

REKOMENDUJE

PR3 PORADNIK
RACHUNKOWOŚCI
BUDŻETOWEJ

IZABELA MOTOWILCZUK

Zasady sporządzania i kontroli dowodów księgowych

w jednostkach sektora finansów
publicznych



IZABELA MOTOWILCZUK

Zasady sporządzania i kontroli dowodów księgowych

w jednostkach sektora finansów
publicznych



Dyrektor Centrum Rynku Finansów Publicznych

Agata Eichler

Redaktor merytoryczny

Małgorzata Majewska

Sekretarz redakcji

Elżbieta Marszałik

Korekta

Jolanta Bugaj

Redaktor graficzny

Monika Rodziewicz

© Copyright by INFOR PL S.A.

Warszawa 2016

INFOR PL Spółka Akcyjna

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta

01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72

tel.: 22 212 07 30, 801 626 666

faks: 22 212 07 32

e-mail: bok@infor.pl

strona: www.sklep.infor.pl

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

978-83-7440-787-8

Spis treści

Zasady sporządzania i kontroli dowodów księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych

Objaśnienia skrótów użytych w książce	7
Wstęp	11
Jak korzystać z publikacji	13
I. Zasady sporządzania własnych dowodów księgowych	15
1. Dowody księgowe – definicja, rodzaje	17
1.1. Wymagania ogólne odnośnie do treści dowodów księgowych	18
1.2. Uregulowania wewnętrzne w zakresie zasad sporządzania własnych dokumentów księgowych	20
1.3. Korygowanie błędów w dowodach księgowych	21
1.4. Druki ścisłego zarachowania	22
2. Dowody kasowe	24
2.1. KP – „Kasa przyjmie”	25
2.2. KW – „Kasa wypłaci”	28
2.3. Kwitariusze przychodowe i rozchodowe	30
2.4. Dowody wpłat zbiorczych inkasentów i poborców	36
2.5. Czek gotówkowy	36
2.6. Bankowy dowód wpłaty	38
2.7. RK – „Raport kasowy”	39
2.8. Protokół przekazania kasy (zdawczo-odbiorczy)	46
3. Dowody dotyczące rozliczania kosztów podróży służbowych	49
3.1. Rozliczenie kosztów podróży służbowej	49
3.2. Rozliczenie ryczałtu na pokrycie kosztów wykorzystania pojazdów prywatnych do celów służbowych	57

4. Zaliczki na pokrycie kosztów funkcjonowania jednostki	59
5. Gospodarka majątkiem trwałym jednostki	63
5.1. Dowód OT – „Przyjęcie środka trwałego”	63
5.2. Dowód PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego”	83
5.3. Dowód MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”	89
5.4. Dowód LT – „Likwidacja środka trwałego”	91
6. Dokumentowanie sprzedaży rzeczy i usług	97
6.1. Dokumentowanie sprzedaży przez podatników VAT	98
6.1.1. Faktura	99
6.1.2. Faktura uproszczona	102
6.1.3. Faktura korygująca	103
6.1.4. Nota korygująca	106
6.1.5. Duplikat faktury	108
6.2. Dokumentowanie sprzedaży przez pozostałe podmioty	109
6.2.1. Rachunek	109
6.2.2. Duplikat rachunku	111
6.2.3. Korekta rachunku	111
7. Lista wypłat	113
8. Karta drogowa	115
9. Nota księgowa	122
9.1. Nota odsetkowa	125
9.2. Obciążenie kontrahenta karami umownymi	128
10. Polecenie księgowania	129
11. Dokumentacja obrotu materiałowego	132
11.1. Przychodowe dokumenty magazynowe	134
11.1.1. Pm – „Przyjęcie materiałów”	134
11.1.2. Zw – „Zwrot materiałów”	139
11.2. Rozchodowe dokumenty magazynowe	141
11.2.1. Rw – „Rozchód wewnętrzny”	142
11.2.2. Wz – „Wydanie materiałów na zewnątrz”	145
11.3. Dowody przesunięć wewnętrznych (przychodowo-rozchodowe)	147

12. Dokumenty inwentaryzacyjne	150
12.1. Arkusz spisu z natury	151
12.2. Zbiorcze zestawienie arkuszy spisu z natury	160
12.3. Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych	162
12.4. Zestawienie kompensat różnic inwentaryzacyjnych	166
12.5. Protokół inwentaryzacji kasy	169
12.6. Wezwanie do uzgodnienia salda	171
 II. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa dowodów księgowych	 175
1. Środki publiczne i finansowane z nich wydatki publiczne	177
1.1. Podstawowe zasady obowiązujące przy dokonywaniu wydatków publicznych	180
1.2. Kontrola prawidłowości wydatkowania środków publicznych z ustawy o finansach publicznych	182
1.3. Odpowiedzialność za prawidłowe wydatkowanie środków publicznych w jednostkach organizacyjnych sektora publicznego	183
 2. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa dowodów księgowych w systemie kontroli zarządczej	 184
2.1. Zakres przedmiotowy kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej	188
2.2. Osoby odpowiedzialne za wykonanie kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej	191
2.3. Sposób dokumentowania faktu dokonania kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej	207
2.3.1. Opis merytoryczny	209
2.3.2. Podpis osoby upoważnionej do wykonania kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej	216
2.3.3. Data wykonania kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej	217
2.4. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa a wstępna kontrola dokumentów księgowych wykonywana przez głównego księgowego jednostki	221
2.5. Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości w wykonywaniu i dokumentowaniu kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej, ich przyczyny i sposoby likwidacji	226

3. Zakres kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej dowodów księgowych własnych jednostki	238
3.1. Polecenie wyjazdu służbowego – rachunek kosztów podróży służbowej	238
3.2. Oświadczenie o używaniu pojazdu prywatnego do celów służbowych, listy wypłat ryczałtów za korzystanie z pojazdów prywatnych do celów służbowych	241
3.3. Lista wypłat diet dla radnych jednostek samorządu terytorialnego	249
3.4. Lista wypłat wynagrodzeń ze stosunku pracy (w tym nagród i premii)	252
3.5. Rachunki umów zlecenia i o dzieło – listy wypłat z tytułu umów zlecenia i o dzieło	258
3.6. Listy wypłat wynagrodzeń dla inkasentów podatków i opłat lokalnych	261
3.7. Dowody wypłaty świadczeń z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych	265
3.7.1. Dopłaty do wypoczynku pracowników i ich rodzin	265
3.7.2. Zapomogi losowe	267
4. Zakres kontroli merytorycznej oraz formalno-rachunkowej dowodów księgowych obcych	268
4.1. Rachunki i faktury VAT	269
4.1.1. Rachunki i faktury za dostawy	269
4.1.2. Rachunki i faktury VAT za wykonanie usług	274
4.1.3. Faktury za wykonanie robót budowlanych	278
4.2. Nota księgowa obciążeniowa	281
5. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa dowodów księgowych wykonywana <i>ex post</i> (po dokonaniu wydatków)	285
5.1. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa wydatków opłacanych z zaliczek udzielanych pracownikom	285
5.2. Kontrola merytoryczna, formalna i rachunkowa wydatków opłacanych za pomocą kart płatniczych	289

