicznej, wówczas pracownik sekretariatu drukuje go i przekazuje dowód dalej jako wydruk. Dowód elektroniczny na informatycznym nośniku danych przekazuje do składu informatycznych nośników danych. Nie dotyczy to faktur odbieranych z KSeF, gdzie faktura elektroniczna jest przechowywana w oryginalnej postaci w systemie KSeF.

eprasa.pl 0703edbe00

Rozwiązanie 2 – w jednostce obowiązuje EZD (obieg elektroniczny wszelkiej dokumentacji, w tym dowodów księgowych)

Jeśli do jednostki wpływa dowód księgowy obcy w formie elektronicznej, pracownik sekretariatu przekazuje go dalej w oryginalnej postaci. Nie dotyczy to faktur odbieranych z KSeF, gdzie przesyła się dalej jej wizualizację w pliku pobranym z KSeF w odpowiednim formacie, obsługiwanym przez EZD jednostki (najczęściej PDF).

Natomiast jeśli do jednostki wpływa dowód księgowy obcy w formie papierowej, wówczas pracownik sekretariatu wykonuje jego pełne odwzorowanie cyfrowe z należytą starannością i jakością techniczną umożliwiającą zapoznanie się z treścią bez potrzeby sięgania do pierwowzoru papierowego. Dalej przekazuje się odwzorowanie cyfrowe dowodu. Dowód papierowy przekazuje się do składu chronologicznego dowodów papierowych.

Zasady wystawiania dowodów własnych zewnętrznych i wewnętrznych jednostki przez komórki merytoryczne powinny być określone w przepisach wewnętrznych jednostki (w szczególności w instrukcji obiegu dowodów księgowych). Dowody zewnętrzne rejestruje się i przekazuje odbiorcom zgodnie z rozporządzeniem w sprawie instrukcji kancelaryjnej, przy czym kierownik jednostki powinien wskazać, czy należy to do obowiązków komórek merytorycznych, czy też sekretariatu ogólnego. Nie dotyczy to faktur wystawianych w KSeF, gdzie fakturę umieszcza się w KSeF. Nadanie fakturze numeru w KSeF jest jednoznaczne z jej doręczeniem kontrahentowi.

Zakres czynności wykonywanych w pierwszym punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest taki sam niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi rachunkowość we własnym zakresie, czy jest obsługiwana w ramach CUW. Okoliczność ta może mieć znaczenie jedynie dla organizacyjnego usytuowania tego punktu zatrzymania oraz dalszej ścieżki przekazywania dowodów księgowych (zob. **pkt 4.1**).

5.3.2. Drugi punkt zatrzymania – kontrola merytoryczna

Drugi punkt zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest umiejscowiony w komórce odpowiedzialnej merytorycznie za realizację zadania, w ramach którego wykonano operacje gospodarcze. Na tym etapie następuje weryfikacja prawidłowości operacji pod względem merytorycznym oraz przygotowanie dowodu do dalszego obiegu. W szczególności wykonuje się czynności wskazane w **ramce.**

Czynności do wykonania w drugim punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych

1. Kontrola merytoryczna dowodu księgowego.
2. Zamieszczenie na dowodzie księgowym opisu uzupełniającego opis operacji gospodarczej (tzw. opisu merytorycznego).
3. Wyjaśnienie i usunięcie wykrytych błędów.
4. Zamieszczenie na dowodzie klauzul, dat i podpisów potwierdzających wykonanie kontroli merytorycznej.

eprasa.pl 0703edbe00

5. Przekazanie dowodu uznanego za prawidłowy i zatwierdzonego do dalszego obiegu, czyli do komórki księgowości.

Kontrola dowodu księgowego pod względem merytorycznym powinna umożliwić uzyskanie odpowiedzi na podstawowe pytania odnoszące się do prawidłowości operacji gospodarczej, która jest opisana w tym dowodzie.

Ogólnie obowiązujące przepisy nie podają definicji kontroli merytorycznej ani sposobu potwierdzania faktu jej wykonania. W związku z tym kierownik jednostki powinien uregulować te kwestie w polityce rachunkowości. W szczególności powinien podać definicję kontroli merytorycznej oraz wskazówki na temat zawartości opisu merytorycznego (art. 10 uor oraz art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). Jednostka może zamieścić definicję kontroli merytorycznej według **wzoru 1.**

Wzór 1. Zapis w instrukcji kontroli dowodów księgowych w zakresie definicji kontroli merytorycznej

Podstawowy zakres kontroli merytorycznej obejmuje sprawdzenie, czy realizacja danej operacji gospodarczej:

- jest przewidziana w planie rzeczowo-finansowym jednostki,
- jest celowa, czyli uzasadniona gospodarczo i niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania jednostki,
- została zlecona przez osoby do tego upoważnione na podstawie obowiązujących procedur (np. wynikających z przepisów o zamówieniach publicznych lub przepisów wewnętrznych jednostki z zakresu kontroli zarządczej I stopnia w obszarze udzielania zamówień nieobjętych przepisami o zamówieniach publicznych),
- wynika z prawidłowo zawartej umowy i została zrealizowana zgodnie z jej postanowieniami,
- została wykonana zgodnie z przepisami i zasadami regulującymi sposób przeprowadzania danej operacji,
- została faktycznie zrealizowana w sposób rzetelny, oszczędny i efektywny z zachowaniem należytej staranności i zasad wynikających z obowiązujących norm i standardów oraz wyceniona według obowiązujących cenników, taryf,
- została opisana w dokumencie źródłowym wystawionym przez upoważnioną do tego osobę, zgodnie z jej faktycznym przebiegiem.

Ten ogólny zakres może być węższy w przypadku konkretnych operacji, jeśli dany aspekt nie występuje.

PRZYKŁAD 64

Rachunek kosztów podróży służbowych sprawdza się pod kątem zgodności z poleceniem wyjazdu służbowego wydanego przez pracodawcę. Nie ma tu zawartej umowy między pracownikiem a pracodawcą.

Listę wypłat diet dla radnych sprawdza się pod kątem zgodności z przepisami ogólnie obowiązującymi i wewnętrznymi JST. Należy tu skontrolować:

- czy diety zostały przyznane wyłącznie osobom pełniącym funkcje radnych w okresie rozliczeniowym,

eprasa.pl 0703edbe00

- czy diety poszczególnych radnych zostały naliczone w odpowiedniej wysokości, wynikającej z uchwały rady w sprawie wysokości diet przysługujących członkom organu stanowiącego JST po dokonaniu ewentualnych potrąceń z diet, np. za nieobecności na posiedzeniach,
- czy diety poszczególnych radnych w okresie rozliczeniowym nie przekraczają górnych limitów wynikających z ustaw w sprawie maksymalnej wysokości diet,
- czy kwoty wykazane w listach wypłat mieszczą się w limitach wydatków ustalanych na dany rok w uchwale budżetowej.

Diety nie wynikają z zawartych umów cywilnoprawnych.

Należności wypłacane innym osobom niż kontrahenci jednostki, dostarczający jej towary lub usługi (np. pracownikom oraz petentom jednostek – osobom fizycznym otrzymującym świadczenia z pomocy społecznej, stypendia dla uczniów lub sportowców), są przyznawane na podstawie przepisów ustawowych lub regulacji wewnętrznych i w związku z tym nie podlegają przepisom o zamówieniach publicznych.

W ramach kontroli merytorycznej dowodu księgowego zamieszcza się także na nim **opis merytoryczny** jako uzupełnienie danych:

1) w taki sposób, aby główny księgowy mógł wstępnie ocenić prawidłowość tej operacji przed zleceniem dokonania wypłaty ze środków publicznych, a także prawidłowo zadekretować dokument, na podstawie danych zamieszczonych w dowodzie oraz opisie merytorycznym,
2) ze wskazaniem kwestii, które zostały uznane za sprzeczne z obowiązującymi przepisami, umowami, normami, zasadami, cennikami, standardami, tak aby główny księgowy, a następnie kierownik jednostki mogli podjąć ostateczną decyzję na temat zatwierdzenia do realizacji tej operacji albo jej wstrzymania.

Jeśli w dowodzie księgowym zawarto wszystkie informacje odzwierciedlające charakter przeprowadzonej operacji gospodarczej oraz jej faktyczny przebieg, nie ma konieczności zamieszczania na nim dodatkowego opisu. Zgodnie z przyjętą praktyką rachunkowości, w opisach uzupełniających nie powtarza się także danych, które zawiera dokument źródłowy.

Przedstawiamy **wzór** zapisów odnośnie do wymagań, jakie musi spełniać opis merytoryczny, do zmieszczenia w instrukcji obiegu dowodów księgowych.

Wzór 2. Przykładowe zapisy w instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych na temat zawartości opisu merytorycznego

1. Na dowodach księgowych (własnych i obcych) wyznaczeni pracownicy komórek organizacyjnych odpowiedzialnych merytorycznie za realizację operacji gospodarczych zamieszczają syntetyczny opis tych operacji (dalej: opis merytoryczny).
2. Opis merytoryczny powinien zawierać dane konieczne do przeprowadzenia wstępnej kontroli operacji gospodarczych i finansowych, a także dokumentujących je dowodów przez głównego księgowego. Powinien

eprasa.pl 0703edbe00

także umożliwić prawidłowe zadekretowanie dowodu (zarówno wskazanie kont syntetycznych właściwych do ujęcia operacji, jak i klasyfikacji budżetowej dochodów/wydatków/przychodów/rozchodów*)).

3. W szczególności w opisie merytorycznym należy zawrzeć:
   - oznaczenie umowy, na podstawie której zostały zrealizowane na rzecz jednostki dostawy, usługi lub roboty budowlane (numer, datę zawarcia, imię, nazwisko i stanowisko służbowe osoby, która zawarła umowę w imieniu jednostki),
   - wskazanie trybu, w jakim udzielono zamówienia publicznego na dokonanie dostaw, usług lub robót budowlanych, z podaniem odpowiednich przepisów (dla zamówień podlegających przepisom ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych),
   - przepis, na podstawie którego do zamówienia nie stosuje się przepisów o zamówieniach publicznych oraz przepis instrukcji wewnętrznej, wskazujący tryb zlecenia zamówienia (w przypadku zleceń niepodlegających ustawie Prawo zamówień publicznych),
   - informacje niezbędne do oceny zgodności realizowanej operacji z przepisami prawa i z postanowieniami umowy łączącej strony, jej celowości i gospodarności, a także jej przedstawienia w dowodzie w sposób rzetelny (czyli zgodnie z jej faktycznym przebiegiem),
   - wskazanie docelowego użytkownika i miejsca użytkowania nabytych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
   - wskazanie właściwego magazynu albo docelowego przeznaczenia nabytych materiałów spisywanych w koszty w momencie nabycia*),
   - wskazanie podziałki klasyfikacji budżetowej, w której jest planowany wydatek w planie finansowo-rzeczowym jednostki na dany rok (część/dział/rozdział/paragraf/ lub grupa paragrafów)*).
4. Opis operacji gospodarczej powinien być zwięzły. W jego treści nie należy powtarzać danych zawartych w dowodzie źródłowym.
5. Jeśli w wyniku kontroli merytorycznej zostaną ujawnione jakiekolwiek niezgodności z ogólnie obowiązującymi przepisami bądź umowami, normami, standardami, procedurami, cennikami, taryfikatorami itp. obowiązującymi jednostkę, zaistnienie tych okoliczności również należy odnotować w opisie merytorycznym.
6. Osoby dokonujące kontroli merytorycznej dokumentów księgowych ponoszą odpowiedzialność za jej pełne i prawidłowe wykonanie oraz za prawidłowe udokumentowanie.

*) *Postanowienia fakultatywne – trzeba podać tylko w jednostkach, w których mają zastosowanie, czyli w których funkcjonuje magazyn, materiały odpisują w koszty z pominięciem ewidencji w ciągu roku albo mają obowiązek stosowania klasyfikacji budżetowej.*

Niezamieszczenie definicji kontroli merytorycznej lub opisu merytorycznego często powoduje powstawanie nieprawidłowości polegających na zaniechaniu wykonania kontroli merytorycznej, jej nieprawidłowym wykonaniu lub zaniechaniu zamieszczenia opisu merytorycznego na dowodach, które go wymagają.

PRZYKŁAD 65 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce dowody wydatkowe były opatrywane adnotacją „skontrolowano pod względem merytorycznym" i opatrywane podpisem osoby odpowiedzialnej za jej wykonanie. Kontrola przeprowadzona przez zewnętrzną jednostkę wykazała, że osoby te nie wykonywały żadnych czynności sprawdzających ani nie zamieszczały opisu merytorycznego, ponieważ w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych nie

eprasa.pl 0703edbe00

było odpowiednich postanowień, poza lakonicznym zapisem, że: „dowody księgowe podlegają kontroli merytorycznej".

W rezultacie w jednostce doszło do wielu nieprawidłowości – polegających m.in. na tym, że:

- pensje dla pracowników były wypłacane w wysokości wyższej lub niższej niż należna na skutek nieprawidłowo przyznanych składników wynagrodzenia,
- pracownikom wypłacano nagrody z okazji świąt kościelnych i państwowych,
- kierownictwo jednostki pobierało zwroty kosztów podróży nigdy nieodbytych,
- kontrahentom płacono za usługi niewykonane,
- dostawcom wypłacano należności za dostarczone towary po cenach wyższych niż podane w umowach łączących strony,
- odbierano i przyjmowano na stan rzeczy nieodpowiadające zamówieniu pod względem jakościowym.

Jeśli na skutek niewykonywania kontroli merytorycznej, wynikający z braku odpowiednich uregulowań w jednostce, dojdzie do nieprawidłowego wydatkowania środków publicznych, odpowiedzialność w reżimie karnym lub za naruszenie dyscypliny finansów publicznych może ponieść kierownik jednostki, który nie ustalił prawidłowo zasad kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Zaniedbania mogą zostać zarzucone także głównemu księgowemu, który powinien wykonywać kontrolę wstępną operacji gospodarczych oraz dowodów je dokumentujących. Będzie on odpowiadał za nieprzeprowadzenie lub nierzetelne przeprowadzenie kontroli wstępnej oraz za niewnioskowanie do kierownika jednostki o określenie trybu, w jakim inne komórki organizacyjne jednostki powinny wykonywać prace konieczne do zapewnienia prawidłowego prowadzenia gospodarki finansowej i rachunkowości (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp).

Jeśli w ramach kontroli merytorycznej zostaną ujawnione błędy, wówczas stosuje się ustawowe zasady korygowania błędów stwierdzonych w dowodach obcych i własnych wewnętrznych i zewnętrznych z uor, przepisów szczególnych (korekta faktury) czy polityki rachunkowości jednostki (korekta rachunku lub noty księgowej). Ponadto stosuje się procedury dotyczące:

- kwestionowania prawidłowości wykonania operacji gospodarczych wynikające z umów zawartych przez jednostkę lub przepisów ogólnie obowiązujących (np. gwarancja, rękojmia), w ramach postępowań reklamacyjnych,
- wstrzymywania realizacji operacji nieujętych w planie finansowym jednostki, określone w przepisach regulujących gospodarkę finansową.

Za usunięcie błędów odpowiadają pracownicy komórki merytorycznej. Dowód księgowy z błędami merytorycznymi nie powinien trafić do kolejnego punktu zatrzymania.

Sposób postępowania w zależności od rodzaju błędów przedstawia **tabela 3.**

eprasa.pl 0703edbe00

Tabela 3. Sposób postępowania z dowodami księgowymi w razie wykrycia błędów w zakresie kontroli merytorycznej

Lp.	Rodzaj wykrytego błędu	Sposób skorygowania błędu	Przykład
1	Dowód fikcyjny (potwierdza operację, która nie została nigdy wykonana)	Dowód należy wyeliminować z obiegu zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach szczególnych.	1. Faktura potwierdza dostawę (wykonanie) towarów (usług) niezamówionych przez jednostkę. Trzeba zwrócić się do wystawcy o anulowanie faktury*). O nieprawidłowości należy poinformować kierownika jednostki, który musi podjąć decyzję o ewentualnym zgłoszeniu sprawy do organów ścigania. 2. Rachunek kosztów podróży służbowych potwierdza koszty podróży, która faktycznie się nie odbyła. Dokument należy anulować i przekazać z odpowiednią adnotacją kierownikowi jednostki, który musi podjąć decyzję o ewentualnym wyciągnięciu konsekwencji służbowych wobec pracownika.
2	Dowód potwierdza operację zleconą przez nieupoważnioną osobę.	Dowód należy zatrzymać i zwrócić się do właściwej osoby o potwierdzenie operacji.	1. Jeśli umowę dostawy podpisała osoba nieupoważniona do reprezentowania jednostki w stosunkach cywilno-prawnych, to faktury nie można zatwierdzić jako prawidłowej. Należy ją zatrzymać i zgłosić problem do osoby, która w imieniu jednostki ma upoważnienie do zawierania umów cywilnoprawnych. Ta osoba może umowę konwalidować (uzdrowić), przez złożenie oświadczenia woli, że uznaje umowę za zawartą. Oświadczenie dołącza się do umowy pierwotnej. Na tej podstawie fakturę można uznać za prawidłową merytorycznie. W opisie merytorycznym należy opisać nieprawidłowość i wskazać sposób, w jaki została usunięta. Jeśli do konwalidacji nie dojdzie, umowę uznaje się za niebyłą. Jednostka musi zwrócić dostawcy dostarczone towary i zażądać anulowania faktury*). 2. Jeśli polecenie wyjazdu służbowego zostało wystawione przez osobę nieupoważnioną do występowania w imieniu pracodawcy, rachunek kosztów podróży służbowej trzeba zatrzymać i zgłosić problem do osoby, która w imieniu jednostki ma kompetencje do zlecania pracownikom odbycia podróży służbowych. Ta osoba może uznać, że choć podróż została zlecona przez nieupoważnioną osobę, to była niezbędna przy wykonaniu zadań jednostki i zlecić zwrot jej kosztów pracownikowi. Dyspozycję w tej sprawie należy odnotować na poleceniu wyjazdu służbowego. Na tej podstawie rachunek kosztów podróży służbowej można uznać za prawidłowy merytorycznie.

