

Rozdział 2. Prowadzenie ksiąg rachunkowych

Charakterystyka i teoretyczny opis zagadnień regulowanych przepisami rozdziału

Na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych ma bezpośredni wpływ treść rozdziału 2 RachunkU, jak również ZasRachPodZ, zasady wynikające z FinPubU, a w związku z tym również to, co wynika z aktów wykonawczych do tej ustawy, w szczególności: Szczeg-ZasRachR oraz ZasRachPodR. Na szczególność prowadzenia części pomocniczych (analityki) ma wpływ struktura planu finansowego, przy czym w państwowych jednostkach w takim planie występuje § 400 „Grupa wydatków bieżących jednostki”, która w 2016 i 2017 r. powiązana jest przy wykonaniu z paragrafami:

- 1) 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”,
- 2) 422 „Zakup środków żywności”,
- 3) 426 „Zakup energii”,
- 4) 428 „Zakup usług zdrowotnych”,
- 5) 430 „Zakup usług pozostałych”,
- 6) 434 „Zakup usług remontowo-konserwatorskich dotyczących obiektów zabytkowych będących w użytkowaniu jednostek budżetowych”,
- 7) 436 „Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych”,
- 8) 438 „Zakup usług obejmujących tłumaczenia”,
- 9) 439 „Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii”,
- 10) 440 „Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe”, z odpowiednimi czwartymi cyframi.

Istotne jest przy tym rozróżnianie pojęcia kosztu planowanego w zakładzie budżetowym (netto + podatek od towarów i usług, który nie będzie podlegał odliczeniu) od wydatku w państwowej czy samorządowej jednostce budżetowej (zawsze tzw. metody brutto). Należy zatem zwrócić uwagę na wymogi GospFinR oraz OprProjUstBudZ17.

Zasada podmiotowości wynikająca z art. 2 ust. 1 pkt 4 RachunkU ustala, jakie jednostki będą prowadziły księgi rachunkowe – powinny to być osoby prawne sektora finansów publicznych (z wyjątkiem NBP, Skarbu Państwa), łącznie z gminami, powiatami i województwami, a także:

- 1) państwowe jednostki budżetowe,
- 2) gminne jednostki budżetowe,
- 3) powiatowe jednostki budżetowe,
- 4) wojewódzkie jednostki budżetowe,
- 5) gminne zakłady budżetowe,
- 6) powiatowe zakłady budżetowe,
- 7) wojewódzkie zakłady budżetowe.

Gminy, powiaty i województwa, mimo że zostały wymienione w podmiotach, które mają prowadzić księgi rachunkowe, to jednak tego uczynić nie mogą. Wynika to już z przepisów ustrojowych SamGminU, SamPowiatU, SamWojU, ponieważ:

- 1) gmina jako wspólnota samorządowa (mieszkańców) oraz odpowiednie terytorium,
- 2) powiat jako lokalna wspólnota samorządowa oraz odpowiednie terytorium,
- 3) województwo (samorząd województwa) jako regionalna wspólnota samorządowa oraz odpowiednie terytorium

– działają poprzez swoje organy stanowiące (rada gminy, rada powiatu, sejmik województwa) oraz organy wykonawcze (wójta, burmistrza lub prezydenta, zarząd powiatu, zarząd województwa), które obsługiwane są przez jednostki budżetowe w postaci urzędu gminy, starostwa, urzędu marszałkowskiego. Jednostki samorządu terytorialnego *sensu stricto* nie prowadzą ksiąg rachunkowych. Sytuację majątkową samorządu opisuje sprawozdanie finansowe, określone w § 20 SzczegZasRachR, które sporządzane jest na podstawie ewidencji wykonania budżetu oraz tego, co wykazywane jest w ewidencji jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych) w sprawozdaniu finansowym łącznym. Kwestie związane z problemami dotyczącymi sprawozdań skonsolidowanych opisuje komentarz do rozdziału 6 RachunkU.