Objaśnienia skrótów użytych w książce

uor	Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn.zm.)
uofp	Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn.zm.)
Ordynacja podatkowa	Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn.zm.)
ustawa o podatku rolnym	Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 617)
ustawa o podatkach i opłatach lokalnych	Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 z późn.zm.)
ustawa o podatku leśnym	Ustawa z 30 października 2002 r. o podatku leśnym (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 374)
ustawa o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników	Ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 476)
Prawo czekowe	Ustawa z 28 kwietnia 1936 r. – Prawo czekowe (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 462)
Prawo pocztowe	Ustawa z 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2012 r. poz. 1529 z późn.zm.)
updog	Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn.zm.)
updogf	Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2012 r. poz. 361)
k.c.	Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 380 z późn.zm.)
k.s.h.	Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 z późn.zm.)
ustawa o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym	Ustawa z 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. z 2015 r. poz. 1688)
ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji	Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 599)
ustawa o VAT	Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn.zm.)
ustawa o pomocy społecznej	Ustawa z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 163 z późn.zm.)

ustawa o wynagrodzeniach w państwowej sferze budżetowej	Ustawa z 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2030 z późn.zm.)
ustawa o pracownikach samorządowych	Ustawa z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1202 z późn.zm.)
ustawa o samorządzie gminnym	Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 446)
ustawa o systemie oświaty	Ustawa z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2156 z późn.zm.)
ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej	Ustawa z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (j.t. Dz.U. z 2012 r. poz. 406 z późn.zm.)
ustawa o transporcie drogowym	Ustawa z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 1414 z późn.zm.)
k.p.	Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 z późn.zm.)
ustawa o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych	Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 168)
upzp	Ustawa z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2164)
ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym	Ustawa z 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 1144 z późn.zm.)
ustawa o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe	Ustawa z 31 lipca 1981 r. o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe (j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 79, poz. 430 z późn.zm.)
ustawa o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi	Ustawa z 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2099)
ustawa o ZFŚS	Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 111 z późn.zm.)
ustawa o terminach zapłaty w transakcjach handlowych	Ustawa z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 684)
rozporządzenie w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach	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 (Dz.U. Nr 165, poz. 1373 z późn.zm.)

rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur	Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2013 r. poz. 1485)
rozporządzenie w sprawie planów kont dla organów podatkowych JST	Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375)
rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont	Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 289 z późn.zm.)
rozporządzenie w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego	Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz.U. Nr 236, poz. 1636)
rozporządzenie o podróżach służbowych	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 167)
rozporządzenie w sprawie używania do celów służbowych pojazdów niebędących własnością pracodawcy	Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn.zm.)
rozporządzenie w sprawie KŚT	Rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. Nr 242, poz. 1622)
rozporządzenie o gospodarowaniu składnikami majątku ruchomego	Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe (Dz.U. Nr 114, poz. 761 z późn.zm.)
rozporządzenie o składkach na ubezpieczenia emerytalne i rentowe	Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2236 z późn. zm.)
rozporządzenie w sprawie maksymalnej wysokości diet przysługujących radnemu gminy	Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 2000 r. w sprawie maksymalnej wysokości diet przysługujących radnemu gminy (Dz.U. Nr 61, poz. 710)
rozporządzenie w sprawie maksymalnej wysokości diet przysługujących radnemu powiatu	Rozporządzenie Rady Ministrów z 26 lipca 2000 r. w sprawie maksymalnej wysokości diet przysługujących radnemu powiatu (Dz.U. Nr 61, poz. 709)

rozporządzenie w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników	Rozporządzenie Rady Ministrów z 4 października 1974 r. w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie (j.t. Dz.U. z 1996 r. Nr 143, poz. 663)
rozporządzenie o klasyfikacji budżetowej	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 2014 r. poz. 1053 z późn.zm.)
rozporządzenie w sprawie należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych gminy	Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych gminy (Dz.U. Nr 66, poz. 800 z późn.zm.)
rozporządzenie w sprawie należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych powiatu	Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych powiatu (Dz.U. Nr 66, poz. 799 z późn.zm.)
rozporządzenie w sprawie należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych województwa	Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych województwa (Dz.U. Nr 66, poz. 798 z późn.zm.)
zarządzenie nr 64 w sprawie planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów	Zarządzenie nr 64 Ministra Finansów z 29 września 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz.Urz. MF z 2015 r. poz. 65)
komunikat nr 23 w sprawie standardów kontroli zarządczej	Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)

Wstęp

Kontrole przeprowadzane w jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych wykazują bardzo często nierzetelność ksiąg rachunkowych oraz niegospodarność i defraudację środków publicznych. Przyczynami tych nieprawidłowości są: niewłaściwie sporządzone dokumenty księgowe lub brak sprawdzenia tych dokumentów pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Problemy z właściwym sporządzeniem i sprawdzeniem księgowych dokumentów źródłowych wynikają nie tyle z niezajomości prawa, co z nieumiejętności jego praktycznego zastosowania w przypadku różnych operacji gospodarczych, z jakimi na co dzień stykają się pracownicy księgowości.

Ogólnie obowiązujące przepisy – poza nielicznymi wyjątkami (np. w zakresie sporządzania faktur czy dowodów wpłaty należności podatkowych) – nie określają jednolitych zasad czy instrukcji sporządzania dokumentów księgowych, których wzory zostały ustalone w drodze praktyki w księgowości, przez co zarówno **stosowane formularze, jak i zasady ich wypełniania mogą różnić się w poszczególnych jednostkach organizacyjnych.**

Problemy z właściwym sporządzaniem dokumentów księgowych i ich prawidłowym skontrolowaniem mają zwłaszcza pracownicy niewielkich jednostek organizacyjnych bądź z krótkim stażem pracy w księgowości, którzy nie mieli gdzie nabyć właściwych umiejętności w dużej mierze praktycznych (zdobywanych w czasie pracy pod kierownictwem bardziej doświadczonych pracowników), a także nie mogą znaleźć potrzebnych wskazówek w ogólnikowych przepisach wewnętrznych czy publikacjach, które – poza wzorami druków – nie zawierają zazwyczaj szczegółowych instrukcji ich wypełniania.

Biorąc pod uwagę te trudności, a także problemy podnoszone na forach dla pracowników księgowości, w publikacji przedstawiono **zasady sporządzania własnych dokumentów księgowych** jednostek organizacyjnych oraz zasady przeprowadzania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów obcych i własnych jednostek, będących podstawą do wydatkowania środków publicznych, ze szczególnym uwzględnieniem specyfiki jednostek należących do sektora publicznego.