eprasa.pl 0703edbe00

			W opisie merytorycznym należy opisać nieprawidłowość i wskazać sposób, w jaki została usunięta. Jeśli pracodawca nie uzna podróży służbowej zleconej przez nieuprawnioną osobę, rachunek kosztów podróży służbowej należy anulować. Poza tym w zależności od okoliczności sprawy, pracodawca musi podjąć decyzję o ewentualnym wyciągnięciu konsekwencji służbowych wobec pracowników (zlecającego lub odbywającego podróż).
3	Dowód jest nierzetelny (zawiera dane niezgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji, w tym błędne wskazanie jej stron, rodzaju, daty wykonania, ilości (rozmiaru) i jakości dostaw lub usług, umówionej ceny	Dowód należy skorygować zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach szczególnych.	1. Nierzetelne dowody obce i własne (faktura/rachunek, nota księgowa) koryguje wystawca zgodnie z przepisami (faktura korygująca, nota księgowa do korygowania rachunków i innych not księgowych). Jako prawidłowy merytorycznie można zatwierdzić dopiero dowód po korekcie. 2. Nierzetelny dowód własny wewnętrzny w postaci papierowej koryguje się przez skreślenie błędnych wpisów i zamieszczenie poprawnych, zamieszczenie daty poprawki i podpisu osoby, która naniosła poprawkę. W przypadku dowodów w postaci elektronicznej nie można ich poprawiać ręcznie. Trzeba postępować zgodnie z instrukcją oprogramowania posiadanego przez jednostkę (zazwyczaj trzeba anulować dowód błędny w systemie informatycznym i wystawić dowód skorygowany).
4	Operacja została wykonana niezgodnie z umową (bez zachowania należytej staranności i zasad wynikających z obowiązujących norm i standardów oraz wyceniona według nieobowiązujących cenników, taryf)	Dowód należy zatrzymać i wystąpić do kontrahenta z prośbą o usunięcie nieprawidłowości odpowiednio do ich rodzaju.	1. Dostawca dostarczył towar niezgodnie z zamówieniem (zła jakość). Należy wszcząć postępowanie reklamacyjne. Jednostka może zwrócić towar i zażądać dostarczenia odpowiedniego jakościowo. Dowód merytoryczny można zatwierdzić dopiero po dostarczeniu towarów zgodnych z zamówieniem. Jednostka może także zatrzymać dostawę i zażądać obniżenia ceny. W tym drugim przypadku w opisie merytorycznym trzeba zaznaczyć nieprawidłowość. Dostawca musi ponadto wystawić fakturę korygującą – dopiero ta faktura może zostać zatwierdzona pod względem merytorycznym. 2. Dostawca dostarczył towar po cenie wyższej niż uzgodniona w umowie. Należy zwrócić się do dostawcy o skorygowanie faktury. Jeśli tego nie zrobi, umowę należy rozwiązać i zwrócić towar. Wtedy jest konieczne anulowanie faktury.*) Umowę można także negocjować, pod warunkiem że zostało to w niej przewidziane.

eprasa.pl 0703edbe00

Lp.	Rodzaj wykrytego błędu	Sposób skorygowania błędu	Przykład
5	Operacja została wykonana niezgodnie z przepisami (jest całkowicie niedopuszczalna)	Dowód należy zwrócić wystawcy (obcy) lub anulować (własny wewnętrzny) i zgłosić sprawę kierownikowi jednostki.	1. Pracownik rozliczył koszty prywatnej podróży jako koszty podróży służbowej. Rachunek kosztów podróży służbowej należy anulować. Poza tym pracodawca musi podjąć decyzję o ewentualnym wyciągnięciu konsekwencji służbowych wobec pracownika. 2. Pracownikowi przyznano pożyczkę z ZFŚS na pokrycie czesnego w uczelni wyższej. Polecenie wypłaty pożyczki należy anulować. Należy też poinformować pracodawcę, że wydatek jest niedopuszczalny w świetle prawa, jego dokonanie grozi poniesieniem odpowiedzialności karnej przez kierownika jednostki.
6	Operacja została wykonana z naruszeniem przepisów (jest dopuszczalna, lecz nie na zasadach, na jakich została przeprowadzona)	Dowód należy zwrócić wystawcy (obcy) lub anulować (własny wewnętrzny) i zgłosić sprawę kierownikowi jednostki.	1. Pracownikowi przyznano wynagrodzenie zasadnicze w wysokości wyższej niż wynagrodzenie maksymalne określone w odpowiednich przepisach. Dowód należy zwrócić pracodawcy do skorygowania w odpowiednim trybie (wypowiedzenie zmieniające warunki płacy). Należy też poinformować pracodawcę, że wydatek jest niedopuszczalny w świetle prawa, jego dokonanie grozi poniesieniem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
7	Zobowiązanie wynikające z dowodu nie mieści się w planie rzeczowo-finansowym wydatków/kosztów (w ogóle lub przekracza zaplanowaną kwotę)	Dowód należy zatrzymać i zgłosić kierownikowi jednostki potrzebę dokonania zmiany w planie finansowym.	1. Jeśli zmiana w planie finansowym zostanie wprowadzona w odpowiednim trybie, dowód można zatwierdzić jako prawidłowy pod względem merytorycznym i przekazać do dalszej kontroli. 2. Jeśli zmiana w planie finansowym nie zostanie wykonana w odpowiednim trybie, operację należy anulować w sposób właściwy dla jej rodzaju (wypowiedzieć umowę i anulować fakturę*) albo anulować listę wypłat nagród uznaniowych). Należy też poinformować pracodawcę, że za nieuprawnioną zmianę planu albo dokonanie wydatku niemieszczącego się w planie może grozić mu poniesienie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

*) *W przypadku wystawienia faktury dokumentującej dostawę towarów lub wykonanie usługi, które w rzeczywistości nie miały miejsca, nie doszły do skutku, zostały wystawione dla niewłaściwego kontrahenta albo zdublowano je dla tej samej dostawy lub usługi, dokument taki trzeba anulować. Przed wprowadzeniem KSeF mógł to zrobić wystawca faktury po otrzymaniu od jednostki informacji o odmowie przyjęcia dokumentu. Obecnie nie jest to możliwe, ponieważ KSeF nie ma funkcji anulowania faktur. Jedynym sposobem wycofania faktury wprowadzonej do KSeF jest wystawienie faktury korygującej zobowiązanie do zera. Korekta taka zeruje wszystkie pozycje i wartości wykazane na fakturze pierwotnej, co powoduje jej prawne wycofanie z obrotu. Faktura korygująca do zera powinna zawierać: numer identyfikujący korygowaną fakturę pierwotną, datę jej wystawienia oraz wszystkie pozycje z oryginalnego dokumentu ze znakiem minus albo z wartościami zerowymi. System KSeF automatycznie wiąże korektę z dokumentem pierwotnym.*

eprasa.pl 0703edbe00

Na zakres kontroli merytorycznej czy treść opisów merytorycznych nie ma wpływu postać dowodów księgowych (papierowe, elektroniczne) ani system obiegu dowodów księgowych (tradycyjny, EOD).

Zakres czynności wykonywanych w drugim punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest taki sam niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi rachunkowość we własnym zakresie, czy jest obsługiwana w ramach CUW. Okoliczność ta może mieć znaczenie jedynie dla organizacyjnego usytuowania tego punktu zatrzymania. Może być umiejscowiony w jednostce obsługiwanej lub obsługującej – w zależności od tego, jaki zakres obowiązków został przekazany do CUW (zob. **pkt 4.1**).

5.3.3. Trzeci punkt zatrzymania – kontrola formalno-rachunkowa

Trzeci punkt zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest umiejscowiony w komórce księgowości. Na tym etapie następuje weryfikacja dowodu pod względem formalnym i rachunkowym oraz przygotowanie go do dalszego procedowania w zakresie zatwierdzenia i ujęcia w księgach rachunkowych. W szczególności wykonuje się czynności wskazane w **ramce.**

Czynności do wykonania w trzecim punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych

1. Kontrola formalna dowodu księgowego.
2. Kontrola rachunkowa dowodu księgowego.
3. Wyjaśnienie i usunięcie wykrytych błędów.
4. Zamieszczenie na dowodzie klauzul, dat i podpisów potwierdzających wykonanie kontroli formalno-rachunkowej.
5. Przekazanie dowodu uznanego za prawidłowy i zatwierdzony do dalszego obiegu – do głównego księgowego.

Kontrolę formalną i rachunkową łączy się zazwyczaj w jednym ręku – stąd często traktuje się je łącznie jako kontrolę formalno-rachunkową. Jest to praktykowane jako korzystne z punktu widzenia ekonomiki działania.

Ogólnie obowiązujące przepisy nie podają definicji kontroli formalno-rachunkowej ani sposobu potwierdzania faktu jej wykonania. W związku z tym kierownik jednostki powinien uregulować te kwestie w polityce rachunkowości (art. 10 uor oraz art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Kontrola formalna dokumentów księgowych ma za zadanie potwierdzenie prawidłowości sporządzenia dokumentów opisujących wykonywane przez jednostkę operacje gospodarcze. Jednostka może zamieścić definicję kontroli formalnej według **wzoru 3.**

eprasa.pl 0703edbe00

Wzór 3. Zapis w instrukcji kontroli dowodów księgowych w zakresie definicji kontroli formalnej

Kontrola formalna powinna umożliwić uzyskanie odpowiedzi na pytania, czy dowód księgowy potwierdzający wykonanie operacji gospodarczej został sporządzony:

1) na obowiązującym druku znormalizowanym lub w innej obowiązującej w jednostce formie i postaci (papierowa, elektroniczna);
2) przez upoważnioną do tego osobę (czy zawiera wymagane podpisy, pieczęci);
3) w sposób kompletny (poprzez wypełnienie wszystkich wymaganych w danym przypadku pozycji formularza dowodu zgodnie z ich przeznaczeniem);
4) starannie i czytelnie, a także w sposób zrozumiały, np. bez używania skrótów, z wyjątkiem używanych powszechnie;
5) w sposób trwały w przypadku dowodów:
   - sporządzanych odręcznie – wypełniony pismem odręcznym długopisem w sposób niepozwalający na dokonywanie wymazywań i przeróbek lub późniejszych dopisków zmieniających jego treść,
   - drukowanych z systemu komputerowego – sporządzony przy użyciu takiego papieru i tuszu, które nie spowodują wyblaknięcia bądź zaniknięcia treści dowodu przynajmniej przez okres wymagany dla jego przechowywania,
   - w postaci elektronicznej – zabezpieczony przed usunięciem lub wprowadzeniem jakichkolwiek zmian;
6) w sposób zgodny z przepisami prawa i uregulowaniami wewnętrznymi jednostki;
7) bezbłędnie, w tym bez niedozwolonych poprawek.

W ramach kontroli dokumentów księgowych pod względem rachunkowym należy zweryfikować prawidłowość danych liczbowych zawartych w dowodzie księgowym. W szczególności sprawdza się kwoty należności głównych i ubocznych, potrącenia z należności oraz prawidłowość wyliczenia danin publicznych, których obowiązek naliczenia spoczywa na jednostce jako podatniku lub płatniku. Jednostka może zamieścić definicję kontroli rachunkowej według **wzoru 4**.

Wzór 4. Zapis w instrukcji kontroli dowodów księgowych w zakresie definicji kontroli rachunkowej

Kontrola rachunkowa dowodu księgowego obejmuje sprawdzenie:

- czy dowód nie zawiera błędów rachunkowych w wyliczeniach kwot głównych i ubocznych zobowiązań jednostki wobec kontrahentów oraz wobec odpowiednich organów z tytułu danin publicznych,
- czy kwoty wyrażone w walutach obcych zostały prawidłowo przeliczone na walutę polską,
- czy kwoty należności (zobowiązań) zostały prawidłowo zaokrąglone, jeśli obowiązek taki wynika z przepisów szczególnych.

W odniesieniu do niektórych dowodów księgowych zakres kontroli formalnej i rachunkowej dokumentów księgowych może być węższy niż podany we wzorze, co wynika ze specyficznych uregulowań odnoszących się do zasad ich sporządzania.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 66

Na rachunkach i fakturach nie trzeba zamieszczać podpisu wystawcy.

Odsetki cywilnoprawne wykazywane w notach księgowych obciążeniowych nie ulegają zaokrągleniom. Podobnie jest z należnościami z tytułu wynagrodzeń czy zwrotu kosztów podróży służbowych.

Jeśli w ramach kontroli formalno-rachunkowej zostaną ujawnione błędy, wówczas stosuje się ustawowe zasady ich korygowania z uor, przepisów szczególnych (korekta faktury) czy polityki rachunkowości jednostki (korekta rachunku lub noty księgowej).

Za usunięcie błędów odpowiadają pracownicy komórki księgowości. Dowód księgowy z błędami formalno-rachunkowymi nie powinien trafić do kolejnego punktu zatrzymania.

Sposób postępowania właściwy w zależności od rodzaju błędów przedstawia **tabela 4.**

Tabela 4. Sposób postępowania z dowodami księgowymi w razie wykrycia błędów w zakresie kontroli formalno-rachunkowej

Lp.	Rodzaj wykrytego błędu	Sposób skorygowania błędu	Przykład
1	Dowód sporządzony na niewłaściwym formularzu lub w niewłaściwej postaci (papierowej zamiast elektronicznej i na odwrót)	Należy bezwzględnie sprawdzić, dlaczego dowód został wystawiony na innym formularzu lub w niewłaściwej postaci, ponieważ może to świadczyć o próbie dokonania nadużycia. Dowód niezatwierdzony do stosowania w jednostce należy wyeliminować z obiegu zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach szczególnych.	1. Fakturę obcą wystawioną w niewłaściwej postaci (poza KSeF – choć podlega wystawieniu w KSeF) należy zwrócić do wystawcy i zażądać wystawienia faktury ponownie zgodnie z wymogami ustawy o VAT. 2. Jeśli w jednostce polecenia wyjazdu służbowego i rachunek kosztów podróży służbowej należy wystawiać wyłącznie w postaci elektronicznej, to za niepoprawny formalnie należy uznać każdy druk papierowy. Należy go anulować i zwrócić do wystawcy, aby przedłożył dowód w postaci elektronicznej. Jednocześnie trzeba poinformować o nieprawidłowości kierownika jednostki, ponieważ posługiwanie się papierowym drukiem zamiast dowodem w postaci elektronicznej może świadczyć o próbie wyłudzenia pieniędzy za niezlecone i nieodbyte podróże.
2	Dowód został wystawiony przez nieupoważnioną osobę	Dowód należy zatrzymać i zwrócić się do właściwej osoby o potwierdzenie operacji.	1. Jeśli lista wypłaty nagród uznaniowych, zasiłków z ZFŚS czy inny dowód własny jednostki będący podstawą wypłaty ze środków publicznych został sporządzony przez niewłaściwą osobę, nie można go zatwierdzić jako prawidłowy. Należy go zatrzymać i zgłosić sprawę do kierownika jednostki, ponieważ sporządzenie dowodów przez osoby nieupoważnione może być próbą dokonania nadużycia. Dowód można

eprasa.pl 0703edbe00

Lp.	Rodzaj wykrytego błędu	Sposób skorygowania błędu	Przykład
			zatwierdzić pod względem formalnym, tylko jeśli podpisze go osoba upoważniona wyznaczona przez kierownika jednostki. W niektórych przypadkach nie jest możliwe uzupełnienie na dowodzie podpisu upoważnionej osoby. Dotyczy to np. podpisania przez osoby nieupoważnione arkuszy spisu z natury. Takie arkusze trzeba zwrócić przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, aby zarządził powtórne spisy w polach spisowych, z których pochodzą arkusze podpisane przez osoby niemające upoważnienia (niepowołane do właściwego zespołu spisowego).
3	Dowód nie został wypełniony w sposób kompletny	Dowód należy cofnąć do wystawcy, aby uzupełnił brakujące dane w obowiązującym trybie.	1. Niekompletne dowody zewnętrzne obce i własne (faktura/rachunek, nota księgowa) koryguje wystawca zgodnie z przepisami (faktura korygująca, nota księgowa do korygowania rachunków i innych not księgowych). Jako prawidłowy pod względem formalnym można zatwierdzić dopiero dowód po korekcie. 2. Niekompletne dowody własne wewnętrzne należy cofnąć do uzupełnienia, pod warunkiem że jest to dopuszczalne. Na przykład można uzupełnić dane w rachunkach kosztów podróży służbowej lub oświadczeniach o korzystaniu z pojazdów prywatnych do celów służbowych. Niedopuszczalne jest natomiast uzupełnianie treści na arkuszach spisu z natury po zakończeniu spisu w polu spisowym. Niekompletne arkusze trzeba zwrócić przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, aby zarządził powtórne spisy w polach spisowych, z których pochodzą niewypełnione prawidłowo arkusze.
4	Dowód został wypełniony w sposób nieczytelny lub niezrozumiały bądź nietrwały	Dowód należy cofnąć do wystawcy, aby go poprawił w obowiązującym trybie.	1. Dowody zewnętrzne obce i własne (rachunek, nota księgowa) koryguje wystawca zgodnie z przepisami (nota księgowa do korygowania rachunków i innych not księgowych). Jako prawidłowy pod względem formalnym można zatwierdzić dopiero dowód po korekcie. 2. Dowody własne wewnętrzne należy cofnąć do poprawienia, pod warunkiem że jest to dopuszczalne. Na przykład można poprawić dane w rachunkach kosztów podróży

eprasa.pl 0703edbe00

			służbowej lub oświadczeniach o korzystaniu z pojazdów prywatnych do celów służbowych. Niedopuszczalne jest natomiast korygowanie zapisów na arkuszach spisu z natury po zakończeniu spisu w polu spisowym. Źle wypełnione arkusze trzeba zwrócić przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, aby zarządził powtórne spisy w polach spisowych, z których pochodzą niewypełnione prawidłowo arkusze.
5	Dowód zawiera błędy rachunkowe, nieprawidłowo wskazane stawki podatkowe czy też niedozwolone zaokrąglenia należności lub zobowiązań	Dowód należy poprawić w obowiązującym trybie.	1. Dowody zewnętrzne obce i własne (faktura/rachunek, nota księgowa) koryguje wystawca zgodnie z przepisami (faktura korygująca, nota księgowa do korygowania rachunków i innych not księgowych). Jako prawidłowy pod względem rachunkowym można zatwierdzić dopiero dowód po korekcie. 2. Dowody własne może poprawić wystawca lub osoba kontrolująca pod względem rachunkowym przez skreślenie błędnej treści i zapisanie nowej, z zachowaniem czytelności treści skreślonej. Poza tym musi zamieścić datę naniesienia poprawki i podpis. Należy zwrócić uwagę, że nie wszystkie dowody własne wewnętrzne można w ten sposób poprawić. Na przykład można poprawić błędnie wyliczone sumy w rachunkach kosztów podróży służbowej lub oświadczeniach o korzystaniu z pojazdów prywatnych do celów służbowych. Niedopuszczalne jest natomiast korygowanie zapisów na arkuszach spisu z natury co do liczby, rodzaju lub oznaczenia stwierdzonych składników majątkowych po zakończeniu spisu w polu spisowym. W razie powzięcia wątpliwości co do liczby lub rodzaju składników majątkowych, należy je zgłosić przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, aby zarządził powtórne spisy w polach spisowych.

Na zakres kontroli formalno-rachunkowej nie ma wpływu postać dowodów księgowych (papierowe, elektroniczne) ani system obiegu dowodów księgowych (tradycyjny, EOD).