Temat ten został podzielony na **dwie części. W pierwszej części** przedstawiono wzory i zasady wypełniania dokumentów własnych jednostek sektora finansów publicznych:

- kasowych,
- związanych z ruchem środków trwałych,
- służących do rozliczania kosztów podróży służbowych,
- wykorzystywanych przy udzielaniu i rozliczaniu zaliczek,
- magazynowych,
- inwentaryzacyjnych,
- służących do rozliczania kosztów paliwa do pojazdów służbowych,
- list wypłat,
- faktur i rachunków,
- not korygujących oraz uznaniowo-obciążeniowych,
- poleceń księgowania.

W drugiej części zostały opisane zasady obiegu i kontroli własnych i obcych dowodów księgowych. Niewykonanie lub niewłaściwe wykonanie kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej dowodów księgowych to **kolejna z najczęściej powtarzających się nieprawidłowości** w kontrolach przeprowadzanych w państwowych i samorządowych jednostkach organizacyjnych tworzących sektor publiczny. Wynika to z nieuświadomienia kierownictwu tych jednostek oraz ich szeregowym pracownikom, czym naprawdę jest i jaką rolę w kontroli zarządczej pełni wstępna kontrola wydatkowych dowodów księgowych pod względem merytorycznym oraz formalno-rachunkowym. Wskazówki zawarte w publikacji z pewnością rozwieją wątpliwości w tym zakresie. **Na przykładach wskazano:**

- jak w praktyce sprawdzać pod względem merytorycznym oraz formalno-rachunkowym różnego rodzaju dokumenty wydatkowe,
- jaki jest zakres przedmiotowy kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej dla większości dokumentów wewnętrznych i zewnętrznych stosowanych w jednostkach,
- co należy zawrzeć w treści opisu merytorycznego dla różnych rodzajów dokumentów,
- na jakich dokumentach nie ma potrzeby zamieszczania opisu merytorycznego,
- jak należy postępować w razie stwierdzenia błędów w dokumentach (włącznie ze wskazaniem, jak postępować, aby odzyskać środki publiczne wydatkowane niezgodnie z prawem).

Poza tym **publikacja zawiera:**

- wzory upoważnień do sprawdzania dowodów księgowych pod względem merytorycznym i/lub formalnym oraz rachunkowym,
- kartę wzorów podpisów osób upoważnionych do zatwierdzania dokumentów pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym,
- wzory uregulowań wewnętrznych dotyczących sposobu opisywania dokumentów pod względem merytorycznym,
- wzory opisów merytorycznych dla wszystkich podstawowych aspektów kontroli merytorycznej dla różnych rodzajów operacji gospodarczych i dokumentujących je dowodów księgowych.

Jak korzystać z publikacji

W publikacji zostały przedstawione zasady sporządzania i sprawdzania dokumentów własnych jednostki (wewnętrznych i zewnętrznych), a także sprawdzania dokumentów obcych, przy czym w pierwszym rozdziale części I publikacji zawarto podstawowe informacje na temat rodzajów dokumentów księgowych własnych oraz zasad ich sporządzania, do których należy sięgać, jeśli opis zamieszczony przy konkretnych dokumentach w sposób ogólny odwołuje się do określonych definicji bądź przepisów uor. Na przykład, jeśli przy dokumencie RK – „Raport kasowy” znajduje się zapis, że jest to dokument zbiorczy wewnętrzny jednostki, to objaśnić co do definicji dowodu wewnętrznego i zbiorczego należy szukać w odpowiednich punktach rozdziału pierwszego części I publikacji. Podobnie należy postępować, jeśli w publikacji została zamieszczona ogólna uwaga o korygowaniu błędnych zapisów w danego rodzaju dokumencie zgodnie z art. 22 uor – dokładnych wskazówek w tym zakresie należy szukać w tabeli 2 w rozdziale 1.3 w części I oraz w części II.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że w publikacji omówione zostały ogólne zasady sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów – na podstawie rozwiązań najczęściej stosowanych w jednostkach organizacyjnych w tym zakresie. Mogą one różnić się od rozwiązań przyjętych w konkretnych jednostkach, co nie oznacza, że jednostki te postępują nieprawidłowo (np. za wystawianie poleceń wyjazdu służbowego w jednostkach odpowiadają przeważnie wyznaczeni pracownicy ds. kadr, jednak w niektórych jednostkach sprawy z tym związane zlecane są pracownikom sekretariatu albo pracownikom komórki odpowiedzialnej za sprawy organizacyjne). Z tego względu, **korzystając z publikacji, należy zwrócić uwagę, że:**

- 1) w opisach dotyczących przedstawionych wzorów formularzy dokumentów podane zostały podstawowe zasady wypełniania i obowiązkowe elementy, które powinny być zawarte w ich treści; biorąc to pod uwagę, jednostki mogą stosować własne wzory, przy różnych ich odmianach dotyczących nazw i wyglądu druków czy tytułów poszczególnych pozycji w formularzach,
- 2) sporządzenie poszczególnych dokumentów i ich kontrola w danej jednostce mogą należeć do obowiązków innych pracowników niż podanych w przykładach – jednak przy uwzględnieniu zasady zachowania podziału podstawowych kompetencji (np. osoba sporządzająca nie powinna być jednocześnie osobą sprawdzającą dokument, osoba dokonująca wypłat gotówkowych nie powinna ich zlecać do wypłaty),
- 3) w opisie zasad sporządzania poszczególnych dokumentów księgowych podana jest minimalna liczba egzemplarzy poszczególnych dokumentów, jednak jednostki w przepisach wewnętrznych mogą przyjmować inną – większą, jeśli jest to niezbędne z punktu widzenia potrzeb jednostki, wynikających z jej struktury organizacyjnej.



Zasady sporządzania własnych dowodów księgowych

W tej części zostały omówione zasady sporządzania własnych dowodów księgowych jednostek organizacyjnych sektora publicznego wewnętrznych (w tym także zastępczych, zbiorczych i rozliczeniowych) oraz zewnętrznych. Ponadto przy dokumentach, potwierdzających wykonanie operacji gospodarczych i finansowych, które nie powodują dokonania wydatków ze środków publicznych, podane zostały zasady wykonywania kontroli prawidłowości ich sporządzenia.