PRZYKŁAD 67

Pracownicy rozliczają koszty podróży służbowych w oprogramowaniu „Podróże służbowe". Program sam wylicza koszty po wprowadzeniu danych do kreatora rozliczeń. Czy rachunki kosztów podróży służbowych w tym przypadku muszą być sprawdzane pod względem formalno-rachunkowym?

eprasa.pl 0703edbe00

Tak, rachunki kosztów podróży służbowych sporządzane w postaci elektronicznej muszą być sprawdzane pod względem formalno-rachunkowym. Niestety nawet w przypadku ich generowania przez specjalne oprogramowanie nie ma gwarancji, że będą poprawne pod względem formalnym i rachunkowym. Przykładowo:

- jeśli do oprogramowania zaloguje się osoba nieuprawniona, może wystawić fikcyjne polecenia wyjazdu służbowego i umożliwić tym samym rozliczenie kosztów nieodbytych podróży służbowych,
- pracownik może wprowadzić do kreatora błędne dane (np. na temat godzin odbycia podróży czy kwot kosztów przejazdów i innych związanych z podróżą, wynikających z załączonych dowodów),
- oprogramowanie na skutek błędnie wprowadzonych parametrów może nieprawidłowo naliczyć należności (np. według nieobowiązującej stawki za 1 km przebiegu czy nieobowiązującej kwoty diety),
- oprogramowanie na skutek awarii może błędnie wyliczyć sumy do wypłaty lub zwrotu.

Takie błędy może wyeliminować wyłącznie człowiek – sprawdzający prawidłowość rozliczenia po jego dokonaniu przez system informatyczny.

Zakres czynności wykonywanych w trzecim punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest taki sam niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi rachunkowość we własnym zakresie, czy jest obsługiwana w ramach CUW. Okoliczność ta może mieć znaczenie jedynie dla organizacyjnego usytuowania tego punktu zatrzymania. W jednostkach, w których przekazano do CUW prowadzenie rachunkowości, kontrolę formalno-rachunkową dowodów księgowych jednostek obsługiwanych wykonują pracownicy księgowości zatrudnieni w jednostce obsługującej.

5.3.4. Czwarty punkt zatrzymania – kontrola wstępna głównego księgowego

W czwartym punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych należy przeprowadzić kontrolę wstępną operacji gospodarczych i finansowych oraz potwierdzających je dokumentów. Obowiązek wykonywania tej kontroli wynika z art. 54 ust. 1 pkt 3 i ust. 3–6 uofp. Zgodnie z tymi przepisami główny księgowy na podstawie upoważnienia udzielonego mu przez kierownika jednostki w trybie art. 53 ust. 2 uofp dokonuje wstępnej kontroli:

- zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
- kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Kontrolę wstępną przeprowadza główny księgowy po sprawdzeniu dowodów księgowych pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym przez wyznaczonych pracowników jednostki, a przed zatwierdzeniem operacji do realizacji przez kierownika jednostki. W szczególności główny księgowy wykonuje czynności wskazane w **ramce.**

eprasa.pl 0703edbe00

Czynności do wykonania w czwartym punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych

1. Sprawdzenie, czy nie budzi zastrzeżeń ocena prawidłowości operacji gospodarczej lub finansowej oraz jej zgodności z prawem, dokonana przez właściwych rzeczowo pracowników.
2. Sprawdzenie, czy nie budzą zastrzeżeń kompletność, rzetelność i formalno-rachunkowa prawidłowość dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.
3. Sprawdzenie zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym jednostki.
4. Wyjaśnianie stwierdzonych nieprawidłowości i zwrot dowodu księgowego do właściwej komórki organizacyjnej w celu usunięcia nieprawidłowości.
5. Zgłoszenie zastrzeżeń w trybie określonym w art. 54 ust. 4–6 uofp w razie nieusunięcia nieprawidłowości przez pracowników właściwych komórek organizacyjnych.
6. Zamieszczenie na dowodzie daty i podpisu potwierdzających wykonanie kontroli wstępnej.
7. Przekazanie dowodu księgowego do zatwierdzenia przez kierownika jednostki.

Przedmiotem kontroli wstępnej głównego księgowego są operacje gospodarcze i finansowe. Pojęcia te są definiowane wyłącznie na gruncie nauk ekonomicznych. **Operacjami gospodarczymi** są takie zdarzenia gospodarcze, które:

- pozostają w związku z działalnością jednostki,
- zaistniały w wyniku podjęcia określonych decyzji gospodarczych (lub na skutek zaistnienia zdarzeń losowych),
- można wyrazić w mierniku pieniężnym (przez podanie kwoty),
- powodują zmiany w majątku jednostki (czyli w stanie jej aktywów lub pasywów).

PRZYKŁAD 68

Operacjami gospodarczymi są np.: zakup materiałów, zakup lub wytworzenie środka trwałego, przyjęcie do użytkowania środka trwałego, wydanie materiałów z magazynu jednostki do przerobu, naliczenie i wypłata wynagrodzeń dla pracowników, zapłata za zakupione aktywa rzeczowe.

Operacje finansowe są związane z podejmowanymi przez jednostkę decyzjami finansowymi.

PRZYKŁAD 69

Operacjami finansowymi są m.in.: naliczenie i zapłata przez jednostkę kontrahentom odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowej zapłaty zobowiązań, naliczenie i zapłata oprocentowania od pożyczek i kredytów zaciągniętych przez jednostkę, umorzenie udziałów w spółce, sprzedaż papierów wartościowych, naliczanie różnic kursowych przy transakcjach w walutach obcych.

eprasa.pl 0703edbe00

Fakt wykonania operacji gospodarczych i finansowych potwierdzają odpowiednio sporządzone dowody księgowe, na podstawie których dokonuje się zapisów w księgach rachunkowych jednostki.

Operacje gospodarcze i finansowe wykonywane przez jednostki sektora finansów publicznych muszą być zgodne z przepisami. Za to odpowiada kierownik jednostki, który określone kompetencje może delegować na pracowników komórek merytorycznych. Główny księgowy nie odpowiada wprost za prawidłowość merytoryczną operacji gospodarczych i finansowych. Ale w ramach kontroli wstępnej, na podstawie dokumentów opisanych i zatwierdzonych pod względem merytorycznym, musi ocenić, czy prawidłowość merytoryczna nie budzi jego zastrzeżeń. Jeśli ma jakikolwiek wątpliwości, powinien skorzystać z uprawnień przysługujących mu na podstawie art. 54 ust. 3 oraz ust. 7 pkt 1 uofp. Może przede wszystkim żądać od kierowników komórek merytorycznych udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień. W razie, gdy ujawni w ten sposób nieprawidłowości, powinien zwrócić dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, w celu usunięcia błędów (zob. **ppkt 5.3.2**). Na tym etapie główny księgowy odmawia podpisania dokumentów jedynie wstępnie – do czasu aż stwierdzone przez niego nieprawidłowości zostaną wyeliminowane. Przepisy nie przewidują w tym przypadku obowiązku zachowania formy pisemnej ani informowania o stwierdzonych nieprawidłowościach kierownika jednostki. Przy tradycyjnym – papierowym – obiegu dowodów księgowych przyczynę zwrotu dokumentu wystarczy podać ustnie pracownikowi odpowiedzialnemu za wykonanie kontroli merytorycznej lub formalno-rachunkowej. Przy EOD sam system wymusza podanie na piśmie (w formie adnotacji dodawanej do elektronicznego dowodu księgowego) przyczyny zwrotu dowodu do drugiego punktu zatrzymania.

Podobnie – główny księgowy w ramach kontroli wstępnej musi ocenić, czy jego zastrzeżeń nie budzi kompletność oraz formalno-rachunkowa rzetelność i prawidłowość dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, potwierdzona w trzecim punkcie zatrzymania przez wyznaczonego pracownika księgowości. Tu też odpowiednio korzysta z uprawnień przysługujących mu na podstawie art. 54 ust. 3 oraz ust. 7 pkt 1 uofp. Wyjątkiem jest sytuacja, w której kontrolę formalno-rachunkową wykonuje sam główny księgowy, ponieważ nie ma w jednostce innego pracownika, któremu można by ją powierzyć (zob. **ppkt 5.3.3**).

Kontrola zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym całkowicie spoczywa na głównym księgowym. Tu nie może poprzestać na ocenie, czy adnotacja pracownika merytorycznego o tym, że zobowiązanie wynikające z operacji mieści się planie finansowym jednostki nie budzi jego zastrzeżeń. Ma obowiązek sam sprawdzić, czy na dzień przeprowadzenia kontroli wstępnej realizacja danego zadania była przewidziana w planie finansowym rzeczowo oraz czy jednostka ma zabezpieczoną w planie wolną kwotę środków wystarczającą na pokrycie powstałych w związku z tym zobowiązań. Jeśli wykryje w tym zakresie nieprawidłowości, powinien postąpić w sposób wskazany w art. 54 ust. 3 oraz ust. 7 pkt 1 uofp.

eprasa.pl 0703edbe00

Główny księgowy w czwartym punkcie zatrzymania nie ma obowiązku samodzielnie korygować wykrytych nieprawidłowości. Ma tylko zapobiegać zadysponowaniu przez kierownika jednostki dokonania wydatków niezgodnych z prawem, nierzetelnie udokumentowanych, nieprzewidzianych w planie rzeczowo-finansowym jednostki lub wydatków w kwotach przekraczających limity ustalone w planie finansowym. Dlatego w razie, gdy:

- ujawnionych nieprawidłowości z przyczyn obiektywnych nie da się usunąć,
- pracownik właściwy rzeczowo odmówi usunięcia nieprawidłowości,

główny księgowy ma obowiązek odmówić podpisania dokumentu na dowód jego poprawności (art. 54 ust. 4 uofp).

PRZYKŁAD 70

Główny księgowy ma obowiązek odmówić podpisania dowodu księgowego w sytuacji, gdy nieprawidłowość z przyczyn obiektywnych nie może zostać usunięta, np.:

- brak jest podstaw prawnych do dokonania wydatku (nie mieści się on w kategorii wydatków publicznych),
- właściwy organ nie dokonał odpowiednich zmian w planie rzeczowo-finansowym jednostki (np. rada gminy nie zwiększyła w budżecie środków na wynagrodzenia pracowników jednostki budżetowej, wskutek czego kierownik tej jednostki nie może zadysponować wypłacenia niezaplanowanych wcześniej nagród uznaniowych),
- wykonawca robót budowlanych odmówił usunięcia usterek stwierdzonych w trakcie odbioru końcowego, co powoduje, że nie można mu wypłacić wynagrodzenia za wykonane usługi budowlane w wysokości uzgodnionej w umowie i sprawę trzeba skierować na drogę sądową.

Główny księgowy powinien także odmówić podpisania dowodu księgowego, gdy ujawni, że właściwy rzeczowo pracownik zamiast wystąpić w odpowiednim trybie o dokonanie zmiany planu finansowego w związku z tym, że zobowiązanie wynikające z faktury przekracza plan finansowy – zmienił tylko w opisie merytorycznym wskazanie podziałki klasyfikacji budżetowej, z której ma zostać ono zapłacone – przy czym wskazanie to jest nieprawidłowe (celem jest wyłącznie ukrycie faktu przekroczenia planu finansowego).

O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki (art. 54 ust. 5 uofp). Kierownik jednostki może:

- wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji,
- wydać w formie pisemnej polecenie realizacji tej operacji.

Jeśli kierownik jednostki wyda głównemu księgowemu polecenie wykonania określonej operacji, główny księgowy jako pracownik jednostki jest zobowiązany do jego wykonania. Od tej zasady są jednak określone wyjątki, gdy wykonanie polecenia stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie.

eprasa.pl 0703edbe00

PRZYKŁAD 71

Członek korpusu służby cywilnej nie wykonuje polecenia, jeżeli prowadziłoby to do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, o czym niezwłocznie informuje dyrektora generalnego urzędu (art. 77 ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej).

Urzędnikowi państwowemu nie wolno wykonywać poleceń, których wykonanie stanowiłoby przestępstwo lub groziło niepowetowanymi stratami (art. 18 ustawy z 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych).

Pracownik samorządowy nie wykonuje polecenia, jeżeli jest przekonany, że prowadziłoby to do popełnienia przestępstwa, wykroczenia lub groziłoby niepowetowanymi stratami, o czym niezwłocznie informuje kierownika jednostki, w której jest zatrudniony (art. 25 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych).

Jeśli kierownik jednostki wyda głównemu księgowemu polecenie realizacji zakwestionowanej operacji, powinien niezwłocznie zawiadomić o tym w formie pisemnej:

- dysponenta części budżetowej – w przypadku państwowej jednostki organizacyjnej,
- zarząd JST – w przypadku JST oraz jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, instytucji kultury oraz innych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (z wyłączeniem spółek prawa handlowego), dla których organem założycielskim jest JST.

W piśmie musi uzasadnić realizację zakwestionowanej operacji.

Jeśli polecenie wyda wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, zawiadamia on organ stanowiący JST oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową (art. 54 ust. 5 i 6 uofp).

PRZYKŁAD 72

Czy główny księgowy może odmówić zatwierdzenia faktury za roboty budowlano-remontowe, jeśli jej realizacja spowoduje przekroczenie planu wydatków, co może stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

Tak, główny księgowy powinien odmówić podpisania tego dowodu jako prawidłowego. Jednak jeśli kierownik jednostki poleci mu na piśmie przelanie środków do kontrahenta, główny księgowy jest zobowiązany je wykonać.

Podpis głównego księgowego na fakturze za roboty remontowo-budowlane, złożony obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, potwierdza, że zobowiązania wynikające z operacji gospodarczej (wykonanie usługi) mieszczą się w planie finansowym jednostki (art. 54 ust. 3 pkt 3 uofp). Jeżeli warunek ten nie jest spełniony i nie ma możliwości dokonania odpowiedniej zmiany w planie finansowym, główny księgowy może odmówić podpisania faktury i poinformować o tym na piśmie (z podaniem przyczyny odmowy) kierownika jednostki. Przyczyną w tym przypadku jest niezgodność operacji z prawem planem finansowym, można przy tym zaznaczyć, że

eprasa.pl 0703edbe00

wykonanie operacji grozi pociągnięciem do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji (art. 54 ust. 5 uofp). Jeśli wyda polecenie realizacji operacji, to na niego spadnie w całości odpowiedzialność za naruszenie przepisów. Zachowanie procedury z art. 54 ust. 5 uofp zwalnia z tej odpowiedzialności głównego księgowego, który prawidłowo wykonał obowiązki z zakresu kontroli wstępnej.

Zakres czynności do wykonania w czwartym punkcie zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest taki sam niezależnie od tego, czy jednostka prowadzi rachunkowość we własnym zakresie, czy jest obsługiwana w ramach CUW. W jednostkach, w których przekazano do CUW prowadzenie rachunkowości, kontrolę wstępną dowodów księgowych jednostek obsługiwanych wykonuje główny księgowy zatrudniony w jednostce obsługującej. Ponieważ nie ma on kompetencji do tego, aby wzywać do składania wyjaśnień w razie stwierdzenia nieprawidłowości pracowników innych jednostek organizacyjnych (obsługiwanych), w art. 54 ust. 10 uofp przewidziano specjalny tryb postępowania w tej sprawie. Przepis ten stanowi, że art. 54 ust. 4–7 stosuje się odpowiednio do kierownika jednostki obsługującej. Tak więc **procedura wykonywana przez głównego księgowego w tym punkcie zatrzymania obejmuje:**

- złożenie podpisu na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo – jeśli uzna, że nie ma zastrzeżeń co do prawidłowości wykonanej operacji i poświadczającego ją dowodu, albo
- przekazanie dowodu pracownikowi merytorycznemu lub pracownikowi księgowości jednostki obsługującej wykonującym zadania dotyczące jednostki obsługiwanej w celu złożenia wyjaśnienia i poprawienia ewentualnych błędów – jeśli jednostka obsługująca przyjęła od jednostki obsługiwanej obowiązki z zakresu rachunkowości oraz realizację merytoryczną określonych zadań,
- przekazanie dowodu kierownikowi jednostki obsługującej w razie ujawnienia nieprawidłowości w ramach kontroli wstępnej, wraz z ich opisem, w celu zastosowania procedury z art. 54 ust. 4–7 uofp – jeśli jednostka obsługująca przyjęła od jednostki obsługiwanej obowiązki z zakresu rachunkowości, ale nie przyjęła obowiązków związanych z realizacją merytoryczną określonych zadań.

Na tym etapie przepisy art. 54 ust. 4 uofp nie nakładają na głównego księgowego obowiązku podawania uzasadnienia zwrotu dowodu księgowego do wyjaśnienia lub poprawienia (tym bardziej w formie pisemnej). W praktyce warto jednak dołączyć do dowodu pisemne uzasadnienie przyczyn odmowy. Dzięki temu kierownik jednostki obsługującej będzie mógł przekazać kierownikowi jednostki obsługiwanej pełną informację o przyczynach odmowy podpisania dowodu księgowego przez głównego księgowego. Kierownik jednostki obsługującej nie musi posiadać szczegółowej wiedzy w zakresie, w którym główny księgowy stwierdził nieprawidłowości w ramach kontroli wstępnej, stad pisemne

eprasa.pl 0703edbe00

uzasadnienie sporządzone przez głównego księgowego może być pomocne w wykonaniu procedury.

Z kolei kierownik jednostki obsługiwanej powinien wyjaśnić sprawę nieprawidłowości ujawnionych w czasie kontroli wstępnej dowodu księgowego z pracownikiem swojej jednostki odpowiedzialnym za realizację zadań merytorycznych. W razie potrzeby potwierdzone nieprawidłowości należy usunąć. Jeśli wątpliwości co do prawidłowości operacji lub potwierdzającego ją dowodu nie zostaną rozwiane, a ewentualne błędy nie zostaną poprawione w jednostce obsługiwanej, główny księgowy jednostki obsługującej odmawia jego podpisania. O fakcie tym kierownik jednostki obsługującej informuje kierownika jednostki obsługiwanej na piśmie, z podaniem przyczyn odmowy. Ostateczną decyzję o zrealizowaniu zakwestionowanej operacji podejmuje kierownik jednostki obsługiwanej. Wynika to z tego, że zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek obsługiwanych zaliczanych do sektora finansów publicznych do dysponowania środkami publicznymi (art. 10c ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, art. 6c ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym i art. 8e ust. 1 ustawy o samorządzie województwa).

Kierownik jednostki obsługiwanej może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. Polecenie przekazuje kierownikowi jednostki obsługującej. Ten z kolei przekazuje je głównemu księgowemu jednostki obsługującej do wykonania (ponieważ tylko ten pracownik ma kompetencje do wykonywania dyspozycji pieniężnych).

Jeżeli kierownik jednostki obsługiwanej wyda polecenie realizacji zakwestionowanej operacji, niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej zarząd jednostki JST, uzasadniając realizację zakwestionowanej operacji.