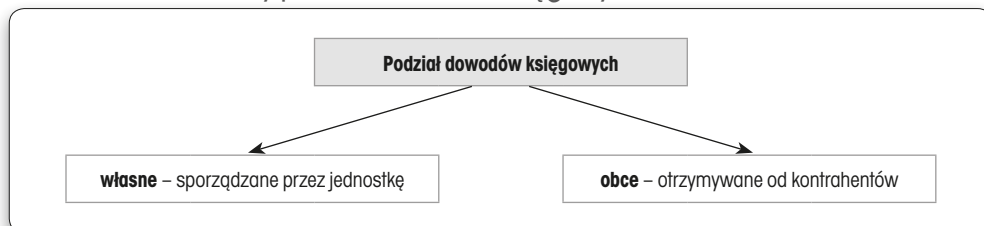
Oprócz wzorów formularzy dokumentów i objaśnień w zakresie wypełniania poszczególnych ich pozycji, w części tej znajdują się m.in. odpowiedzi na pytania:

- czym różnią się dokumenty OT – „Przyjęcie środka trwałego” sporządzane w przypadkach: zakupu gotowego środka trwałego, przyjęcia środka trwałego z inwestycji, ulepszenia własnego bądź cudzego środka trwałego,
- w jaki sposób należy przeprowadzić kontrolę raportu kasowego, aby nie przeoczyć przypadków defraudacji środków przez kasjera,
- które dokumenty kasowe powinny zostać zaliczone obowiązkowo do druków ścisłego zarachowania,
- czym różni się dokument PT – „Przekazanie/Przyjęcie środka trwałego” sporządzony w przypadku przekazania środka trwałego od dokumentu potwierdzającego przekazanie nakładów na środki trwałe w budowie,
- jak prawidłowo sporządzić protokół zdawczo-odbiorczy kasy, gdy przekazanie walorów kasowych odbywa się pod nieobecność osoby przekazującej,
- jak wygląda sporządzanie i obieg dokumentów służących rozliczaniu kosztów podróży służbowej zamiejscowej orazjazd lokalnych,
- jak sporządzić noty obciążeniowe w przypadku naliczenia kontrahentom odsetek i kar umownych,
- jak powinna być zorganizowana kontrola obrotu materiałowego i jego udokumentowania.

1. Dowody księgowe – definicja, rodzaje

Jednostki mają obowiązek ewidencjonowania w księgach rachunkowych operacji gospodarczych, czyli takich zdarzeń gospodarczych, które powodują zmiany w strukturze majątkowej tej jednostki. Jest to podstawowa zasada prowadzenia rachunkowości. Zapisów w księgach rachunkowych należy dokonywać na podstawie **dowodów stwierdzających wykonanie operacji gospodarczej, nazywanych dowodami księgowymi bądź dowodami źródłowymi** (art. 20 uor).

Schemat. Podstawowy podział dowodów księgowych



Poza podstawowym podziałem wskazanym na **schemacie** dowody księgowe wystawiane przez daną jednostkę dzieli się na:

- **zewnętrzne** – przekazuje się je w oryginale kontrahentom jednostki (np. rachunki, faktury, pokwitowania wpłaty do kasy jednostki z kwitariuszy przychodowych),
- **wewnętrzne** – potwierdzają one wykonanie operacji wewnątrz jednostki (np. OT – „Przyjęcie środka trwałego”, nota księgowa potwierdzająca fakt odpisania przedawnionej należności podatkowej).

Z kolei wśród dokumentów księgowych wewnętrznych wyróżnia się dowody:

- **zbiorcze** – które służą do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych,
- **korygujące** poprzednie zapisy,
- **zastępcze** – które wystawia się do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego lub w przypadku braku możliwości otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego,
- **rozliczeniowe** – za pomocą których ujmuje się już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

W zależności od ustaleń wewnętrznych jednostki jako dokumenty zbiorcze, korygujące, zastępcze i rozliczeniowe mogą być stosowane np.:

- PK – „Polecenie księgowania”,
- nota księgowa,
- KW – „Kasa wypłaci”,
- RK – „Raport kasowy”,
- zbiorcze zestawienia tabelaryczne dowodów księgowych, służące do ich łącznego ujmowania w księgach rachunkowych,
- zbiorcze zestawienia dowodów masowych, służące do ich dekretacji.

Przedstawione podziały klasyfikacyjne mają znaczenie dla ustalenia wymagań odnośnie do obowiązkowej treści, jaka powinna być zawarta w danym dokumencie księgowym, a także do zasad, na jakich można korygować stwierdzone w nim błędy.

1.1. Wymagania ogólne odnośnie do treści dowodów księgowych

Minimalne wymagania odnośnie do treści dowodów księgowych są zawarte w art. 21 uor. Zgodnie z nimi, **dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:**

- określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych,
- datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- 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.

Mozna zaniechać zamieszczania na dowodzie następujących danych:

- **określenia rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego, stron dokonujących operacji gospodarczej, opisu operacji i jej wartości oraz podpisu wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów** – jeśli wynika to z odrębnych przepisów (np. przepisy dotyczące zasad wystawiania faktur VAT przez sprzedawców nie wymagają zamieszczania na nich określenia „Faktura VAT”, podpisu wystawcy tego dowodu ani nabywcy),
- **dekretacji** – jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych (np. dekretacja dowodów masowych może odbywać się na specjalnie sporządzonych w tym celu dowodach zbiorczych, a nie na każdym pojedynczym dowodzie),
- **wartości** – jeżeli w toku przetwarzania w rachunkowości danych wyrażonych w jednostkach naturalnych następuje ich wycena, potwierdzona stosownym wydrukiem.

Jeżeli dowód nie dokumentuje przekazania lub przejęcia składnika aktywów, przeniesienia prawa własności lub użytkowania wieczystego gruntu albo nie jest dowodem zastępczym, podpisy wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów, mogą być zastąpione znakami zapewniającymi ustalenie tych osób. Podpisy na dokumentach ubezpieczenia i emitowanych papierach wartościowych mogą być odtworzone mechanicznie.

Dowód księgowy opiewający na waluty obce powinien zawierać przeliczenie ich wartości na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej (wynik przeliczenia zamieszcza się bezpośrednio na dowodzie, chyba że system przetwarzania danych zapewnia automatyczne przeliczenie walut obcych na walutę polską, a wykonanie tego przeliczenia potwierdza odpowiedni wydruk). Podstawą zapisów w księgach rachunkowych mogą być dowody księgowe sporządzone w języku obcym, z tym że na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta należy zapewnić wiarygodne przetłumaczenie ich treści na język polski.

Szersze wymagania odnośnie do obowiązkowej treści dowodów księgowych mogą wynikać z przepisów szczególnych, do których należą m.in. przepisy podane w **tabeli 1**.

Tabela 1. Przykłady uregulowań szczególnych odnośnie do obowiązkowej treści dokumentów księgowych

Rodzaj dowodu	Podstawa prawna
Treść rachunków	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
Treść faktur VAT i not korygujących	Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
Treść pokwitowań wpłaty i wpłaty należności podatkowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego	Rozporządzenie Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego
Treść pokwitowań wpłaty należności podatkowych budżetu państwa	Zarządzenie nr 64 Ministra Finansów z 29 września 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe

Jeżeli jedną operację gospodarczą dokumentuje więcej niż jeden dowód lub więcej niż jeden egzemplarz dowodu, kierownik jednostki w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości jednostki powinien (art. 22 ust. 4 uor):

- ustalić sposób postępowania z każdym z nich,
- wskazać, który dowód lub jego egzemplarz będzie podstawą do dokonania zapisu w księgach rachunkowych jednostki.