5.3.5. Potwierdzenie faktu wykonania kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej głównego księgowego

Osoby zobowiązane do kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej głównego księgowego dowodów księgowych powinny każdorazowo potwierdzić wykonanie tych czynności na dowodzie księgowym. Powinny złożyć podpis na dowodzie księgowym, jeśli uznają, że jest on prawidłowy (54 ust. 3 uofp). W praktyce przyjęło się, że obok podpisu zamieszcza się także datę wykonania kontroli.

Złożenie podpisu na dowodzie księgowym po wykonania kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej i wstępnej przez upoważnioną osobę, oznacza, że:

1) dokument został faktycznie skontrolowany pod wszystkimi wymaganymi aspektami kontroli;
2) osoba kontrolująca dokument z pełną odpowiedzialnością potwierdza, że w jej opinii w przypadku:
   - kontroli merytorycznej – operacja gospodarcza została faktycznie wykonana, w sposób zgodny z przepisami, prawidłowy, celowy i efektywny, a także, że została opisana w dokumencie źródłowym zgodnie z faktycznym przebiegiem,

eprasa.pl 0703edbe00

- kontroli formalno-rachunkowej – dokument potwierdzający wykonanie operacji gospodarczej został sporządzony prawidłowo, zgodnie ze wszystkimi wymogami ogólnymi i szczegółowymi, a wskazane w nim kwoty nie zawierają błędów rachunkowych,
- wstępnej głównego księgowego – nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem; do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji, a także, że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Podpis osoby upoważnionej na dowód skontrolowania dokumentu księgowego pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym oraz przez głównego księgowego powinien umożliwiać pewne zidentyfikowanie tej osoby. W praktyce jednostek stosuje się podpis:

- odręczny na dowodzie księgowym papierowym (także w postaci wydruku wizualizacji dokumentu elektronicznego),
- elektroniczny na dowodzie księgowym elektronicznym.

PRZYKŁAD 73

W art. 54 ust. 3 uofp jest mowa o podpisach pracownika właściwego rzeczowo i głównego księgowego składanych na dowodzie księgowym na potwierdzenie jego sprawdzenia. Jednostka dotychczas stosowała odręczne podpisy na dowodach papierowych. Obecnie zamierza przejść na elektroniczny obieg dokumentów (EOD) i w związku z tym pojawiły się wątpliwości dotyczące sposobu zamieszczania podpisu. Czy w świetle art. 54 ust. 3 uofp można stosować EOD, skoro wymagany jest podpis? Czy konieczne jest drukowanie dokumentów i podpisywanie ich odręcznie? Czy dopuszczalne jest stosowanie podpisu elektronicznego, a jeżeli tak – czy powinien to być podpis elektroniczny zwykły czy kwalifikowany?

Tak, art. 54 ust. 3 uofp nie wyklucza stosowania elektronicznego obiegu dokumentów (EOD). Sposób potwierdzania wykonania kontroli dowodów księgowych powinien określić kierownik jednostki w instrukcji. Dowody księgowe elektroniczne należy podpisywać podpisem elektronicznym zwykłym. Można też je drukować i podpisywać odręcznie.

W czasie gdy ustalano brzmienie art. 54 ust. 3 uofp, w jednostkach dominował tradycyjny (papierowy) obieg dowodów księgowych. W tym obiegu podpis składano odręcznie w formie podpisu:

1) skróconego (parafki),
2) pełnego – z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego,
3) na pieczęciach imiennych (parafka na pieczęci zawierającej imię, nazwisko i stanowisko służbowe).

eprasa.pl 0703edbe00

Wyboru jednej z trzech podanych opcji dokonywał kierownik jednostki, a odpowiednie postanowienia zawierał w dokumentacji wewnętrznej jednostki (w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych).

Obecnie, wraz z postępującą informatyzacją procesów księgowych, w tym związanych z obiegiem dowodów księgowych, w jednostkach coraz częściej stosuje się dowody księgowe w postaci elektronicznej. W praktyce spotyka się dwa rozwiązania:

1) pełny elektroniczny obieg dowodów księgowych – od ich wystawienia do archiwizacji,
2) model mieszany, w którym dowody są wystawianie elektronicznie, ale następnie drukowane i w formie papierowej przekazywane na ścieżce obiegu dowodów.

Oba te sposoby są dopuszczalne. Zasady postępowania z dowodami księgowymi w tych obiegach są opisane w rozporządzeniu w sprawie instrukcji kancelaryjnej.

W sytuacji gdy jednostka sporządza dowody w formie elektronicznej (a także takie dowody obce otrzymuje od kontrahentów albo odbiera z KSeF), a następnie je drukuje, podpisy potwierdzające przeprowadzenie kontroli na ścieżce obiegu składa się odręcznie na wydrukowanych dowodach papierowych. Dowody elektroniczne są w niezmienionej formie przechowywane w składzie dowodów elektronicznych. Natomiast w księgowości przechowuje się dowody wydrukowane.

Natomiast jeśli w jednostce funkcjonuje obieg dowodów księgowych w formie elektronicznej, dowody są podpisywane w formie elektronicznej. W przypadku dowodów obcych podpisy osób wykonujących kontrolę są najczęściej składane na specjalnym formularzu elektronicznym generowanym przez system EOD dla każdego dowodu i trwale z nim powiązanym. Wynika to z tego, że treść dowodów obcych nie może być w żaden sposób zmieniana lub uzupełniana przez odbiorców. Natomiast w przypadku dowodów własnych podpisy mogą być zamieszczane na dowodzie w specjalnie przeznaczonych do tego rubrykach albo na osobnym formularzu generowanym przez oprogramowanie. Tu stosuje się rozwiązanie przewidziane w oprogramowaniu funkcjonującym w jednostce.

Jeśli chodzi o **podpis elektroniczny**, polega on na dołączeniu lub logicznym powiązaniu danych identyfikujących imię, nazwisko i stanowisko osoby dokonującej odpowiedniej czynności w systemie EZD do akceptowanej lub dekretowanej treści wraz z określeniem daty wykonywania tej czynności (§ 12 rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej). Podpis składa się w systemie informatycznym przez wykonanie komendy „podpisz dokument". Przed wykonaniem tej czynności oprogramowanie EZD/EOD powinno wymagać uwierzytelnienia osoby składającej podpis. Może być to hasło, klucz cyfrowy lub inny mechanizm autoryzacji. Ważne jest, aby nie mogła wydać komendy osoba, która nie jest uprawniona do wykonania kontroli dowodu księgowego.

Procedury obiegu i kontroli dowodów księgowych mają charakter wewnętrzny i są ustalane w każdej jednostce organizacyjnej odrębnie. Nie stosuje się do nich przepisów odnoszących się do podpisu zaufanego, podpisu kwalifikowanego ani pieczęci

eprasa.pl 0703edbe00

elektronicznej (art. 1 ust. 2 ustawy z 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej: „przepisów ustawy nie stosuje się do identyfikacji elektronicznej wyłącznie w zamkniętych systemach wynikających z przepisów prawa"). Stąd w tym przypadku nie jest wymagany ani podpis zaufany, ani podpis kwalifikowany.

PRZYKŁAD 74

Zgodnie z przepisami dowody księgowe muszą być podpisane przez pracowników odpowiedzialnych za ich sporządzenie, wykonanie kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej, a także kontroli wstępnej przez głównego księgowego i zatwierdzenia przez kierownika jednostki. W jaki sposób taki podpis powinien być składany na dowodach elektronicznych? Czy wystarczające jest automatyczne naniesienie imienia i nazwiska, czy też konieczne jest odwzorowanie podpisu odręcznego danej osoby?

Dowody księgowe w kolejnych punktach zatrzymania na ścieżce obiegu **powinny być podpisane zwykłym podpisem elektronicznym**.

Opatrzenie dowodu podpisem elektronicznym polega na dołączeniu lub logicznym powiązaniu danych identyfikujących imię, nazwisko i stanowisko osoby dokonującej odpowiedniej czynności w systemie EZD do akceptowanej lub dekretowanej treści wraz z określeniem daty wykonywania tej czynności (§ 12 rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej). Przepis ten dotyczy tzw. czynności kancelaryjnych i może być stosowany przy przetwarzaniu dowodów księgowych. Na podglądzie na monitorze komputerowym dowodu księgowego (pozycja: „dowód sporządził") lub formularza kontroli dowodu (pozycje: „sprawdził", „zatwierdził") podpis jest wizualizowany jako napisane drukiem imię, nazwisko i stanowisko służbowe. Dostawcy oprogramowania EZD lub EOD oferują także opcję opatrywania dowodów księgowych wystawionych przez jednostkę (pozycja „dowód sporządził") wizualizacją odręcznego podpisu osoby upoważnionej. Nie jest to jednak wymagane.

Przy stosowaniu podpisu elektronicznego istotne jest, aby oprogramowanie EZD (EOD) zapewniało, że imię, nazwisko oraz stanowisko służbowe powiązane z dowodem lub formularzem jego kontroli jednoznacznie wskazują osobę, która faktycznie wykonała daną czynność. Stosowane procedury i zabezpieczenia powinny wykluczać możliwość użycia imiennego podpisu elektronicznego przez osobę nieupoważnioną.

Podpis złożony na papierowym dowodzie odręcznie musi być zgodny z wzorem podpisu złożonym w karcie wzorów podpisów osób upoważnionych do sprawdzania i zatwierdzania dokumentów księgowych. Każdy kolejny pracownik na ścieżce obiegu dowodów księgowych, w tym główny księgowy podczas przeprowadzania wstępnej kontroli dowodów księgowych, kierownik jednostki podczas zatwierdzania operacji gospodarczej lub finansowej, a także pracownik, który wykonuje czynności związane z wypłatą gotówki lub obciążeniem rachunków bankowych jednostki (kasjer, wystawca poleceń przelewu, wystawca czeków rozrachunkowych), powinien sprawdzić,

eprasa.pl 0703edbe00

czy dowód źródłowy, na podstawie którego mają być wykonane operacje pieniężne, został skontrolowany przez upoważnione osoby. **Nie wolno dokonać wypłaty (przelewu) środków w sytuacji, gdy na dowodzie:**

- brakuje podpisów potwierdzających przeprowadzenie kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz wstępnej głównego księgowego,
- podpis został złożony, ale przez osobę niewłaściwą albo w sposób uniemożliwiający jednoznaczną identyfikację osoby, która go złożyła, w szczególności poprzez porównanie z kartą wzorów podpisów.

Dowody z takimi błędami należy zatrzymać, a sprawę zgłosić do bezpośredniego przełożonego (najczęściej jest to główny księgowy, w razie jego nieobecności – kierownik jednostki).

W EOD sam system powinien uniemożliwiać złożenie podpisu przez osobę nieupoważnioną albo przesłanie do kolejnego punktu zatrzymania dowodu niepodpisanego.

Datę wykonania kontroli zamieszcza się na dowodach księgowych po to, aby można było skontrolować:

- czy zachowano kolejność punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodu,
- kto oraz przez jaki okres przetrzymał dowód w danym punkcie zatrzymania.

Jest to konieczne nie tylko dla oceny sprawności obiegu dowodów księgowych w jednostce, lecz także dla umożliwienia weryfikacji prawidłowego wywiązywania się z obowiązków przez poszczególne komórki organizacyjne oraz osoby zobowiązane do opracowania i kontroli dokumentów, a także do wykonywania i rejestrowania wynikających z nich operacji. Z tego względu na dowodach należy zamieszczać faktyczne daty wykonania poszczególnych czynności, z podaniem dnia, miesiąca i roku.

PRZYKŁAD 75 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Do księgowości wpłynęła nota księgowa odsetkowa nieoznaczona datą wpływu do jednostki, z adnotacją: „płatna w ciągu 14 dni od daty doręczenia". Jak w takiej sytuacji ustalić termin płatności?

Jeśli nota księgowa nie została oznaczona datą wpływu do jednostki, nie można ustalić terminu płatności określonego przez wystawcę jako „14 dni od daty doręczenia". W pierwszej kolejności należy więc ustalić i nanieść na dokumencie faktyczną datę wpływu do jednostki, ponieważ to ona stanowi punkt odniesienia do obliczenia 14-dniowego terminu płatności.

W opisanej sytuacji:

- pracownik księgowości powinien zamieścić na nocie datę wpływu do księgowości oraz zgłosić nieprawidłowość do głównego księgowego,
- główny księgowy powinien zawnioskować do kierownika jednostki o zobowiązanie pracowników sekretariatu do zamieszczania dat wpływu na obcych dowodach księgowych (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp).

eprasa.pl 0703edbe00

Brak dat utrudnia prawidłowe prowadzenie gospodarki finansowej, w szczególności ustalenie terminu płatności zobowiązań.

Niezależnie od tego, zobowiązanie wynikające z noty powinno zostać niezwłocznie uregulowane.

Zamieszczanie na dokumentach wydatkowych obcych dat ich wpływu do jednostki lub na dowodach własnych dat ich wystawienia, dat wykonania kontroli pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym oraz kontroli wstępnej przez głównego księgowego, daty autoryzacji przez kierownika jednostki i daty wykonania operacji pozwala np. na wskazanie osób winnych opóźnienia w dokonaniu płatności. Na tej podstawie ustala się okoliczności konieczne do pociągnięcia poszczególnych osób do odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków pracowniczych, w tym karnej, odszkodowawczej czy z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

PRZYKŁAD 76 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Główna księgowa poleciła pracownikowi merytorycznemu zapłatę odsetek za opóźnienie w uregulowaniu faktury za roboty budowlane, ponieważ przetrzymał fakturę przez 12 dni, podczas gdy powinien przekazać ją do komórki księgowości po trzech dniach roboczych od otrzymania z sekretariatu. W rezultacie jednostka zapłaciła odsetki w wysokości 4506,85 za 18 dni opóźnienia. Czy pracownik może odwołać się od tej decyzji i na jakie okoliczności łagodzące może się powołać?

Tak, pracownik może kwestionować zasadność obciążenia go kosztami odsetek, jeżeli nie zostało wykazane jego zawinienie w powstaniu opóźnienia. Obciążenie go kosztami wymaga wykazania jego winy oraz związku między przetrzymaniem faktury a powstaniem szkody. W odwołaniu może powołać się w szczególności na brak jednoznacznych uregulowań dotyczących terminów obiegu dokumentu, organizację pracy w jednostce oraz ewentualny udział innych punktów zatrzymania w powstaniu opóźnienia.

O odpowiedzialności materialnej pracownika za szkody w mieniu jednostki **rozstrzyga pracodawca na zasadzie winy.** To pracodawca musi udowodnić pracownikowi, czy jego działanie było zawinie i w jakim zakresie. To także pracodawca decyduje o wysokości odszkodowania.

Pracownik może odpowiadać za szkody w mieniu jednostki na zasadach określonych w art. 114–122 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (dalej: k.p.). Zgodnie z nimi pracownik odpowiada za szkodę wyrządzoną w mieniu pracodawcy w granicach rzeczywistej straty na skutek zawinionego niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych. Pracownik nie ponosi odpowiedzialności za szkodę w takim zakresie, w jakim pracodawca lub inna osoba przyczyniły się do jej powstania albo zwiększenia. Okoliczności uzasadniające odpowiedzialność pracownika oraz wysokość powstałej szkody musi wykazać pracodawca. Musi przy

eprasa.pl 0703edbe00

tym powołać się na dowody, w tym zapisy w dokumentach, wyjaśnienia pracownika, a także zeznania innych osób.

Główny księgowy nie jest pracodawcą w rozumieniu przepisów k.p. Jest nim wyłącznie kierownik jednostki albo inny pracownik jednostki, jeśli otrzyma stosowne upoważnienie od kierownika jednostki. Główny księgowy może jedynie zainicjować postępowanie mające na celu ustalenie osoby winnej zaniedbania oraz wysokości ewentualnego odszkodowania. W tym celu powinien zgłosić kierownikowi jednostki, że:

- doszło do 18-dniowego opóźnienia w opłaceniu zobowiązania jednostki, wskutek czego jednostka poniosła koszt odsetek w wysokości 4506,85 zł,
- konieczne jest ustalenie, kto jest odpowiedzialny za powstanie opóźnienia i w jakim zakresie,
- zasadne jest rozważenie wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym wobec osoby winnej, aby zminimalizować straty jednostki.

Na wstępie kierownik jednostki powinien na podstawie adnotacji na fakturze na temat dat wykonania poszczególnych czynności na ścieżce obiegu dowodu ustalić, którzy pracownicy przetrzymali fakturę i o ile dni. Nie można tu za całość opóźnienia obwinić pracownika merytorycznego, bo wyraźnie widać, że opóźnienie wyniosło 18 dni, a pracownik przetrzymał fakturę tylko przez 12 dni ponad ustalony termin – wynoszący w jego punkcie zatrzymania trzy dni. Sześć dni opóźnienia powstało więc w innym punkcie zatrzymania – za co powinien odpowiadać inny pracownik, jeśli było to przez niego zawinione.

Po ustaleniu liczby dni w poszczególnych punktach zatrzymania kierownik jednostki musi ustalić, czy do przetrzymania dowodu ponad terminy ustalone w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych doszło w sposób zawiniony przez pracowników, którzy nie wykonali lub wykonali nienależycie obowiązki służbowe.

Po pierwsze, aby przypisać winę, trzeba wykazać, że danemu pracownikowi powierzono obowiązki w określonym zakresie. Trzeba wskazać wyraźny zapis regulaminu organizacyjnego, instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych lub zakresu czynności, na podstawie których w czasie, gdy doszło do opóźnienia był zobowiązany do wykonania kontroli merytorycznej faktury w ciągu trzech dni roboczych. Jeśli:

- pracownikowi nie przypisano skutecznie tych obowiązków albo
- obowiązki przypisano innemu pracownikowi niż faktycznie sprawdził i zatwierdził dowód,

to nie można przypisać winy temu pracownikowi, który zatwierdził z opóźnieniem fakturę. Za nieprawidłowość odpowiada:

- kierownik jednostki – za zaniedbanie obowiązków z zakresu kontroli zarządczej, w szczególności gdy nie przypisał obowiązków albo przypisał je w sposób nieskuteczny, albo

eprasa.pl 0703edbe00

- pracownik, któremu przypisano określone obowiązki, ale ich nie wykonywał lub wykonywał je nierzetelnie.

Jeżeli pracownik, który zatwierdził po terminie fakturę, miał przypisane obowiązki w tym zakresie, należy ustalić, czy działał w sposób zawiniony. Wina może mieć charakter nieumyślny (np. niedbalstwo – pracownik wiedział, że faktura oczekuje na rozpatrzenie, lecz odkładał jej kontrolę z dnia na dzień, bo była to mozolna praca, której nie lubił wykonywać) albo umyślny (np. celowo przetrzymał fakturę – z powodu napiętych relacji służbowych z kierownikiem jednostki).

Nie można mówić o winie pracownika merytorycznego, jeśli np.:

- faktura trafiła na skutek pomyłki w segregacji dokumentów wpływających w sekretariacie do niewłaściwej komórki organizacyjnej – za okres jej pozostawania w sekretariacie i w niewłaściwej komórce organizacyjnej odpowiadają inni pracownicy,
- pracownik merytoryczny w czasie, gdy miał sprawdzać fakturę był nieobecny w pracy (urlop, zwolnienie lekarskie, wyjazd służbowy), a kierownik jednostki nie wyznaczył zastępstwa – za okres nieobecności opowiada kierownik jednostki,
- przełożony pracownika merytorycznego zatrzymał fakturę, aby ją dokładnie sprawdzić – za czas przetrzymywania dokumentu odpowiada przełożony.

Po ustaleniu dokładnie, który pracownik i za ile dni opóźnienia w płatności odpowiada w sposób zawiniony, trzeba obliczyć (proporcjonalnie), ile odsetek jednostka opłaciła w związku z zaniedbaniem danego pracownika. Jeśli przyjmiemy, że pracownik merytoryczny zawinił opóźnieniu wynoszącemu 12 dni, a pracownik komórki księgowości odpowiedzialny za kontrolę formalno-rachunkową za 6 dni, to rozmiar szkody przypadający na pracownika:

- merytorycznego – wyniesie 3004,57 zł (4506,85 zł : 18 dni × 12 dni),
- księgowości – wyniesie 1502,28 zł (4506,85 zł : 18 dni × 6 dni).

Pracodawca może dochodzić odszkodowania w pełnej wysokości szkody albo w wysokości niższej, jeżeli naprawienie szkody następuje na podstawie ugody zawartej między pracodawcą i pracownikiem, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy, a w szczególności stopnia winy pracownika oraz jego stosunku do obowiązków pracowniczych.

PRZYKŁAD 77

W jednostce główna księgowa jest jedynym pracownikiem księgowości. W czasie jej urlopu nie jest wykonywana kontrola formalno-rachunkowa i wstępna operacji gospodarczych i finansowych. Kierownik jednostki samodzielnie zatwierdza dowody do realizacji, a następnie poleca głównej księgowej uzupełnienie brakujących podpisów po powrocie do pracy – z datami wstecznymi. Czy takie polecenie jest wiążące?

Nie, takie polecenie jako niezgodne z prawem nie powinno być wykonane, ponieważ podpisy na dowodach księgowych muszą potwierdzać faktyczne wykonanie

eprasa.pl 0703edbe00

czynności w dacie ich dokonania. Uzupełnianie podpisów z datą wsteczną narusza rzetelność dokumentacji i zasady kontroli dowodów księgowych.

Co do zasady kontrola operacji gospodarczych i finansowych, wykonywana przez głównego księgowego na podstawie art. 54 ust. 3–6 uofp jest kontrolą wstępną, czyli musi być wykonana przed realizacją tych operacji. Uzupełnianie podpisów przez główną księgową bez wykonania samej kontroli i na dodatek ze wstecznymi datami, może narazić ją na poważne kłopoty, jeśli te podpisy umieści na dowodach potwierdzających wykonanie operacji niezgodnych z prawem. Może to być odpowiedzialność:

- karna – jeśli podczas nieobecności głównej księgowej dojdzie do nadużyć,
- za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b ustawy o dyscyplinie finansów publicznych – jeśli w czasie jej nieobecności dojdzie do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki albo zaciągnięcia zobowiązania niemieszczącego się w tym planie.

Podpis na dowodach będzie świadczył, że co najmniej wiedziała o nieprawidłowościach – jeśli sprawdziła dowody i je podpisała albo powinna była wiedzieć, bo miała obowiązek sprawdzić dowody przed podpisaniem. Trudno jej będzie udowodnić, że dowody podpisała z datą wsteczną. Zamieszczona data wsteczna będzie wskazywała, że podpisała dowody zanim poszła na urlop.

W opisanej sytuacji dowody zatwierdzone przez kierownika jednostki pod nieobecność głównej księgowej powinny pozostać przez nią niepodpisane. Ostatecznie to kierownik jednostki odpowiada za całość gospodarki finansowej tej jednostki (art. 53 ust. 1 uofp). To on powinien zadbać o takie zatrudnienie w jednostce i podział kluczowych obowiązków, aby w czasie nieobecności głównej księgowej był pracownik, który będzie wykonywał kontrolę wstępną operacji gospodarczych i finansowych. W braku takiej osoby, to kierownik jednoosobowo będzie odpowiadał za ewentualne nieprawidłowości.

Podane zasady potwierdzania faktu wykonania kontroli stosuje się zarówno w jednostkach prowadzących księgowość we własnym zakresie, jak i w jednostkach objętych wspólną obsługą (CUW).

5.3.6. Piąty punkt zatrzymania – zatwierdzenie operacji gospodarczej do realizacji przez kierownika jednostki

Piąty punkt zatrzymania w obiegu dowodów księgowych stanowi etap ostatecznej akceptacji operacji gospodarczej i finansowej. Po wykonaniu kontroli wstępnej głównego księgowego dowód księgowy jest przekazywany do zatwierdzenia przez kierownika jednostki albo osobę przez niego upoważnioną. Na tym etapie następuje decyzja o realizacji operacji i uruchomieniu środków finansowych.

Kierownik jednostki ma niezbywalną kompetencję do decydowania o gospodarce finansowej jednostki (art. 53 ust. 1 uofp). Przepisy nie wskazują, w jaki sposób ma nastąpić

eprasa.pl 0703edbe00

to zatwierdzenie. Zwyczajowo przy tradycyjnym (papierowym) obiegu dowodów księgowych zatwierdzenie polega na złożeniu podpisu na dowodzie księgowym w wyznaczonym miejscu (przy adnotacji „Zatwierdzam") wraz z podaniem daty wykonania tej czynności. Przy obiegu dowodów w postaci elektronicznej składa się zwykły podpis elektroniczny (zob. odpowiednio **ppkt 5.3.5**).

PRZYKŁAD 78

Kierownik jednostki dysponuje zestawem do składania podpisu kwalifikowanego. Przy jego użyciu podpisuje np. umowy z kontrahentami. Czy w związku z tym ma obowiązek stosowania tego samego zestawu również do zatwierdzania dowodów księgowych do wypłaty?

Nie, kierownik jednostki nie ma obowiązku używania podpisu kwalifikowanego do zatwierdzania dowodów księgowych. Sposób zatwierdzania dowodów powinien wynikać z przyjętej w jednostce instrukcji obiegu dowodów księgowych.

Zawarcie umowy cywilnoprawnej z kontrahentem wymaga złożenia oświadczenia woli przez dwie strony (nabywcę i sprzedawcę). Dla celów dowodowych umowę taką zawiera się w formie pisemnej (art. 74 i art. 535 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; dalej: k.c.). Forma pisemna wymaga zamieszczenia podpisu odręcznego na dowodzie papierowym. Jeśli jednak umowa jest sporządzona w formie elektronicznej, jej podpisanie musi nastąpić przez opatrzenie kwalifikowanym podpisem elektronicznym (art. 78[1] k.c.). Oświadczenie woli złożone w formie elektronicznej jest równoważne z oświadczeniem woli złożonym w formie pisemnej.

Podane przepisy stosuje się jednak wyłącznie do składania oświadczeń woli w rozumieniu prawa cywilnego. Podpisanie się kierownika jednostki na dowodzie księgowym w celu zatwierdzenia do realizacji operacji gospodarczej lub finansowej nie jest złożeniem oświadczenia woli. Nie jest ono skierowane do innej osoby i nie kształtuje żadnego stosunku prawnego. Jest to czysto techniczna czynność wykonywana na potrzeby procedur wewnętrznych jednostki w ramach kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej. Stąd do tego zatwierdzenia nie stosuje się przepisów Kodeksu cywilnego o formie elektronicznej oświadczenia woli.

Kwestie związane z wykonywaniem czynności technicznych tego rodzaju powinien uregulować kierownik jednostki w przepisach wewnętrznych (instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych). Do zatwierdzenia do realizacji operacji gospodarczych i finansowych wystarczy zwykły podpis elektroniczny.

Zanim kierownik jednostki zatwierdzi dowód księgowy do realizacji, powinien zapoznać się z jego treścią oraz wszystkimi adnotacjami i podpisami złożonymi w ramach kontroli dokumentu (merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz wstępnej głównego księgowego). Jeśli cokolwiek budzi jego wątpliwości, powinien wezwać właściwych pracowników do złożenia wyjaśnień oraz przedłożenia odpowiednich dokumentów.

Obowiązek ten nie został wprost określony w przepisach – jak to jest w przypadku głównego księgowego (zob. art. 54 ust. 7 pkt 1 uofp). Wynika on jednak z ogólnej dyspozycji

eprasa.pl 0703edbe00

art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp, zgodnie z którą kierownik jednostki odpowiada za ustalenie i zapewnienie przestrzegania procedur kontroli zarządczej I stopnia w jednostce, w tym procedur w obszarze gospodarki finansowej.

W praktyce uzasadnione wątpliwości kierownika jednostki powinny pojawiać się w szczególności w sytuacjach wskazujących na braki lub nieprawidłowości w dowodach księgowych, które utrudniają ocenę prawidłowości operacji gospodarczej (zob. **ramka**).

Przesłanki uzasadnionych wątpliwości co do prawidłowości dowodów księgowych

1. Na dowodzie księgowym w ogóle nie ma opisu merytorycznego, a jego brak nie pozwala na ocenę prawidłowości operacji.
2. Dowód księgowy zawiera niekompletny opis merytoryczny, w szczególności gdy brakuje:
   - dokładnego wskazania, z jakiej podziałki klasyfikacji budżetowej (lub z jakich środków) powinny być pokryte wydatki/koszty,
   - stwierdzenia, że usługa (dostawa) została zlecona z zachowaniem odpowiednich przepisów dotyczących zamówień publicznych,
   - stwierdzenia, że usługa (dostawa) została faktycznie wykonana,
   - stwierdzenia, że usługa (dostawa) została wykonana zgodnie z umową (z przywołaniem jej numeru, daty zawarcia, przedmiotu oraz osoby, która ją zawarła),
   - potwierdzenia czytelnym podpisem pracownika, że zakupione składniki aktywów trwałych (obrotowych) przyjął do użytkowania (magazynu) wraz ze wskazaniem miejsca użytkowania (magazynowania).
3. Dowód księgowy nie zawiera podpisów na przeprowadzenie kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej wraz z datami ich wykonania albo zawiera podpisy, ale są to podpisy osób nieupoważnionych do tego.
4. Dowód księgowy nie zawiera podpisu głównego księgowego na potwierdzenie przeprowadzenia kontroli wstępnej operacji gospodarczej lub finansowej wraz z datą wykonania tej czynności albo zawiera podpis, ale złożony przez osobę nieupoważnioną.

Wszystkie wątpliwości trzeba wyjaśnić przed zatwierdzeniem dowodu do wypłaty. Ewentualne błędy należy usunąć, a braki uzupełnić. Należy też wyjaśnić przyczyny wykrytych nieprawidłowości, ponieważ poza tym, że świadczą one o nieprawidłowym funkcjonowaniu kontroli zarządczej, mogą też być próbą ukrycia nadużyć.

Jeśli kierownik jednostki zatwierdza dowody księgowe, które potwierdzają zaciągnięcie zobowiązań (w rozumieniu przepisów o rachunkowości, gdzie zobowiązanie powstaje z chwilą doręczenia jednostce dowodu obcego – faktury, rachunku, noty księgowej lub wystawienia dowodu własnego, np. listy płac, rachunku kosztów podróży służbowej), jego **podpis złożony na dowodzie w pozycji „Zatwierdzam" stanowi dyspozycję środkami publicznymi.**

Kierownik jednostki z chwilą podpisania dowodu podejmuje decyzję o wydatkowaniu środków publicznych ujętych w planie finansowym jednostki na konkretny cel (spłatę zobowiązania). Jego podpis na dowodzie będzie stanowił ewentualny dowód w sprawie

eprasa.pl 0703edbe00

o postępowanie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegające na wydatkowaniu środków publicznych niezgodnie z przepisami lub z naruszeniem limitów przewidzianych w planie finansowym.

W przypadku jednostek obsługiwanych przez samorządowe CUW za zatwierdzenie dyspozycji środkami pieniężnymi odpowiadają kierownicy tych jednostek (art. 10c ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, art. 6c ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym i art. 8e ust. 1 ustawy o samorządzie województwa). Kompetencje w tym zakresie nie przechodzą na kierownika jednostki obsługującej (CUW).

5.3.7. Szósty punkt zatrzymania – komórka księgowości

Szósty punkt zatrzymania w obiegu dowodów księgowych jest zlokalizowany w komórce księgowości i stanowi końcowy etap ich obsługi przed archiwizacją. **Komórka księgowości wykonuje na tym etapie czynności związane z realizacją dyspozycji środkami pieniężnymi oraz ujmowaniem operacji w księgach rachunkowych w układzie systematycznym i chronologicznym**. Zakres tych czynności wynika przede wszystkim z przyjętych w jednostce zasad i utrwalonej praktyki w rachunkowości.

W przypadku gdy jednostka jest objęta wspólną obsługą w zakresie wykonywania obowiązków z obszaru rachunkowości, obowiązki przypisane do tego punktu zatrzymania wykonuje komórka księgowości zlokalizowana w jednostce obsługującej (CUW).

5.3.7.1. Wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi

Jeśli operacja gospodarcza lub finansowa wymaga wykonania rozliczeń bezgotówkowych lub gotówkowych, za ich wykonanie odpowiada główny księgowy (art. 54 ust. 1 pkt 1 uofp). Może to być odpowiedzialność bezpośrednia (np. gdy ma on upoważnienie do składania przelewów w bankowości elektronicznej) lub pośrednia z tytułu nadzoru (np. gdy nadzoruje czynności kasowe). Określone obowiązki w tym zakresie można więc delegować na innych pracowników księgowości (np. kasjera czy księgowego).

Realizacja rozliczeń bezgotówkowych głównie polega na złożeniu w banku wykonującym obsługę bankowa jednostki poleceń realizacji przelewów. W tym celu:

- do każdego dowodu księgowego zatwierdzonego przez kierownika jednostki wyznaczony pracownik komórki księgowości wystawia polecenie przelewu,
- kierownik jednostki i główny księgowy zatwierdzają polecenia przelewu po sprawdzeniu, czy kwota, jej odbiorca i jego rachunek bankowy wpisany do polecenia przelewu zgadza się z danymi podanymi w dowodzie księgowym źródłowym,
- zatwierdzone polecenia przelewu są składane w banku,
- bank realizuje polecenia przelewu do wysokości środków zgromadzonych na odpowiednim rachunku bankowym jednostki,
- po otrzymaniu wyciągu bankowego główny księgowy (lub inny wyznaczony pracownik) ponownie sprawdza w ramach kontroli następczej, czy przelew został zlecony do właściwego podmiotu, w oznaczonej kwocie, z właściwego rachunku bankowego jednostki na rachunek odbiorcy.

eprasa.pl 0703edbe00

Procedura jest taka sama niezależnie od tego, czy odbywa się w sposób tradycyjny czy elektroniczny.

Obsługą rozliczeń gotówkowych zajmuje się kasjer jednostki. Dowody zatwierdzone do realizacji przez kierownika jednostki są przekazywane do kasy. Następnie kasjer wypłaca środki do rąk osoby upoważnionej do ich odbioru. Przed wypłatą gotówki kasjer ma obowiązek sprawdzić:

- czy dowód księgowy, który otrzymał do realizacji, jest zatwierdzony do stosowania w jednostce oraz czy zawiera wszystkie wymagane podpisy, złożone przez osoby upoważnione (zgodnie z kartą wzorów podpisów) – w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości kasjer zatrzymuje dowód i zgłasza sprawę bezpośredniemu przełożonemu lub kierownikowi jednostki,
- czy wypłata następuje na rzecz osoby upoważnionej do odbioru należności.

Fakt dokonania wypłaty kasjer potwierdza podpisem osoby odbierającej gotówkę oraz własnym podpisem. Zrealizowane dowody wypłat są niezwłocznie ujmowane w raporcie kasowym.

Procedura obowiązuje niezależnie od tego, czy operacje realizowane są w sposób tradycyjny, czy elektroniczny.

Po dokonaniu operacji bezgotówkowych i gotówkowych dowody je potwierdzające przekazuje się do ujęcia w księgach rachunkowych.

5.3.7.2. Czynności związane z kwalifikacją dowodów księgowych do ujęcia w księgach rachunkowych

Dowody księgowe po zrealizowaniu operacji gospodarczych, które dokumentują, podlegają w obiegu tradycyjnym (w postaci papierowej) kolejno:

1) segregacji,

2) kontroli następczej,

3) dekretacji.

W ramach segregacji z ogółu dokumentacji księgowej wyodrębnia się dowody podlegające księgowaniu i dzieli się je na zbiory według grup rodzajowych – dostosowanych do podziału prac w komórce księgowości.

Dowody księgowe można segregować według:

- prowadzonych urządzeń księgowych (np. dokumenty grupuje się według stosowanego w jednostce podziału na dzienniki częściowe) albo
- zbiorów dokumentów (np. kasowe, bankowe, magazynowe).

Wydziela się także grupy dowodów źródłowych, dokumentujących operacje masowe tego samego rodzaju wykonane w tym samym dniu, które będą wprowadzane do ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów zbiorczych.

Dowody księgowe należy następnie uporządkować **chronologicznie** (dzień po dniu w ramach danego miesiąca). Segregacja chronologiczna dowodów jest konieczna,

eprasa.pl 0703edbe00

ponieważ dowody księgowe spływają z komórek merytorycznych do komórki księgowości bez zachowania chronologii.

PRZYKŁAD 79

Dnia 18 maja 2026 r. do komórki księgowości mogą spłynąć następujące dowody:

- wyciąg bankowy do rachunku bieżącego jednostki z 15 maja (z piątku),
- faktura własna za sprzedaż usług, wystawiona za kwiecień 15 maja,
- faktura własna za wynajem lokalu jednostki na organizację imprezy okolicznościowej w dniach 16–17 maja, wystawiona 18 maja,
- dowód wewnętrzny własny LT – „Likwidacja środka trwałego", potwierdzający likwidację księgową zespołu komputerowego z dniem 10 maja, sporządzony 14 maja.

Po ułożeniu dowodów księgowych chronologicznie należy sprawdzić **kompletność zbiorów za dany dzień, tydzień i miesiąc w danym roku obrotowym**, zgodnie z zasadą periodyzacji. Za wykonanie tych czynności odpowiadają wyznaczeni pracownicy księgowości, prowadzący odpowiednie urządzenia księgowe, w których ujmuje się dany rodzaj dowodów.