1.2. Uregulowania wewnętrzne w zakresie zasad sporządzania własnych dokumentów księgowych

Każda jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych powinna **mieć określone szczegółowe zasady sporządzania własnych dokumentów księgowych**. Ustalenie uregulowań w tym zakresie należy do obowiązków kierownika jednostki, który powinien zawrzeć je w przepisach wewnętrznych odnoszących się do polityki rachunkowości jednostki, stanowiących zarazem część opisu stosowanego w niej systemu kontroli zarządczej (art. 10 uor i art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

W praktyce uregulowania w zakresie zasad sporządzania własnych dokumentów księgowych ustala się w instrukcji obiegu i kontroli dokumentów (dowodów) księgowych, a także szczerunkowo – w innych instrukcjach dotyczących zasad (polityki) rachunkowości jednostki, takich jak instrukcje: kasowa, magazynowa, inwentaryzacyjna, gospodarowania majątkiem trwałym, ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania. W uregulowaniach wewnętrznych dotyczących zasad sporządzania dokumentów księgowych należy zawrzeć postanowienia podane w ramce.

Trzy obowiązkowe elementy uregulowań wewnętrznych jednostki dotyczących zasad sporządzania własnych dowodów księgowych

1. Określenie rodzajów dokumentów księgowych stosowanych w jednostce do dokumentowania realizowanych przez nią operacji gospodarczych, z podziałem na dokumenty własne: wewnętrzne i zewnętrzne, zastępcze (stosowane w braku możliwości uzyskania dokumentów obcych), zbiorcze i korygujące.
2. Szczegółowy opis zasad sporządzania poszczególnych rodzajów własnych dokumentów księgowych wewnętrznych i zewnętrznych (w razie potrzeby do instrukcji należy załączyć wzory obowiązujących w niej dokumentów wraz z instrukcjami ich wypełniania).
3. Wskazanie osób odpowiedzialnych za sporządzenie danego rodzaju dokumentów.

PRZYKŁAD

W jednostce kwestie związane ze sporządzaniem pokwitowań wpłaty KP – „Kasa przyjmie” uregulowane są w dwóch instrukcjach:

- 1) obiegu dokumentów księgowych – która wymaga, aby były sporządzane w dwóch egzemplarzach (jeden dla jednostki, jeden dla wpłacającego),*

2) *kasowej – według której powinny być sporządzone trzy egzemplarze (jeden dla wpłacającego, jeden dołączany do raportu kasowego i jeden powinien zostać dla celów kontrolnych w bieżącym KP).*

Która z tych instrukcji jest prawidłowa i zapisy której jednostka w takim przypadku powinna stosować?

Problem opisany w przykładzie występuje dość często w jednostkach organizacyjnych, które przy ustalaniu polityki rachunkowości korzystają z gotowych wzorów instrukcji dostępnych w różnych wydawnictwach lub w Internecie, nie dostosowując ich do swoich potrzeb. **Gotowe wzory instrukcji, zanim zostaną wprowadzone do stosowania w danej jednostce, powinny być najpierw dokładnie przeanalizowane – pod kątem:**

- **przyjętych w niej rozwiązań organizacyjnych,**
- **tego, czy uregulowania zawarte w poszczególnych instrukcjach nie dublują się, nie są różne bądź – co przysparza najwięcej kłopotów – wzajemnie się nie wykluczają.**

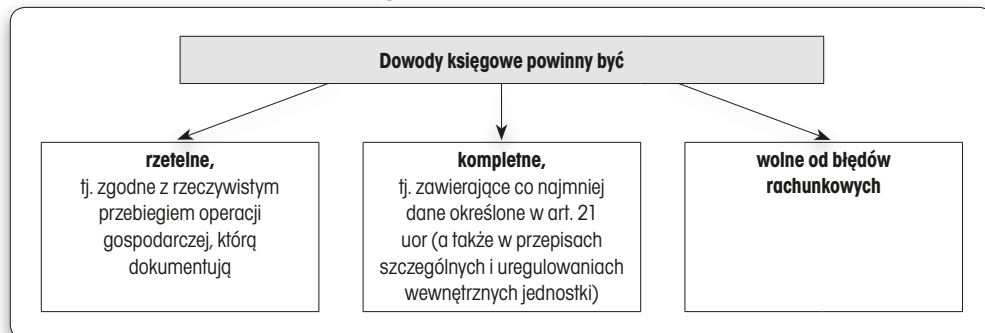
W opisanej sytuacji zapisy obu instrukcji są prawidłowe i dopuszczalne. Druki KP – „Kasa przyjmie” sporządza się minimum w dwóch egzemplarzach, z czego jeden przeznaczony jest dla wpłacającego, a drugi powinien być dołączony do raportu kasowego. Jednak jednostki mogą przyjąć również większą liczbę egzemplarzy, jeśli taka potrzeba wynika z przyjętych w nich rozwiązań organizacyjnych. Tak więc **rozbieżność pomiędzy uregulowaniami instrukcji obiegu dokumentów i instrukcji kasowej należy zgłosić kierownikowi jednostki, który powinien:**

- **zadecydować, które z podanych rozwiązań będzie stosowane w jednostce,**
- **wykreślić z przepisów wewnętrznych zdublowane zapisy, które nie będą w niej miały zastosowania, wydając w tym celu stosowne zarządzenie o zmianie przepisów stanowiących część dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości, na podstawie art. 10 ust. 2 uor.**

1.3. Korygowanie błędów w dowodach księgowych

Jeśli kontrola wykonywana przez pracowników ujawni w dowodach własnych jednostki błędy, **należy je skorygować, w miarę możliwości przed zrealizowaniem operacji gospodarczej, której dotyczą** (w przypadku dokumentów własnych zewnętrznych – najlepiej przed ich wydaniem kontrahentom, petentom).

Schemat. Cechy dowodów księgowych



Ogólne zasady korygowania błędów stwierdzonych w dokumentach księgowych są zawarte w art. 22 uor. W dowodach księgowych niedopuszczalne jest dokonywanie wymazywania i przeróbek. Możliwe sposoby korygowania błędów wynikające z uor przedstawia **tabela 2**.

Tabela 2. Ogólne zasady korygowania błędów we własnych wewnętrznych i zewnętrznych dowodach księgowych wynikające z uor

Rodzaj dowodu	Zasady korygowania błędnych zapisów	Podstawa prawna z uor
Zewnętrzne własne	Błędy można korygować jedynie przez wystanie kontrahentowi odpowiedniego dokumentu zawierającego sprostowanie, wraz ze stosownym uzasadnieniem, chyba że inne przepisy stanowią inaczej.	art. 22 ust. 2
Wewnętrzne własne	Błędy mogą być poprawiane przez skreślenie błędnej treści lub kwoty, z utrzymaniem czytelności skreślonych wyrażen lub liczb, wpisanie treści poprawnej i daty poprawki oraz złożenie podpisu osoby do tego upoważnionej, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Nie można poprawiać pojedynczych liter lub cyfr.	art. 22 ust. 3

Przy korygowaniu błędów w dowodach księgowych należy mieć na uwadze, że **bardziej szczegółowe zasady mogą być określone w przepisach szczególnych** (np. odnośnie do faktur VAT – w ustawie o VAT) **bądź w przepisach wewnętrznych jednostki**. Szczegółowe omówienie tych zagadnień zostało zawarte w części II.