Posegregowane dowody księgowe trzeba następnie **poddać kontroli następczej *(ex post)***. W ramach tej kontroli należy zwrócić szczególną uwagę na kompletność dokumentacji, prawidłowość jej opisania oraz potwierdzenie wykonania wszystkich wymaganych etapów kontroli i zatwierdzenia operacji (zob. **ramka**).

Zakres kontroli następczej *(ex post)* dowodów księgowych

1. Czy poszczególne egzemplarze dowodów są kompletne (czy są wszystkie strony dowodu głównego i wszystkie wymienione w nim załączniki), a ich poszczególne strony/załączniki są ułożone we właściwej kolejności?
2. Czy zawierają opis merytoryczny?
3. Czy są podpisane przez właściwe osoby na dowód przeprowadzenia ich kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej oraz wstępnej wykonywanej przez głównego księgowego, z podaniem dat wykonania tej kontroli?
4. Czy są podpisane przez kierownika jednostki lub upoważnioną przez niego osobę na dowód ich zatwierdzenia?

W razie stwierdzenia braków lub innych nieprawidłowości dowód księgowy należy zwrócić do odpowiedniego punktu zatrzymania (na ścieżce obiegu). Tam powinno nastąpić ich uzupełnienie lub korekta (jeśli nie jest to zakazane przez przepisy).

Kontrolę następczą wykonują wyznaczeni pracownicy księgowości. Jeśli stwierdzą błędy, muszą o nich poinformować głównego księgowego, ponieważ świadczy to o lukach w kontroli zarządczej. Ten z kolei, po ustaleniu przyczyn wystąpienia błędów, powinien o wszystkim poinformować kierownika jednostki.

eprasa.pl 0703edbe00

Dowody poprawne **kwalifikuje się do ujęcia w księgach rachunkowych**. Należy zamieścić na nich **dekretację**, czyli wskazać sposób, w jaki zostaną zapisane w odpowiedniej ewidencji (art. 21 ust. 1 pkt 6 uor). Dekretacja polega na zamieszczeniu na dowodzie księgowym informacji umożliwiających prawidłowe ujęcie operacji w księgach rachunkowych, z uwzględnieniem zasad ewidencji oraz klasyfikacji stosowanej w jednostce (zob. **ramka**).

Zakres dekretacji dowodów księgowych

1. Numer identyfikacyjny.
2. Konta księgi głównej, na których ma być ujęta operacja gospodarcza opisana w dowodzie księgowym oraz właściwe strony tych kont Wn i Ma (zgodnie z zasadą podwójnego zapisu).
3. Właściwa podziałka klasyfikacji budżetowej (tylko w przypadku jednostek zobowiązanych do stosowania klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów).
4. Sposób księgowania na kontach ewidencji pomocniczej (analitycznej, szczegółowej).
5. Okres sprawozdawczy, w którym ma być ujęta operacja gospodarcza (miesiąc i rok, w którym dowód ma być ujęty w księgach rachunkowych).
6. Podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Obowiązek dekretowania dowodów księgowych spoczywa na głównym księgowym lub innym pracowniku księgowości mającym odpowiednią wiedzę. Stosowana dekretacja musi być zgodna z zakładowym planem kont jednostki (w zakresie opisu treści ekonomicznej i zasad funkcjonowania poszczególnych kont księgi głównej).

Podana kolejność wykonania czynności w komórce księgowości może ulec zmianie, jeśli prowadzenie ksiąg rachunkowych jest skomputeryzowane. W zależności od opcji oferowanych przez oprogramowanie FK, możliwe jest automatyczne:

- porządkowanie chronologiczne dowodów księgowych w postaci elektronicznej wprowadzonych do systemu komputerowego ręcznie, skanerem lub przesłanych elektronicznie z innego miejsca,
- dekretowanie typowych operacji masowych,
- podpowiadanie sposobu dekretacji dla dowodów księgowych, gdzie pracownik albo zatwierdza propozycje systemową, albo ręcznie wprowadza inny dekret.

Jeśli dekretacja odbywa się w elektronicznym obiegu dowodów księgowych, podpis osoby dekretującej składa się w formie podpisu elektronicznego zwykłego (zob. odpowiednio **ppkt 5.3.5**).

Po zadekretowaniu dowody podlegają zaksięgowaniu, a następnie złożeniu we właściwej kolejności (chronologicznej, z zachowaniem podziału na okresy sprawozdawcze) w odpowiednich zbiorach dokumentów.

Dowody księgowe po zaksięgowaniu przechowuje się w komórce księgowości w uporządkowanych zbiorach do chwili trwałego zamknięcia ksiąg rachunkowych roku obrotowego. Potem powinny zostać przekazane do archiwum zakładowego, gdzie przechowuje się je lub niszczy (brakuje) zgodnie z odrębnymi przepisami.

eprasa.pl 0703edbe00

Nie dotyczy to faktur ustrukturyzowanych, które w oryginalnej postaci (elektronicznej) przez 10 lat są przechowywane w KSeF (art. 73a uor). Jednostka w swoich zbiorach dowodów księgowych ma wizualizacje faktur wystawionych lub odebranych z KSeF w postaci elektronicznej lub papierowej. Jeżeli 10-letni okres przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF upłynie przed upływem terminów przechowywania dokumentacji księgowej z art. 74 ust. 2 pkt 3, 4, 6 lub 8 uor, faktury ustrukturyzowane muszą być po ich usunięciu z KSeF przechowywane w jednostce na zasadach określonych rozporządzeniem w sprawie instrukcji kancelaryjnej.

Sprawdź:

1. *Czy dla każdego punktu zatrzymania wskazano w przepisach wewnętrznych rodzaj wykonywanych czynności i osobę imiennie odpowiedzialną za ich wykonanie, a także sposób potwierdzania ich wykonania?*
2. *Czy w obiegu elektronicznym dowodów księgowych (EZD lub EOD) dla każdej osoby upoważnionej do wykonania czynności w punktach zatrzymania są ustalone odpowiednie poziomy dostępu do dowodów księgowych?*
3. *Czy ustalono przynajmniej jednostopniowy system pełnienia zastępstw na wypadek nieobecności osób imiennie upoważnionych do przetwarzania dowodów księgowych na ścieżce obiegu?*
4. *Czy wskazano terminy przetwarzania dowodów księgowych na ścieżce obiegu w sposób zapewniający terminowe wprowadzanie zapisów do ewidencji księgowej i terminowe przeprowadzanie rozliczeń publicznoprawnych, cywilnoprawnych i pracowniczych?*
5. *Czy kierownik jednostki czuwa na bieżąco nad stosowaniem wprowadzonych uregulowań?*

6. Narzędzia techniczne wspierające obieg dowodów księgowych

Narzędzia techniczne wspierające obieg dowodów księgowych w postaci papierowej ukształtowały się na drodze długoletniej praktyki w rachunkowości. W trakcie elektronizacji procesów obiegu dowodów księgowych narzędzia te adaptuje się i wprowadza jako określone funkcje w oprogramowaniu EZD/EOD.

Z perspektywy pracy księgowego zastosowanie tych narzędzi przynosi wiele korzyści. Przede wszystkim **zwiększa się przejrzystość i uporządkowanie obiegu dokumentów**, ponieważ każdy etap (rejestracja, kontrola, dekretacja, zatwierdzenie) jest odwzorowany w systemie i jednoznacznie przypisany do konkretnej osoby. Ułatwia to bieżącą kontrolę obiegu dowodów księgowych oraz ogranicza ryzyko ich zagubienia lub nieprawidłowego przekazania. Dodatkową korzyścią jest możliwość szybkiego dostępu do dokumentów, ich historii oraz zapisów dotyczących wykonanych czynności, co wspiera zarówno bieżącą pracę, jak i czynności kontrolne oraz sprawozdawcze.

Jednocześnie należy uwzględnić także **ograniczenia wynikające z korzystania z narzędzi elektronicznych.** W praktyce księgowej pojawia się konieczność stałej znajomości procedur systemowych oraz zależność od prawidłowego działania oprogramowania.

eprasa.pl 0703edbe00

Ewentualne awarie systemu lub błędy konfiguracji mogą czasowo utrudniać realizację czynności księgowych. Dodatkowo istotne znaczenie ma prawidłowe nadanie uprawnień użytkownikom, ponieważ błędy w tym zakresie mogą wpływać na bezpieczeństwo danych oraz prawidłowość wykonywania kontroli dowodów księgowych.

Narzędzia techniczne w obszarze obiegu dowodów księgowych należy traktować jako rozwiązania wspierające pracę księgowego, które z jednej strony zwiększają efektywność i kontrolę procesów, a z drugiej – wymagają zachowania odpowiednich procedur organizacyjnych i bezpieczeństwa w systemie EZD/EOD.

6.1. Narzędzia techniczne wspierające tradycyjny (papierowy) obieg dowodów księgowych

Narzędzie techniczne wspierające tradycyjny obieg dowodów księgowych (w postaci papierowej) obejmują:

- rejestry pism przychodzących i wychodzących,
- rejestry upoważnień do kontroli i zatwierdzania dowodów księgowych,
- pieczęcie (potwierdzenie wpływu do jednostki, ułatwiające potwierdzenie faktu wykonania kontroli, ułatwiające dekretację),
- karty wzorów podpisów odręcznych osób upoważnionych do kontroli i zatwierdzania dowodów księgowych.

Rejestry pism przychodzących i wychodzących są prowadzone w ramach rejestrów ogółu dokumentacji wpływającej i wypływającej do/z jednostki na podstawie rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej. Przy obiegu tradycyjnym (papierowym) rejestry mogą być prowadzone w systemach komputerowych.

Pozostałe narzędzia techniczne nie są obligatoryjne – jednostki mogą je stosować na podstawie przepisów wewnętrznych, ale nie muszą.

Przy ustalaniu zestawu narzędzi technicznych wspierających tradycyjny obieg dowodów księgowych kierowcy jednostek mogą korzystać z przedstawionych **wzorów 5–8.**

Wzór 5. Imienne upoważnienie do kontroli dowodów księgowych

Nazwa i adres jednostki — Data sporządzenia ……. *(dzień, miesiąc, rok)*

……..

Upoważnienie nr …

Upoważniam *Pana/Panią* ……. *(imię, nazwisko, stanowisko służbowe)* do kontrolowania dowodów księgowych pod względem ……. *(merytorycznym, formalnym, rachunkowym – podać właściwe).*

Zapis alternatywny: Upoważniam *Pana/Panią* ……. *(imię, nazwisko, stanowisko służbowe)*, do wykonywania kontroli wstępnej dowodów księgowych z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp.

Upoważnienie dotyczy dowodów księgowych ……. *(podać rodzaj dowodów ewentualnie inne ograniczenia zakresu upoważnienia np. co do rodzaju czy kwot zobowiązań, do rodzaju dostaw lub usług, do rodzaju umów, do jakich zostały wystawione).*

eprasa.pl 0703edbe00

Upoważnienie jest ważne od ……. *(dzień, miesiąc, rok)* do czasu jego odwołania bądź do dnia ustania stosunku pracy.

Zapis alternatywny: Upoważnienie jest ważne od … *(dzień, miesiąc, rok)* do … *(dzień, miesiąc, rok).*

Data i podpis osoby udzielającej upoważnienia: ……

Data i podpis osoby przyjmującej upoważnienie: ……

Wzór 6. Rejestr upoważnień do kontroli dowodów księgowych

Nazwa i adres jednostki Data sporządzenia …….. *(dzień, miesiąc, rok)*

……

Rejestr upoważnień do kontroli dowodów księgowych

Lp.	Numer i data wystawienia upoważnienia	Osoba udzielająca upoważnienia[1)]	Osoba, której udzielono upoważnienia[2)]	Zakres upoważnienia[3)]	Okres obowiązywania upoważnienia[4}]

[1)] *Może być to tylko kierownik jednostki albo inna osoba mająca upoważnienie kierownika jednostki do jego zastępowania w czasie nieobecności.*

[2)] *Podać imię, nazwisko, stanowisko służbowe.*

[3)] *Podać zakres z upoważnienia.*

[4)] *Podać datę początkową i końcową. Przy upoważnieniach wydanych na czas nieoznaczony adnotację o dacie końcowej należy zamieścić po odwołaniu upoważnienia lub jego wygaśnięciu z innej przyczyny (np. wypowiedzenia umowy o pracę).*

Wzór 7. Karta wzorów podpisów osób upoważnionych do kontroli i zatwierdzania dowodów księgowych

Nazwa i adres jednostki Data sporządzenia ……. *(dzień, miesiąc, rok)*

……

Pracownicy upoważnieni do kontrolowania dowodów księgowych pod względem merytorycznym					
Imię i nazwisko	Stanowisko służbowe	Wzór pieczęci imiennej	Rodzaje dokumentów	Podpis pełny	Podpis skrócony (parafka)

eprasa.pl 0703edbe00

Pracownicy upoważnieni do kontrolowania dowodów księgowych pod względem formalnym i rachunkowym					
Imię i nazwisko	Stanowisko służbowe	Wzór pieczęci imiennej	Rodzaje dokumentów	Podpis pełny	Podpis skrócony (parafka)
Pracownicy upoważnieni do wykonywania wstępnej kontroli operacji gospodarczych i finansowych z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp dowodów księgowych					
Imię i nazwisko	Stanowisko służbowe	Wzór pieczęci imiennej	Rodzaje dokumentów	Podpis pełny	Podpis skrócony (parafka)
Pracownicy upoważnieni do zatwierdzania dowodów księgowych do wypłaty					
Imię i nazwisko	Stanowisko służbowe	Wzór pieczęci imiennej	Rodzaje dokumentów	Podpis pełny	Podpis skrócony (parafka)

Uwaga! *Jeśli pracownik zobowiązany do kontroli dowodu księgowego nie ma pieczęci imiennej, potwierdza dokonanie kontroli czytelnym podpisem z podaniem imienia i nazwiska. Pracownicy posiadający pieczęci imienne składają parafkę (podpis skrócony) na pieczęci.*

Wzór 8. Pieczęć potwierdzająca wykonanie kontroli i zatwierdzenie do realizacji operacji gospodarczej/finansowej

Wydatek mieści się w planie finansowym jednostki w cz. … dz. ... rozdz. ... par. ...

Wydatek zgodny z kryteriami legalności, celowości, gospodarności

Sprawdzono pod względem merytorycznym

data ……..

podpis osoby upoważnionej .....…

Sprawdzono pod względem formalno-rachunkowym

data ……..

podpis osoby upoważnionej .....…

eprasa.pl 0703edbe00

Kontrolę wstępną przeprowadził

data ……..

podpis osoby upoważnionej .....…

Do wypłaty z sum cz. … dz. ... rozdz. ... par. ... w kwocie … zł

Zatwierdził

data ……..

podpis osoby upoważnionej .....…

6.2. Narzędzia techniczne wspierające elektroniczny obieg dowodów księgowych (EZD, EOD)

W przypadku zorganizowania obiegu elektronicznych dowodów księgowych podstawowym narzędziem jest odpowiedni system informatyczny wspierający procesy księgowe i obieg dokumentów w jednostce. W praktyce rachunkowości oznacza to odejście od wyłącznie manualnego obiegu dokumentów na rzecz rozwiązań systemowych, które odwzorowują kolejne etapy kontroli, dekretacji, zatwierdzania oraz archiwizacji dowodów księgowych.

Narzędzia informatyczne nie pełnią już tylko funkcji pomocniczej. Stanowią stały element obiegu dowodów księgowych i zapewniają prawidłowe udokumentowanie operacji oraz ich zgodność z procedurami obowiązującymi w jednostce.

Obecnie obieg dowodów księgowych może być zapewniony przez systemy:

- EZD (elektronicznego zarządzania dokumentacją), w którym jest zorganizowany pełny elektroniczny obieg wszelkiej dokumentacji wpływającej, tworzonej i wypływającej z jednostki, w tym dowodów księgowych, zgodnie z rozporządzeniem w sprawie instrukcji kancelaryjnej,
- EOD (elektronicznego obiegu dokumentacji), w którym jest zorganizowany elektroniczny obieg niektórych lub wszystkich dowodów księgowych – niezależnie od tego, jak w jednostce jest zorganizowany obieg pozostałej dokumentacji (w postaci papierowej lub w EZD).

PRZYKŁAD 80

W jednostkach, ze względu na wysokie koszty pełnej informatyzacji procesów, stosuje się rozwiązanie polegające na wdrażaniu elektronicznego obiegu dowodów księgowych w sposób modułowy.

Przykładowo, jednostka rozpoczyna prowadzenie ksiąg rachunkowych w systemie finansowo-księgowym (FK), a następnie w kolejnych latach wdraża kolejne moduły, takie jak: kadry i płace (elektroniczny obieg list płac), podróże służbowe (elektroniczny obieg poleceń wyjazdu służbowego oraz rachunków kosztów podróży służbowych),

eprasa.pl 0703edbe00

faktury (elektroniczny obieg faktur wystawianych poza KSeF oraz rachunków i not księgowych) oraz magazyn (elektroniczny obieg dowodów magazynowych).

Jednostki, które decydują się na EZD, muszą zintegrować ten system z oprogramowaniem FK, w tym z jego nakładką, umożliwiającą wystawienie i odbieranie faktur ustrukturyzowanych z KSeF. Ponadto powinny:

- zapewnić pracownikom dostęp do urządzeń pozwalających na elektronizację dowodów odbieranych od kontrahentów lub wystawianych przez jednostkę w postaci papierowej, w takiej jakości, aby można je było odczytać bez zaglądania do pierwowzoru,
- utworzyć zbiór dowodów papierowych – które po zelektronizowaniu są w nim składane w oryginalnej postaci z oznaczeniem pozwalającym na powiązanie z ich elektronicznym odwzorowaniem.

Jednostki, które nie zdecydowały się na EZD, mogą w różny sposób rozwiązać kwestie związane z obiegiem dowodów księgowych. Mogą zdecydować się na ich pełny obieg w postaci elektronicznej, pełny obieg w postaci papierowej lub obieg mieszany (gdzie oznaczone dowody są przetwarzane w postaci elektronicznej albo papierowej).

Przy pełnym obiegu elektronicznym dowodów księgowych – wymagania są takie same jak przy EZD.

Przy pełnym obiegu papierowym dowodów księgowych jednostki muszą zorganizować wystawianie i odbieranie faktur ustrukturyzowanych z KSeF razem z ich wizualizacją w pliku, który mogą odczytać stosowane w nich systemy informatyczne (np. w formacie PDF, który można odczytać za pomocą darmowego oprogramowania). Wizualizację faktur z KSeF muszą wydrukować i przekazać ją w tej formie w obieg. Faktury w oryginalnej postaci są przechowywane w KSeF. W przypadku funkcjonowania innych dowodów księgowych, które zostały wystawione w postaci elektronicznej (np. obce noty księgowe, listy płac), jednostka musi dokument:

- wydrukować i przekazać go w tej formie w obieg,
- w oryginalnej postaci elektronicznej przechować we własnym zakresie w zbiorze dowodów elektronicznych, a po trwałym zamknięciu ksiąg rachunkowych – w archiwum zakładowym.

Przy obiegu mieszanym kierownik jednostki musi w polityce rachunkowości wskazać, które dowody są w jednostce przetwarzane w postaci papierowej, a które w postaci elektronicznej. Zazwyczaj podział ten w odniesieniu do dowodów własnych odpowiada formie, w jakiej pierwotnie dowód został wystawiony. Na przykład, jeśli jednostka ma oprogramowanie płacowe, w którym listy płac są elektroniczne, w tej formie są one przetwarzane na ścieżce obiegu dowodów księgowych. W przypadku dowodów obcych wybór formy przetwarzania dowodu zależy od możliwości jednostki jako odbiorcy. Jeśli ma odpowiedni program, może dowody elektroniczne (np. faktury obce czy noty księgowe

eprasa.pl 0703edbe00

otrzymane e-mailem) przetwarzać w formie oryginalnej (elektronicznej). Jeśli jednak nie ma takiego oprogramowania, może zdecydować o przetwarzaniu wydruku.

Na potrzeby obiegu elektronicznego można zaadaptować narzędzia wspomagające obieg dowodów księgowych papierowych takie jak:

- formularze potwierdzeń wykonania kontroli i zatwierdzenia dowodów,
- wzory typowych opisów merytorycznych.

Powinny one być dostępne w samym systemie.

PRZYKŁAD 81

Jednostka stosuje EZD. Jednak dla faktur odbieranych z KSeF nie ma możliwości potwierdzenia w żaden sposób faktu wykonania ich kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej, wstępnej głównego księgowego i zatwierdzenia przez kierownika jednostki w systemie EZD. Czy jednostka może te faktury wyłączyć z EZD i przetwarzać je po wydrukowaniu, przy użyciu dotychczas stosowanych pieczątek „sprawdzono pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym – zatwierdzono do wypłaty z sum"?

Tak, kierownik jednostki może ustalić, że faktury pobierane z KSeF nie są przetwarzane w EZD, jeśli program do obsługi EZD nie umożliwia potwierdzenia wykonania czynności w poszczególnych punktach zatrzymania w postaci elektronicznej. Taką możliwość daje mu § 1 ust. 5 załącznika nr 1 do rozporządzenia w sprawie instrukcji kancelaryjnej. W tym przypadku trzeba z KSeF pobrać wizualizację faktury i ją wydrukować. Na wydruku zamieszcza się potwierdzenie wykonania kontroli dokumentu i zatwierdzenia do wypłaty. Można przy tym stosować pieczęci zatwierdzone do stosowania w jednostce, aby przyspieszyć czynności techniczne. Kierownik jednostki może też zwrócić się do dostawcy oprogramowania o wprowadzenie funkcji umożliwiających opisywanie i podpisywanie faktur z KSeF w postaci elektronicznej – na osobnym formularzu trwale związanym z fakturą przez oprogramowanie EZD.

W systemie muszą być także dostępne **funkcje zapewniające sprawdzenie uprawnień do składania podpisu elektronicznego (hasła, identyfikatory).** System musi trwale wiązać formularze potwierdzeń wykonania kontroli i zatwierdzenia dowodów z poszczególnymi dowodami księgowymi. Nie może być możliwości usuwania ani zmiany opisów, dat i podpisów zamieszczonych w tych formularzach. Formularze trzeba archiwizować łącznie z dowodami księgowymi, których dotyczą (jako ich integralne części).

W przypadku wystawiania i odbierania faktur z KSEF jednostka musi przestrzegać odrębnych przepisów, które regulują nadawanie uprawnień dostępu do KSeF oraz identyfikację osób uprawnionych przy logowaniu się do KSeF.

W odniesieniu do innych elektronicznych dowodów księgowych cały system dostępu do komputerów oraz do funkcji pozwalających na wprowadzanie, przeglądanie

eprasa.pl 0703edbe00

i poprawianie dowodów księgowych powinien ustalić kierownik jednostki w przepisach wewnętrznych. Musi przy tym zadbać o to, aby zapisy w tym względzie były rygorystycznie przestrzegane przez upoważnionych pracowników.

W systemie kontroli i zatwierdzania dowodów księgowych należy zapewnić możliwość jednoznacznego ustalenia, kto złożył podpis elektroniczny w danym punkcie zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych. System musi gwarantować, że osoba, której dane widnieją w podpisie elektronicznym w konkretnym punkcie zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych, to rzeczywiście osoba, która ten podpis złożyła, a nie inny pracownik, który posłużył się identyfikatorem osoby uprawnionej bez jej wiedzy i zgody lub za jej wiedzą i zgodą, ale jednak bezprawnie.

Rozwiązanie informatyczne (EZD, EOD lub obieg mieszany) powinno odpowiadać potrzebom organizacyjnym oraz możliwościom technicznym i finansowym jednostki. System powinien umożliwiać potwierdzenie wykonania wszystkich punktów zatrzymania na ścieżce obiegu dowodów księgowych. W przypadku obiegu mieszanego zasady przetwarzania dowodów w postaci papierowej i elektronicznej powinny zostać określone w polityce rachunkowości.

System powinien zapewniać możliwość jednoznacznej identyfikacji osób wykonujących czynności związane z kontrolą, zatwierdzaniem i przetwarzaniem dowodów księgowych. Opisy, podpisy i formularze potwierdzające wykonanie kontroli powinny być trwale powiązane z dowodami księgowymi oraz archiwizowane łącznie z nimi.

Sprawdź:

1. *Czy kierownik jednostki określił w przepisach wewnętrznych narzędzia wspomagające obieg dowodów księgowych w postaci stosowanej w jednostce (pisemnej, elektronicznej) adekwatnie do potrzeb jednostki?*
2. *Czy system EZD/EOD gwarantuje:*
   - *weryfikację uprawnień do składania podpisu elektronicznego (hasła, identyfikatory) każdorazowo przed potwierdzeniem wykonania czynności na dowodzie księgowym,*
   - *trwałe powiązanie dowodu księgowego z formularzem potwierdzeń wykonania jego kontroli i zatwierdzenia na wszystkich punktach zatrzymania z archiwizacją włącznie,*
   - *blokadę usuwania lub zmiany opisów, dat i podpisów zamieszczonych w formularzach kontroli?*

DOŁĄCZ DO NAS NA FACEBOOKU
www.facebook.com/PRBinfor
MAMY JUŻ PONAD 14 000 POLUBIEŃ

eprasa.pl 0703edbe00

7. Podsumowanie

1. Obieg dowodów księgowych to zorganizowany system przepływu dokumentów księgowych w jednostce, który obejmuje kolejno następujące po sobie etapy – od wystawienia dowodu, przez jego kontrolę, realizację wskazanych w nim operacji gospodarczych i finansowych, użycie go jako podstawy do dokonania zapisów w księgach rachunkowych, przechowywanie, aż po zniszczenie po upływie obowiązkowego okresu archiwizacji (brakowanie).

2. Obieg dowodów księgowych tradycyjnie dotyczy dokumentów w postaci pisemnej, sporządzanych na papierze. Obecnie w coraz większym zakresie następuje jego elektronizacja. W elektronicznym obiegu dokumentów (EOD) dowody księgowe są tworzone, przekazywane, przechowywane i archiwizowane za pomocą systemów informatycznych. EOD może funkcjonować w jednostce w ramach większego systemu elektronicznego zarządzania dokumentacją (EZD), który obejmuje wszystkie dokumenty tworzone, odbierane i przetwarzane w jednostce w związku z jej działalnością.

3. Przepisy z zakresu rachunkowości nie odnoszą w sposób szczególny do postaci dowodów księgowych (pisemna, elektroniczna). Przewidują jedynie, że dowody elektroniczne muszą spełniać wszystkie wymagania stawiane dowodom w postaci tradycyjnej. Poza tym wprowadzają możliwość archiwizacji dowodów papierowych po zmianie ich postaci na elektroniczną.

4. Definicje dokumentu elektronicznego, podpisu elektronicznego, elektronicznego składu dokumentów oraz opis zasad postępowania w razie, gdy jednostka otrzymuje dokumenty papierowe, lecz przetwarza je na ścieżce obiegu w postaci elektronicznej i na odwrót, są zawarte w rozporządzeniu w sprawie instrukcji kancelaryjnej.

5. Szczegółowe zasady obiegu i kontroli dowodów księgowych, w zakresie nieuregulowanym odrębnymi przepisami, powinien ustalić kierownik jednostki w dokumentacji stanowiącej tzw. nieobowiązkową część polityki rachunkowości – w instrukcji obiegu dowodów księgowych, a także szczątkowo w instrukcji kasowej, magazynowej, gospodarki środkami trwałymi czy inwentaryzacyjnej (w zakresie dowodów związanych z określonymi w tych instrukcjach operacjami). Przepisy te stanowią jednocześnie opis procedur kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej. Stąd przy ich tworzeniu trzeba brać pod uwagę wytyczne zawarte w Standardach kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych.

6. W instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych kierownik jednostki musi zawrzeć wykaz dowodów księgowych stosowanych w jednostce wraz z ich wzorami i opisem zasad wypełniania. Może nie wprowadzać odpowiednich postanowień tylko w sytuacji, gdy określone kwestie są regulowane przepisami ogólnie obowiązującymi. Dotyczy to faktur wystawianych i odbieranych z KSeF oraz poza nim, rachunków,

eprasa.pl 0703edbe00

a także dowodów wpłat stosowanych w samorządowych i państwowych organach podatkowych. Dla każdego dowodu w postaci papierowej kierownik musi podać liczbę egzemplarzy, w jakiej jest sporządzany i ich przeznaczenie. Dowody elektroniczne sporządza się w jednym egzemplarzu, który można udostępniać różnym komórkom organizacyjnym jednostki.

7. W instrukcji obiegu dowodów księgowych należy opisać ścieżkę obiegu dowodów, która obejmuje kolejno następujące po sobie punkty zatrzymania. Punkty te to stanowiska pracy, na których następuje przetwarzanie dowodów księgowych, czyli wykonywanie różnych czynności technicznych. Punkty są takie same – niezależnie od tego, czy obieg dowodów jest tradycyjny czy elektroniczny.

8. Standardowa liczba punktów zatrzymania obejmuje: punkt 1 – przyjmowanie, wystawianie, segregacja dowodów; punkt 2 – kontrola merytoryczna, punkt 3 – kontrola formalno-rachunkowa, punkt 4 – kontrola wstępna głównego księgowego, punkt 5 – zatwierdzenie przez kierownika jednostki, punkt 6 – wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi, kontrola następcza, segregacja, dekretacja, ujęcie w księgach rachunkowych, przechowywanie na bieżąco; punkt 7 – archiwizacja. Liczba ta może być większa, jeśli wymaga tego struktura organizacyjna jednostki, jednak tylko z zachowaniem zasady ustalania jak najkrótszej ścieżki obiegu dokumentów. Liczba ta może być też mniejsza, jeśli jest to konieczne ze względu na ograniczenia w zatrudnieniu – przez połączenie w jednym ręku kilku rodzajów wykonywanych czynności, jednak z zachowaniem zasady podziału kluczowych obowiązków. Można połączyć pkt 2 i 5 (kierownik jednostki może wykonywać kontrolę merytoryczną i zatwierdzać realizację operacji gospodarczych i finansowych) oraz pkt 3 i 4 (główny księgowy może wykonywać kontrolę pod względem formalno-rachunkowym i kontrolę wstępną). Nie można łączyć w jednym ręku kompetencji do wykonywania kontroli, zatwierdzania operacji do realizacji i wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi (punkty 2–6).

9. Punkty zatrzymania znajdują się jednej jednostce organizacyjnej. W przypadku zorganizowania wspólnej obsługi jednostek organizacyjnych (CUW) mogą obejmować dwie jednostki (niektóre czynności odbywają się w jednostce obsługiwanej, a część w jednostce obsługującej). Ponadto pierwszy punkt zatrzymania dla faktur odbieranych z KSeF w JST dla jednostek objętych centralizacją VAT (urząd obsługujący organy JST, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe) może być zlokalizowany w jednostce centralnej (urzędzie) albo w jednostce obsługującej (CUW), albo w jednostkach podporządkowanych. Jego ustalenie i prawidłowa segregacja faktur do poszczególnych jednostek jest obecnie jednym z największych wyzwań organizacyjnych w JST, ze względu na brak obowiązku oznaczania przez wystawców faktur obcych, której z jednostek organizacyjnych JST dotyczą.

10. Po ustaleniu liczby i rodzaju punktów zatrzymania w przepisach wewnętrznych należy opisać procedury związane z obiegiem dowodów księgowych między punktami.

eprasa.pl 0703edbe00

Obejmują one:

- opis czynności do wykonania w poszczególnych punktach zatrzymania,
- imienne przypisanie obowiązków i odpowiedzialności za wykonanie czynności w poszczególnych punktach zatrzymania,
- co najmniej jednostopniowy system pełnienia zastępstw,
- terminy maksymalne, w jakich należy wykonać czynności w poszczególnych punktach zatrzymania i przekazać dowód dalej,
- zasady samokontroli obiegu.

11. Opis czynności do wykonania w poszczególnych punktach zatrzymania jest regulowany w rozporządzeniu w sprawie instrukcji kancelaryjnej – jeśli chodzi o punkt 1 (odbieranie, wystawianie, segregacja) i 7 (archiwizacja) oraz w art. 54 uofp (kontrola wstępna głównego księgowego i procedura zatwierdzania operacji przez kierownika jednostki w razie odmowy ich zatwierdzenia przez głównego księgowego z punktów 4 i 5). Sposób wykonywania pozostałych czynności został wypracowany w drodze wieloletniej praktyki w rachunkowości. Kierownik jednostki musi wybrać z tych zasad te, które będą miały zastosowanie w jednostce, z uwzględnieniem sposobu obiegu dowodów (tradycyjny, elektroniczny) i zamieścić ich opis w polityce rachunkowości. W szczególności musi w niej podać definicje kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz sposobu potwierdzania faktu ich wykonania.

12. Dla każdego punktu zatrzymania kierownik jednostki musi wskazać z imienia i nazwiska pracowników, którzy będą wykonywać czynności przypisane do tego punktu. Obowiązki i odpowiedzialność w tym zakresie musi przekazać na piśmie (w formie zapisów w regulaminie organizacyjnym lub instrukcji obiegi dowodów księgowych, albo w zakresach czynności). W przypadku elektronicznego obiegu dowodów księgowych każdej osobie należy nadać odpowiednie uprawnienia w systemie EZD (EOD). Są to uprawnienia do wystawiania, odbierania, przeglądania, edytowania (poprawiania, anulowania), zatwierdzania, dekretowania dowodów i wprowadzania zapisów na ich podstawie zapisów do ksiąg rachunkowych. Uprawnienia powinny odpowiadać zakresowi czynności do wykonania w punkcie zatrzymania, a także uprawnieniom nadzorczym i kontrolnym w samokontroli ścieżki obiegu.

13. Aby obieg dowodów księgowych przebiegał sprawnie i bez przestojów, kierownik jednostki musi ustalić na piśmie co najmniej jednostopniowy system zastępstw za pracowników obsługujących poszczególne punkty zatrzymania. Powierzenie obowiązków w tym zakresie następuje odpowiednio jak w pkt 12.

14. Dla każdego dowodu księgowego trzeba ustalić terminy maksymalne, w jakich w poszczególnych punktach zatrzymania należy wykonać przypisane do niego czynności i przekazać dowód dalej. Trzeba przy tym uwzględnić przepisy dotyczącego terminowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z zasadą chronologii (rejestracji operacji dzień po dniu) oraz periodyzacji (przypisania operacji do miesiąca i roku, w jakim zostały wykonane). Poza tym należy te terminy dostosować do

eprasa.pl 0703edbe00

przepisów ustawowych i umownych – w sposób gwarantujący terminowe rozliczanie zobowiązań publicznoprawnych, cywilnoprawnych i pracowniczych.

15. Kierownik jednostki musi ponadto ustalić procedury samokontroli obiegu, tzn. nałożyć na pracowników w poszczególnych punktach zatrzymania obowiązek sprawdzania, czy poprzednicy wykonali nałożone na nich obowiązki i zachowali przy tym obowiązujące terminy. W obiegu tradycyjnym pracownicy powinni raportować głównemu księgowemu lub kierownikowi jednostki wszystkie przypadki, gdy dowody księgowe nie zostały sprawdzone lub zostały przetworzone i przekazane do kolejnego punktu po terminie. W EZD (EOD) procedury systemowe powinny zapobiegać przekazaniu dalej dowodu niezatwierdzonego lub zatwierdzonego przez osobę nieupoważnioną, a także sygnalizować upływ terminu do wykonania czynności.

16. Na głównym księgowym i kierowniku jednostki ciąży obowiązek sprawowania bieżącego nadzoru nad prawidłowością obiegu dowodów księgowych. W obiegu tradycyjnym powinni to robić w przypisanych im punktach zatrzymania (kontrola wstępna głównego księgowego, zatwierdzenie dowodu przez kierownika jednostki). W EZD (EOD) powinni poza tym korzystać z uprawnień do śledzenia w czasie rzeczywistym dowodów na ścieżce obiegu. W razie wykrycia nieprawidłowości powinni wyjaśniać przyczyny niewykonywania obowiązków lub ich wykonywania po terminie. Jeśli jednostka poniesie szkodę w mieniu (np. w postaci konieczności zapłacenia kontrahentom lub pracownikom odsetek za nieterminowe uregulowanie zobowiązań), powinni także ustalać osoby winne, stopień zawinienia i dochodzić odszkodowań od pracowników na zasadach podanych w prawie pracy.

17. W razie niewykonywania obowiązków w zakresie przetwarzania dowodów księgowych na ścieżce obiegu pracownikom i kierownictwu jednostki może grozić odpowiedzialność w różnych reżimach. Podstawowy jest reżim odpowiedzialności pracowniczej, gdzie pracownicy mogą odpowiadać przed pracodawcą za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków służbowych. Ponadto zarówno pracownicy, jak i kierownictwo jednostki mogą zostać pociągnięci do odpowiedzialności karnej, jeśli w jednostce dojdzie do nadużyć. Kierownikowi jednostki i głównemu księgowemu może grozić pociągnięcie do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jeśli w jednostce na skutek luk w kontroli operacji gospodarczych i finansowych dojdzie do wydatkowania środków publicznych z naruszeniem przepisów lub upoważnienia do wydatkowania środków zawartego w planie finansowym wydatków jednostki.