1.4. Druki ścisłego zarachowania

Druki ścisłego zarachowania są to formularze dowodów księgowych, które ze względu na konieczność ochrony mienia jednostki **należy objąć szczegółową ewidencją i kontrolą wykorzystania**.

W jednostkach sektora publicznego do druków ścisłego zarachowania stosowanych w księgowości zwyczajowo zalicza się:

- wszelkie pokwitowania wpłaty do kasy jednostki (KP – „Kasa przyjmie”, kwitariusze przychodowe, pokwitowania wpłaty opłaty targowej i inne zatwierdzone do stosowania przez kierownika jednostki),
- dokumenty wypłat z kasy jednostki (KW – „Kasa wypłaci”, kwitariusze rozchodowe),
- dokumenty pozwalające na wypłatę/obciążenie rachunków bankowych jednostki (czeki gotówkowe, czeki rozrachunkowe),
- dokumenty magazynowe, będące podstawą do przyjmowania i wydawania składników majątku obrotowego do/z magazynów jednostki (Pz – „Magazyn przyjmie”, Wz – „Magazyn wyda”),
- arkusze spisu z natury,
- karty drogowe.

O tym, które druki w danej jednostce będą zaliczane do druków ścisłego zarachowania, decyduje kierownik danej jednostki. Odpowiednie postanowienia powinny być zamieszczone w przepisach wewnętrznych jednostki, ustalonych na podstawie art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp. Należy tam określić m.in. sposób odczekowania druków ścisłego zarachowania i wskazać urządzenia właściwe do ewidencjonowania ich przychodów i rozchodów. **Wyjątkiem** od tej zasady są druki kwitariuszy przychodowo-rozchodowych oraz innych pokwitowań wpłaty należności podatkowych stosowanych w samorządowych organach podatkowych, które – zgodnie z § 6 rozporządzenia w sprawie planów kont dla organów podatkowych JST – są obowiązkowo drukami ścisłego zarachowania, ewidencjonowanymi w księdze druków ścisłego zarachowania lub innym urządzeniu ewidencyjnym przyjętym przez kierownika jednostki.

Druki ścisłego zarachowania powinny być objęte ewidencją i kontrolą przez cały okres posiadania ich przez jednostkę (od chwili zakupu, przez cały okres ich przechowywania, wykorzystywania przez bezpośrednich użytkowników aż po zwrot kopii wykorzystanych formularzy i ich przechowywanie). **Wyjątkiem** w tym zakresie są druki arkuszy spisu z natury, które stają się drukami ścisłego zarachowania dopiero z chwilą ich ponumerowania przed wydaniem bezpośrednim użytkownikom (np. przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej).

Szczegółowa kontrola zużycia druków ścisłego zarachowania wymaga, aby druki te były odczekowane w sposób umożliwiający identyfikację każdego pojedynczego egzemplarza druków w formie:

- pojedynczych blankietów – np. czek,
- formularzy połączonych w bloki czy zeszyty – np. bloki KP – „Kasa przyjmie” i bloki kwitariuszy przychodowo-rozchodowych.

Identyfikację zapewnia się poprzez oznaczenie druków nazwą „Druk ścisłego zarachowania” i nadania im niepowtarzalnych numerów (lub symboli składających się z liter i cyfr). Jeśli druki nie mają nadanych tych oznaczeń automatycznie (przez drukarnię lub program komputerowy stosowany w jednostce), w chwili ich przyjęcia na stan należy je odpowiednio oznaczyć.

Prowadzenie ewidencji, przyjmowanie, przechowywanie i wydawanie druków powinno być powierzone pracownikom jednostki, którzy nie są ich bezpośrednimi użytkownikami. Konieczność zachowania takiego podziału funkcji wynika ze szczegółowych mechanizmów kontroli operacji finansowych i gospodarczych określonych w komunikacie nr 23 Ministra Finansów w sprawie standardów kontroli zarządczej, które powinny zapewniać **podział kluczowych obowiązków**.

PRZYKŁAD

Kasjer jednostki nie powinien mieć dostępu do nieodczekowanych druków KP, KW, kwitariuszy przychodowych i rozchodowych, ze względu na zbyt dużą łatwość wykorzystania ich do defraudacji środków pieniężnych.

Obowiązki pracowników odpowiedzialnych za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania

1. Przyjmowanie na stan nowo nabytych druków (w tym kontrola liczby druków zamówionych i faktycznie dostarczonych jednostce).
2. Nadawanie cech druku ścisłego zarachowania formularzom niemającym numeracji.
3. Bieżące odnotowywanie w ewidencji liczby i numerów przyjętych druków (w podziale na ich poszczególne rodzaje).
4. Przechowywanie druków w sposób zabezpieczający je przed dostępem osób nieupoważnionych.
5. Wydawanie druków osobom upoważnionym (np. kasjerowi, inkasentom, poborcom, członkom komisji inwentaryzacyjnej) za pokwitowaniem i rozliczanie ich z druków zwracanych: wykorzystanych i czystych.
6. Niezwłoczne odnotowywanie w ewidencji faktu pobrania i zwrotu druków.

2. Dowody kasowe

Do dokumentowania i ewidencjonowania operacji kasowych służą dowody kasowe:

- 1) **wpłaty gotówki do kasy** – dowody własne KP – „Kasa przyjmie”, a także inne dowody:
 - określone w obowiązujących przepisach (np. kwitariusze przychodowe używane do potwierdzania wpłat z tytułu podatków i należności niepodatkowych w urzędach obsługujących państwowe i samorządowe organy podatkowe),
 - zatwierdzone do stosowania przez kierownika jednostki (np. pokwitowania wpłaty na drukach generowanych przez system komputerowy, używany w jednostce do prowadzenia ewidencji operacji kasowych);
- 2) **wypłaty gotówki z kasy**:
 - dowody źródłowe, takie jak np.: listy płac wynagrodzeń, nagród, zasiłków, ryczałtów za korzystanie z pojazdów prywatnych do celów służbowych; wnioski o zaliczkę, rozliczenia zaliczek, rozliczenia kosztów podróży służbowych, dowody odprowadzenia gotówki z kasy jednostki na rachunek bankowy, faktury, rachunki oraz inne zatwierdzone do stosowania przez kierownika jednostki,
 - dowody zastępcze – KW – „Kasa wypłaci”, w sytuacji gdy wypłata nie może być udokumentowana dowodem źródłowym;
- 3) **zbiorcze dowody księgowe** – RK – „Raport kasowy”, służące do łącznego dokonywania zapisów na temat zrealizowanych operacji kasowych w księgach rachunkowych jednostki.

Poza tym do dokumentacji kasowej zaliczane są także **protokoły kontroli stanu kasy**, sporządzane przy przekazywaniu kasy pomiędzy poszczególnymi pracownikami pełniącymi funkcje kasjerów (protokoły zdawczo-odbiorcze) oraz na dowód przeprowadzenia inwentaryzacji doraźnych bądź obowiązkowych (rocznych) aktywów przechowywanych w kasie.

W rozdziale tym omówione są zasady sporządzania tzw. dokumentów kasowych operacyjnych, do których należą:

- dowód wpłaty KP – „Kasa przyjmie”,
- dowód wypłaty KW – „Kasa wypłaci”,
- kwitariusze przychodowe i rozchodowe,
- czek gotówkowy,
- bankowy dowód wpłaty,
- RK – „Raport kasowy”

oraz protokołów zdawczo-odbiorczych kasy.

2.1. KP – „Kasa przyjmie”

KP – „Kasa przyjmie” (inaczej też KP – „Pokwitowanie wpłaty” lub KP – „Dowód wpłaty”) jest to podstawowy dokument kasowy, służący do potwierdzania przeprowadzenia operacji przyjęcia gotówki do kasy jednostki. **Sporządza się go w przypadkach:**

- przyjęcia do kasy gotówki podjętej czekiem z rachunków bankowych jednostki na pokrycie wydatków – w takiej sytuacji pełni rolę dowodu księgowego wewnętrznego zastępczego (dowód główny: czek – znajduje się w dokumentacji bankowej jednostki),
- łącznego ujęcia w raporcie kasowym gotówki przyjętej do kasy z tytułu wpłat na poczet należności masowych (np. przyjętych tego samego dnia wszystkich wpłat na poczet raty podatku od nieruchomości czy na poczet opłat za najem, dzierżawę albo użytkowanie wieczyste nieruchomości) – w takim przypadku dokument KP jest dokumentem wewnętrznym zbiorczym,
- przyjęcia do kasy gotówki wpłaconej przez petentów na poczet poszczególnych dochodów pobieranych przez jednostkę (jeśli jednostka nie stosuje w tym celu kwitariuszy przychodowych bądź innych dowodów wpłaty zatwierdzonych przez kierownika jednostki) albo z tytułu zwrotu wydatków (np. zwrotu przez pracownika kwoty niewykorzystanej zaliczki na poczet kosztów podróży służbowej) – w tych sytuacjach KP pełni rolę dowodu źródłowego zewnętrznego.

Dowody KP pełniące rolę dowodów zastępczych i zbiorczych sporządza się **w liczbie minimum dwóch egzemplarzy** (oryginał dołącza się do oryginału raportu kasowego, a kopie – do kopii raportu kasowego lub pozostawia w bločku formularzy). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w dokumencie KP pełniącym funkcję dowodu wewnętrznego, błędną treść należy przekreślić (z zachowaniem czytelności skreślonych zapisów) i wpisać nową, zamieszczając na dowodzie datę dokonania poprawki i podpis osoby, która ją wprowadziła.

Dowody KP będące dowodami zewnętrznymi sporządza się co najmniej **w dwóch egzemplarzach**. Oryginał przeznacza się dla wpłacającego, a kopia pozostaje w dokumentacji kasowej. W przypadku rozbudowanej struktury organizacyjnej jednostki pokwitowania wpłaty **można wystawiać w większej liczbie egzemplarzy**, np. w trzech egzemplarzach, gdzie oryginał przeznacza się dla wpłacającego, pierwsza kopia pozostaje w dokumentacji kasowej, a drugą kopię przekazuje się do merytorycznej komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za pobieranie i ewidencjonowanie danego rodzaju dochodów i opłat (np. referatu gospodarki mieniem, referatu podatków) albo pozostaje do rozliczenia w bločku formularzy.

Błędnie wystawiony dowód KP wydawany petentom jednostki jako pokwitowanie wpłaty należy anulować (w sposób opisany w instrukcji kasowej jednostki) i wystawić nowy.

PRZYKŁAD

W jaki sposób powinno wyglądać poprawne anulowanie pokwitowania wpłaty? Czy wystarczy samo przekreślenie druku KP, czy też musi być na nim zamieszczona adnotacja o przyczynie anulowania?

Przepisy art. 22 ust. 2 uor określające zasady korygowania błędnie wystawionych własnych wewnętrznych dokumentów księgowych jednostki nie regulują kwestii związanych z postępowaniem z dokumentami zawierającymi błędy. **Szczegółowe zasady postępowania w przypadku błędnie wystawionego dowodu KP powinny być uregulowane w przepisach wewnętrznych jednostki (np. w instrukcji kasowej).**

Przedstawiono **przykładowe zapisy instrukcji kasowych** jednostek, opisujących sposób postępowania z błędnie wystawionymi dowodami KP:

Sposób 1

Błędy popełnione w dowodach KP – „Kasa przyjmie”, pełniących rolę dokumentów zewnętrznych, poprawia się wyłącznie przez anulowanie błędnych dokumentów i wystawienie nowych. Anulowanie dokumentu polega na jego przekreśleniu (z zachowaniem czytelności jego treści) i umieszczeniu na nim adnotacji „Anulowano”, daty wykonania tej czynności i podpisu osoby anulującej dowód. Anulowane pokwitowania (oryginał i wszystkie kopie) przechowuje się w bloczku formularzy KP.

Sposób 2

W przypadku błędnego wystawienia dokumentu KP – „Kasa przyjmie” kasjer dokonuje jego anulowania poprzez przekreślenie pokwitowania i zamieszczeniu na nim adnotacji „Anulowano” z krótkim opisem przyczyny wykonania tej czynności (np. błędne oznaczenie wpłacającego, pomyłka w kwocie). Anulowane pokwitowania należy pozostawić w bloku formularzy pokwitowań.

Sposób 3

W przypadku popełnienia błędu przy komputerowym sporządzaniu dowodu KP – „Kasa przyjmie”, koryguje się go zgodnie z procedurami programowymi. Jeśli błąd zostanie stwierdzony przed zatwierdzeniem dokumentu i jego wydrukowaniem, błędną treść usuwa się za pomocą klawisza „Delete” i wpisuje poprawną. Jeśli błąd zostanie stwierdzony po zatwierdzeniu treści dowodu lub po jego wydrukowaniu, błędne pokwitowanie należy anulować w systemie (podając w uwagach zwięźle przyczynę anulowania) i wystawić nowe, o kolejnym numerze druku ścisłego zarachowania. Anulowane pokwitowania są odnotowywane automatycznie w zestawieniu pokwitowań anulowanych. Zestawienie to na koniec każdego okresu, za jaki są w jednostce sporządzane raporty kasowe, należy wydrukować i dołączyć do odpowiedniego raportu kasowego.