18. W celu wsparcia tradycyjnego (papierowego) lub elektronicznego obieg dowodów księgowych kierownik jednostki może wybrać do stosowania w jednostce narzędzia techniczne. W obiegu papierowym jest to system rejestrów pism przychodzących i wychodzących, rejestr upoważnień, pieczęci potwierdzające datę wpływu, a także ułatwiające potwierdzenie wykonania kontroli oraz dekretację dowodów księgowych. W obiegu elektronicznym jest to oprogramowanie komputerowe do zarządzania dokumentacja (EZD) lub dedykowane moduły oprogramowania finansowo-księgowego (EOD FK).

eprasa.pl 0703edbe00

PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 44)
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- Ustawa z 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 164; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1173)
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 662)
- Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1684; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 720)
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
- Ustawa z 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1725; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 184)
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 703)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 1979; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1742)
- Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 17 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2025 r. poz. 1815; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 169)
- Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1740)
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. z 2011 r. Nr 14, poz. 67)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 28 grudnia 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (j.t. Dz.Urz. MRiF z 2020 r. poz. 67)
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84)
- Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.Urz. MF z 2010 r. poz. 26)

©℗

eprasa.pl 0703edbe00

POLECAMY

w najbliższym wrześniowym numerze PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

Nowa klasyfikacja budżetowa – klucze przejścia dla paragrafów dochodów i wydatków na nową klasyfikację

Pełne stosowanie nowej klasyfikacji nastąpi dopiero od 1 stycznia 2027 r., jednak nowe przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy już w 2026 r. do opracowania projektu ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2027 r.

Mimo że Ministerstwo Finansów opublikowało materiały pomocnicze, tzw. klucze przejścia dla paragrafów dochodów i wydatków na nową klasyfikację, to ich praktyczne wykorzystanie może sprawiać trudności ze względu na obszerność i uniwersalny charakter tych opracowań.

W kluczach są podane wszystkie paragrafy dochodowe i wydatkowe mające zastosowanie w różnych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych (państwowych i samorządowych różnych szczebli). W poszczególnych jednostkach organizacyjnych będą miały zastosowanie tylko nieliczne z tych podziałek, dlatego zasadne jest przeprowadzenie przeglądu paragrafów i opracowanie własnych kluczy przejścia – osobno dla paragrafów dochodów (przychodów) i wydatków (kosztów) oraz zasady przypisania danych do nowych podziałek.

W PORADNIKU będą objaśnienia i wskazówki, jak krok po kroku zrobić sobie własne klucze przejścia z analizą dochodów i wydatków.

w INFORLEX:

- **Nowa klasyfikacja budżetowa – przygotowanie do wdrożenia, komentarze, narzędzia**
- **Wszystko o Centralnym Rejestrze Umów JSFP: poradniki, szkolenia, ściągi**
- **Urlopy i świadczenia urlopowe 2026**

PRENUMERATA 2026

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1370 zł brutto

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1260 zł brutto

Polecamy także:

Rachunkowość Budżetowa

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1480 zł brutto

Gazeta Samorządu i Administracji

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1190 zł brutto

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel i Prezes Zarządu:
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego:
Grzegorz Błażejczyk

Redaktor naczelny:
Małgorzata Majewska
malgorzata.majewska@infor.pl
www.facebook.com/PRBinfor
tel. 510 024 802

Sekretarz redakcji: Dorota Majcher
Korekta: Dorota Majcher
Redaktor graficzny: Monika Rodziewicz

Adres redakcji:
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy:
Ewa Tyburska-Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Obsługi Klienta
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. (22) 761 30 30 801 626 666
e-mail:bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

© – znak zastrzeżenia praw autorskich;

Ⓟ – znak odpłatności;

©Ⓟ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

Druk: „Paper&Tinta" Barbara Tokłowicz Sp.K.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład: 1068 egz.

eprasa.pl 0703edbe00

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

IZABELA MOTOWILCZUK

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Obieg dowodów księgowych

z wykorzystaniem systemów informatycznych

Postępująca cyfryzacja procesów księgowych wymusza dostosowanie tradycyjnych zasad rachunkowości do rozwiązań elektronicznych. Coraz większą rolę odgrywa **system elektronicznego zarządzania dokumentacją (EZD)**, obejmujący także dowody księgowe, co wiąże się m.in. z powszechną obsługą faktur ustrukturyzowanych w KSeF. Pozostałe dowody mogą nadal funkcjonować w formie papierowej, elektronicznej lub mieszanej.

Dużym wyzwaniem jest takie zorganizowanie obiegu dokumentów, aby – przy ograniczonych regulacjach dotyczących elektronicznych dowodów księgowych i utrwalonej praktyce pracy na dokumentach papierowych – niezależnie od formy (papierowej, elektronicznej lub mieszanej) zapewniał sprawne działanie, terminową realizację dochodów i wydatków oraz rzetelną ewidencję księgową.

W Poradniku **uporządkowano podstawowe pojęcia i zasady organizacji obiegu dokumentów w jednostkach oraz wskazano, jak w praktyce rozwiązania papierowe przenieść do środowiska elektronicznego obiegu dokumentów (EOD)**, bez utraty kontroli i terminowości procesów.

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- czym jest ścieżka obiegu dowodów księgowych tradycyjna i elektroniczna oraz punkt zatrzymania na ścieżce obiegu,
- jakie są typowe dowody księgowe i etapy ich obsługi,
- jak przypisać zadania do poszczególnych punktów obiegu i jak ustalać przepływ dokumentów między etapami,
- jak dokumentować wykonanie czynności w obiegu papierowym i elektronicznym.

Całość zilustrowana jest licznymi **przykładami z praktyki (łącznie 81)**, w tym dotyczącymi:

- podziału obowiązków w kontroli i zatwierdzaniu dokumentów (JST i CUW),
- równoległego funkcjonowania obiegu papierowego i elektronicznego oraz zmiany formy dokumentu w trakcie obiegu,
- zasad postępowania z dokumentami mieszanymi,
- podpisu elektronicznego w procesie kontroli i zatwierdzania,
- miejsca pierwszego punktu zatrzymania dla faktur z KSeF.

Poradnik zawiera także wzory procedur do wykorzystania przy tworzeniu instrukcji obiegu dokumentów w jednostkach.

ISSN 1897-0583 INDEKS 226718

9 771897 058603 07

eprasa.pl 0703edbe00

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

NAJNOWSZY KOMENTARZ DO USTAWY O POMOCY SPOŁECZNEJ

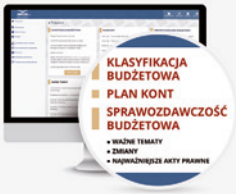
Komentarz jest kompleksową i praktyczną analizą przepisów ustawy oraz aktów prawnych związanych z funkcjonowaniem systemu pomocy społecznej. Wskazuje, jak interpretować i stosować obowiązujące regulacje. Uwzględnia najnowsze zmiany w przepisach, które weszły w życie w 2026 r., dotyczące m.in.:

- nowego zakresu pojęcia „bezrobotny",
- rozbudowania ustawowego katalogu świadczeń niewliczanych do dochodu osoby starającej się o pomoc,
- nowych kryteriów ograniczenia wysokości lub rozmiaru przyznawanych świadczeń, odmowy ich przyznania bądź uchylenia decyzji o ich przyznaniu,
- wprowadzenia nowego zasiłku celowego na pokrycie kosztów pogrzebu.

KUP : **sklep.infor.pl**

W SERII POLECAMY

VAT 2026. Komentarz



Kompleksowe narzędzia dla jednostek budżetowych

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl 0703edbe00

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

e-dodatek

ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO

Poziomy dostępu w elektronicznym obiegu dokumentów (EOD)

na poszczególnych etapach obiegu dowodów księgowych

W razie zorganizowania w jednostce elektronicznego obiegu dokumentów (EOD) konieczne jest właściwe nadanie uprawnień użytkownikom na poszczególnych etapach pracy z dowodami księgowymi. System powinien pokazywać kolejne kroki obiegu dokumentu i jednocześnie pozwalać pracownikom tylko na te działania, które wynikają z ich obowiązków. Zakres uprawnień zależy od roli pracownika oraz od etapu, na którym znajduje się dokument – czy jest sprawdzany, zatwierdzany, czy dalej przekazywany. Dobrze ustawione uprawnienia zwiększają bezpieczeństwo danych i pozwalają odtworzyć całą drogę dokumentu w systemie.

Przedstawiamy standardowy model przypisania uprawnień w tym zakresie dla typowej ścieżki obiegu dowodów księgowych w systemie EOD.

eprasa.pl 0703edbe00

Punkt zatrzymania/osoba odpowiedziana za wykonanie czynności w danym punkcie	Obowiązki do wykonania	Poziomy dostępu do systemu komputerowego
Sekretariat	Odbiór dowodów obcych. Potwierdzenie faktu i daty odbioru dowodów obcych. Elektronizacja dowodów księgowych papierowych lub przeniesienie na papier dowodów elektronicznych. Segregacja dokumentów i ujęcie w odpowiednim rejestrze. Przekazanie dokumentów do komórek merytorycznych.	1. Zaimportowanie do systemu dowodów obcych. 2. Przeglądanie dowodów otrzymanych w formie elektronicznej bez możliwości edycji. 3. Założenie dla dowodów księgowych obcych w formie elektronicznej i zelektronizowanej karty obiegu i kontroli[1)]. 4. Segregacja dowodów obcych, nadanie oznaczeń[2)] i przesłanie do właściwej komórki merytorycznej. 5. Odbiór dowodów przesłanych omyłkowo do niewłaściwych komórek merytorycznych, zmiana oznaczeń[2)] i przekazanie do właściwej komórki merytorycznej.
Komórka merytoryczna (kierownik komórki lub wyznaczony pracownik)	Wystawienie dowodów księgowych własnych zewnętrznych i wewnętrznych. Przekazanie dowodów zewnętrznych do sekretariatu w celu przesłania odbiorcom lub samodzielne przekazanie odbiorcom.	1. Wystawienie dowodu własnego wewnętrznego lub zewnętrznego. 2. Edycja dowodu własnego wewnętrznego w celu poprawienia błędów. 3. Anulowanie dowodu własnego wewnętrznego. 4. Anulowanie dowodu własnego zewnętrznego i wystawienie dowodu korygującego. 5. Segregacja dowodów zewnętrznych według odbiorców i przekazanie do sekretariatu w celu przesłania odbiorcom lub samodzielne przekazanie odbiorcom. 6. Przekazanie dowodów własnych wewnętrznych do kolejnego punktu zatrzymania.
Komórka merytoryczna (kierownik komórki lub wyznaczony pracownik)	Przeprowadzanie kontroli merytorycznej dowodów księgowych.	1. Przeglądanie dowodu księgowego obcego i własnego zewnętrznego bez możliwości edycji. 2. Przeglądanie dowodu księgowego własnego wewnętrznego i jego edycja w celu poprawienia błędów. 3. Anulowanie dowodu własnego wewnętrznego.

eprasa.pl 0703edbe00

		4. Anulowanie dowodu własnego zewnętrznego i wystawienie dowodu korygującego. 5. Edycja karty obiegowej dowodu w celu zamieszczenia opisu merytorycznego oraz daty i podpisu na potwierdzenie wykonania kontroli merytorycznej. 6. Przekazanie dowodów zatwierdzonych pod względem merytorycznym do kolejnego punktu zatrzymania. 7. Cofnięcie do sekretariatu dowodów obcych niedotyczących zakresu działania komórki.
Kierownik komórki merytorycznej	Samokontrola obiegu w zakresie działania własnej komórki.	1. Przeglądanie w czasie rzeczywistym dowodów i kart obiegowych dowodów ksiegowych w celu nadzorowania prawidłowości i terminowości wykonywania przez pracowników podległej komórki zadań w zakresie obiegu i kontroli dowodów księgowych.
Komórka księgowości (upoważniony pracownik lub główny księgowy)	Przeprowadzanie kontroli formalno-rachunkowej dowodów księgowych.	1. Przeglądanie dowodu księgowego obcego i własnego zewnętrznego oraz jego karty obiegowej bez możliwości edycji. 2. Przeglądanie dowodu księgowego własnego wewnętrznego i jego edycja w celu poprawienia błędów. 3. Anulowanie dowodu własnego wewnętrznego. 4. Anulowanie dowodu własnego zewnętrznego i wystawienie dowodu korygującego. 5. Edycja karty obiegowej dowodu w celu zamieszczenia daty i podpisu na potwierdzenie wykonania kontroli formalno-rachunkowej. 6. Przekazanie dowodów zatwierdzonych pod względem formalno-rachunkowym do kolejnego punktu zatrzymania. 7. Cofnięcie do komórki merytorycznej dowodów nieopisanych lub niezatwierdzonych pod względem merytorycznym.
Główny księgowy	Przeprowadzanie kontroli wstępnej operacji gospodarczych i finansowych oraz potwierdzających je dokumentów.	1. Przeglądanie dowodu księgowego obcego i własnego oraz jego karty obiegowej bez możliwości edycji. 2. Cofnięcie do komórki merytorycznej dowodów nieopisanych lub niezatwierdzonych pod względem merytorycznym albo

eprasa.pl 0703edbe00

Punkt zatrzymania/osoba odpowiedziana za wykonanie czynności w danym punkcie	Obowiązki do wykonania	Poziomy dostępu do systemu komputerowego
		budzących wątpliwości co do prawidłowości operacji i jej udokumentowania – w celu uzupełnienia braków, usunięcia nieprawidłowości lub anulowania dowodu. 3. Cofnięcie do pracownika księgowości dowodów budzących wątpliwości co do poprawności formalno-rachunkowej jej udokumentowania – w celu uzupełnienia braków, usunięcia nieprawidłowości lub anulowania dowodu. 4. Edycja karty obiegowej dowodu księgowego w celu: ■ naniesienia uwag co do stwierdzonych braków lub nieprawidłowości w kontroli merytorycznej lub formalno-rachunkowej, ■ zamieszczenia daty i podpisu na potwierdzenie wykonania kontroli wstępnej i potwierdzenia prawidłowości operacji oraz potwierdzającego ją dowodu księgowego, ■ zgłoszenia kierownikowi jednostki pisemnej odmowy zatwierdzenia dokumentu. 5. Przekazanie dowodów księgowych do kierownika jednostki.
Główny księgowy	Samokontrola obiegu w zakresie działania całej jednostki.	1. Przeglądanie w czasie rzeczywistym dowodów i kart obiegowych dowodów księgowych w celu nadzorowania prawidłowości i terminowości wykonywania przez pracowników całej jednostki zadań w zakresie obiegu i kontroli dowodów księgowych.
Kierownik jednostki	Zatwierdzenie operacji gospodarczej lub finansowej do realizacji.	1. Przeglądanie dowodu księgowego obcego i własnego oraz jego karty obiegowej bez możliwości edycji. 2. Cofnięcie do głównego księgowego dowodów nieopisanych lub niezatwierdzonych pod względem merytorycznym albo budzących wątpliwości co do prawidłowości operacji i jej

eprasa.pl 0703edbe00

		udokumentowania pod względem formalno-rachunkowym, albo niepodpisanych na dowód przeprowadzenia kontroli wstępnej – w celu uzupełnienia braków, usunięcia nieprawidłowości lub anulowania dowodu. 3. Edycja karty obiegowej dowodu księgowego w celu: ■ naniesienia uwag co do stwierdzonych braków lub nieprawidłowości w kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej lub wstępnej głównego księgowego, ■ zamieszczenia daty i podpisu na dowód zatwierdzenia dowodu księgowego do realizacji, ■ pisemnego polecenia realizacji operacji, co do której główny księgowy odmówił podpisania potwierdzających ją dokumentów. 4. Przekazanie dowodów księgowych do komórki księgowości.
Kierownik jednostki	Samokontrola obiegu w zakresie działania całej jednostki.	1. Przeglądanie w czasie rzeczywistym dowodów i kart obiegowych dowodów księgowych w celu nadzorowania prawidłowości i terminowości wykonywania przez pracowników całej jednostki zadań w zakresie obiegu i kontroli dowodów księgowych.
Główny księgowy (także inni upoważnieni pracownicy stosownie do posiadanych uprawnień)	Wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi.	1. Przeglądanie dowodu księgowego i jego karty obiegowej bez możliwości edycji, w celu sporządzenia dowodów wypłat środków pieniężnych (w tym: polecenie przelewu, asygnata kasowa, czek rozrachunkowy, czek gotówkowy). 2. Cofnięcie do odpowiedniej osoby/komórki dowodów nieopisanych lub niezatwierdzonych pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym, albo niepodpisanych na dowód zatwierdzenia do realizacji lub podpisanych przez osoby nieupoważnione – celem uzupełnienia braków, usunięcia nieprawidłowości lub anulowania dowodu. 3. Realizacja operacji stosownie do posiadanych uprawnień.

eprasa.pl 0703edbe00

Punkt zatrzymania/osoba odpowiedziana za wykonanie czynności w danym punkcie	Obowiązki do wykonania	Poziomy dostępu do systemu komputerowego
Komórka księgowości (główny księgowy lub wyznaczony pracownik)	Kontrola następcza. Dekretacja. Segregacja według odpowiednich zbiorów dokumentacji księgowej. Ujęcie dowodu w księgach rachunkowych. Przechowywanie dowodów na bieżąco. Przekazanie dowodów do archiwum zakładowego po zamknięciu ksiąg rachunkowych i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za zamknięty rok obrotowy.	1. Przeglądanie dowodu księgowego i jego karty obiegowej bez możliwości edycji, w celu: ■ wykonania kontroli następczej operacji gospodarczych i finansowych oraz potwierdzających je dokumentów, ■ zatwierdzenia do ujęcia w księgach rachunkowych (dekretacja), ■ wprowadzenie do ksiąg rachunkowych zapisu na podstawie dowodu księgowego, ■ przekazania do archiwum zakładowego.
Komórka kontroli wewnętrznej (audytu), pracownicy zewnętrznych instytucji kontrolnych, w JST radni (w tym członkowie komisji rewizyjnej)	Wykonanie czynności kontrolnych.	1. Przeglądanie dowodu księgowego i jego karty obiegowej bez możliwości edycji w zadanym okresie/tematyce w czasie trwania kontroli.

[1] *Karta obiegu i kontroli to elektroniczny formularz, który umożliwia zamieszczanie odpowiednich opisów i podpisów na ścieżce obiegu dowodu księgowego. Konieczność jej sporządzenia dla dowodów obcych wynika z tego, że nie można ich edytować w celu dokonywania na nich żadnych dopisków. W przypadku dowodów własnych sam formularz dowodu, generowany w oprogramowaniu finansowo-księgowym, może zawierać odpowiednie pola na dokonywanie opisów i zamieszczanie podpisów. Wtedy nie jest wymagana osobna karta obiegu.*

[2] *Chodzi o wewnętrzne oznaczenia komórek merytorycznych, do których mają być skierowane posegregowane dokumenty, nadawane zgodnie z instrukcją kancelaryjną jednostki.*

©℗

Podstawa prawna:

- art. 4 ust. 3 i 5, art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- art. 53, art. 54 ust. 1, 3–10, art. 68, art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 680)
- rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. z 2011 r. Nr 14, poz. 67)
- komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84)

Izabela Motowilczuk
magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

eprasa.pl 0703edbe00