Dowody KP wystawia kasjer jednostki, natomiast sprawdza i zatwierdza je główny księgowy lub inny upoważniony pracownik komórki księgowości. W niektórych jednostkach dowody KP, pełniące funkcję dowodów zewnętrznych, wystawiane są przez pracowników komórek merytorycznych bądź też dane dotyczące osoby wpłacającej, rodzaju i kwoty

należności są w pokwitowaniach drukowanych z systemu komputerowego pobierane automatycznie przez program do obsługi kasowej z podsystemów służących do ewidencji należności budżetowych podatkowych i niepodatkowych. W ten sposób eliminuje się pomyłki i nieścisłości przy ustalaniu osoby zobowiązanej do dokonania wpłaty i rodzaju należności, a także uniemożliwia dokonywanie defraudacji przez kasjera z wykorzystaniem druków KP – poprzez pozbawienie go dostępu do czystych druków przeznaczonych do ręcznego wypełniania.

Dowody KP zalicza się zwyczajowo do druków ścisłego zarachowania.

Wzór 1. KP – „Kasa przyjmie” (dowód zewnętrzny)

Dowód wpłaty Pokwitowanie				
Urząd Gminy Wolany Górne ul. Rynek 1 23-498 Wolany Górne Nazwa jednostki – pieczęć			KP nr: 23/06/2016 ²	
Data: 17.06.2016 r. ¹				
Od kogo: Alina Maj, ul. Wesola 13/2, 23-498 Wolany Górne			Winien Kasa	Ma Konto
Za co:			zł	gr
Opłata za wynajem sali świetlicy wiejskiej w dniach 18/19.06.2016 r. (organizacja wesela)			1 250	00
x			x	x
x			x	x
Słownie zł: jeden tysiąc dwieście pięćdziesiąt 00/100			Razem	1 250 00
Sporządził Anna Lato ⁴ – referent ds. rozliczeń	Sprawdził Beata Zima – główny księgowy	Zatwierdził Beata Zima – główny księgowy	Raport kasowy ⁵ nr 3/06/2016 poz. 12	Kwotę powyższą otrzymałem Mikołaj Luty – kasjer

Objaśnienia do wzoru

- ¹ – Data wystawienia dokumentu KP jest jednocześnie datą dokonania wpłaty do kasy jednostki (czyli data wykonania operacji gospodarczej jest taka sama jak data wystawienia dowodu księgowego).
- ² – Numer kolejny dowodu powinien być zgodny z systemem numerowania dowodów KP stosowanym w jednostce. W przykładowej jednostce na numer KP składają się odpowiednio: numer kolejny pokwitowania wystawionego w danym miesiącu/wskazanie miesiąca wystawienia/wskazanie roku obrotowego. W przypadku anulowania dowodu KP, następnemu wystawianemu KP musi być nadany numer kolejny. Nie wolno używać ponownie numeru dowodu anulowanego. Zasada ta dotyczy zarówno KP wystawianych ręcznie, jak i komputerowo.
- ³ – Dekretacja dowodu (wskazanie konta przeciwnego, podziałki klasyfikacji budżetowej) może być zamieszczona na dokumentach zbiorczych lub zastępczych, służących do zbiorczego ujmowania i dekretowania dowodów kasowych.
- ⁴ – W przykładowej jednostce KP dla operacji przyjmowania dochodów budżetowych z tytułu podnajmu lokali gminnych wystawia pracownik referatu merytorycznego (referatu rolnictwa, zajmującego się najmem i dzierżawą nieruchomości na terenach wiejskich).
- ⁵ – Należy podać numer i pozycję raportu kasowego, w którym została ujęta operacja potwierdzona pokwitowaniem wpłaty.

Do udokumentowania faktu przyjęcia wpłat do kasy – oprócz dowodów KP – jednostki mogą stosować także tzw. **kwitariusze**:

- **przychodowe** (druk akcydensowy o symbolu K-103) lub
- **przychodowo-rozchodowe** (druk akcydensowy o symbolu K-104).

Druki kwitariuszy przychodowych i przychodowo-rozchodowych od dowodów KP odróżnia to, że mają one nadaną numerację przez drukarnię – składają się z bloków (książek) zawierających określoną liczbę kolejno ponumerowanych pokwitowań, które należy wydawać w kolejności przyjmowanych wpłat. Kwitariusze przychodowe i rozchodowe obowiązkowo stosuje się w jednostkach organizacyjnych obsługujących państwowe i samorządowe organy podatkowe, do pobierania należności z tytułu podatków i niepodatkowych należności budżetowych wpłacanych do kas, na ręce inkasentów i poborców. W innych jednostkach i do przyjmowania innych należności (np. cywilnoprawnych należności jednostek samorządu terytorialnego) kwitariusze przychodowe mogą być stosowane, jeśli zadecydują tak ich kierownicy.

Szczegółowe zasady sporządzania potwierdzeń wpłaty/wypłaty na kwitach z kwitariuszy przychodowych i rozchodowych opisano w części I, w rozdziale 2.3.

2.2. KW – „Kasa wypłaci”

KW – „Kasa wypłaci” jest zastępczym dowodem księgowym stosowanym w sytuacjach, gdy wypłata gotówki z kasy nie może być udokumentowana dowodem źródłowym. Najczęstszym takim przypadkiem jest wypłata z kasy niepodjętych w terminie przez pracowników należności z tytułu wynagrodzeń, dla których dowodem źródłowym wypłaty są listy płac, bądź innych należności z tytułu stosunku pracy wypłacanych na podstawie list wypłat (takich jak np. ryczałty za korzystanie z pojazdów prywatnych do celów służbowych).

Dowody KW zalicza się zwyczajowo do druków ścisłego zarachowania.

Dowód KW wystawia upoważniony pracownik komórki księgowości, który wpisuje na nim:

- nazwisko, imię (nazwę) oraz adres osoby, na rzecz której dokonuje się wypłaty,
- tytuł wypłaty,
- kwotę wypłaty (cyframi i słownie)

i zamieszcza swój podpis w miejscu przeznaczonym dla osoby sporządzającej.

Dowody KW powinny być ponumerowane według zasad określonych w jednostce. Zwyczajowo nadaje się im kolejne numery obowiązujące w danym roku obrotowym, **jeśli w jednostce działa więcej niż jedno stanowisko kasowe, numeracja powinna być prowadzona oddzielnie dla każdej kasy, tak aby numery nie powtarzały się.**

Dowód KW powinien być następnie zatwierdzony przez głównego księgowego lub innego upoważnionego pracownika komórki księgowości. Ponieważ źródłowy dowód wypłaty został już wcześniej sprawdzony pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym (patrz: część II), czynności sprawdzających w tym zakresie nie powtarza się już przy dokumencie KW. Osoba upoważniona do jego sprawdzenia i zatwierdzenia kontroluje jedynie, czy dane z KW na temat osoby uprawnionej do odbioru gotówki, tytułu wypłaty i jej kwoty są zgodne z danymi wynikającymi z dokumentu źródłowego.