Z art. 40 ust. 1 FinPubU wynika, że jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości z uwzględnieniem zasad określonych w FinPubU. Jednak art. 9 FinPubU ustala, że sektor finansów publicznych tworzą m.in.:

- 1) organy władzy publicznej (na potrzeby których prowadzona jest ewidencja budżetu odpowiedniego szczebla dysponenckiego),
- 2) gminy, powiaty, samorządy województw,
- 3) związki metropolitalne (od 1.1.2016 r.),
- 4) jednostki budżetowe,
- 5) samorządowe zakłady budżetowe,
- 6) państwowe fundusze celowe (w rozumieniu art. 2 RachunkU od 2015 r. nie mogą być prowadzone osobne księgi rachunkowe – ich ewidencja prowadzona ma być w ramach ksiąg rachunkowych jednostki budżetowej obsługującej państwowy fundusz celowy).

Trudno jednak zgodzić się z powszechną tezą, że art. 9 FinPubU wymienia podmioty sektora finansów publicznych [zob. A. Mierzwa, (w:) Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, pod red. P. Smolenia, Warszawa 2012, s. 152; E. Hellich, Nowa ustawa o finansach publicznych. Wprowadzenie do zmian obowiązujących od 1.1.2010 r., Warszawa 2010, s. 5], ponieważ organ władzy bez jednostki budżetowej nie mógłby zrealizować żadnego zadania. Podmiotem w sensie cywilistycznym jest Skarb Państwa (art. 33 KC), a nie jest wymieniony w tym wykazie. Abstrahując od teorii finansów publicznych, dla nas istotny jest podmiot faktycznie zobowiązany prowadzić księgi rachunkowe, w których zawarte są dane finansowe pozwalające rozliczyć dysponenta środków publicznych.

Artykuł 2 ust. 1 RachunkU jest spójny z art. 9 FinPubU, ponieważ osobno wymienia JST i jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe. Z powyższego wynikałoby, że np. gmina powinna mieć swoje księgi rachunkowe, jak też jej urząd, szkoła, ośrodek pomocy społecznej. Wybiórcze stosowanie prawa doprowadziło do tego, że część urzędów pozbawiono podmiotowości określonej we wspomnianych przepisach, uznając ich tożsamość z samorządem – przez wystawianie rachunków i faktur VAT tylko na JST, co jest ewidentnym naruszeniem zarówno zasad ustrojowych, jak i zasad prowadzenia gospodarki finansowej określonej w FinPubU, jak też RachunkU. Szczegółowe omówienie tego problemu zawarto w komentarzu do art. 21 RachunkU. Jednak inne przepisy samej FinPubU oraz SzczegZasRachR przesadzają o tym, że **samorządy nie prowadzą ksiąg rachunkowych**. Z art. 40 ust. 3 FinPubU dla prowadzenia ksiąg rachunkowych wynika ważna kwestia, która odnosi się do szczególnych zasad rachunkowości w zakresie prowadzenia ewidencji wykonania budżetu, w tym w układzie zadaniowym oraz ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST, które określono w SzczegZasRachR. Podczas wykonania budżetu nie prowadzi się ksiąg rachunkowych np. dla gminy *sensu stricto*, lecz prowadzi się ewidencję, która pozwoli ustalić, zgodnie z art. 7 FinPubU, różnicę między dochodami publicznymi a wydatkami publicznymi ustalaną dla okresu rozliczeniowego, czyli czy osiągnięto nadwyżkę (różnicę dodatnią – wydaliśmy mniej niż posiadanych środków publicznych), czy deficyt (różnicę ujemną – wydaliśmy środki, które pochodziły z pożyczek i kredytów). W art. 269 FinPubU przewidziano m.in. prowadzenie ewidencji księgowej budżetu, co odzwierciedla fakt, że podstawą prowadzenia gospodarki finansowej samorządu jest uchwała budżetowa. Za wykonanie uchwały budżetowej odpowiada organ wykonawczy – wójt, burmistrz, prezydent, zarząd powiatu, zarząd województwa, natomiast za wykonanie ustawy budżetowej odpowiada rząd.

Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych zależy od zasad funkcjonowania jednostek budżetowych, które – zgodnie z art. 11 FinPubU – pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu JST, z wyjątkiem np. jednostek oświatowych (czy też państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej), które na podstawie art. 163 FinPubU na wydzielonym rachunku mogą gromadzić dochody z tytułów wymienionych w tym artykule. Zasada rozliczania wydatków i dochodów z budżetem wpłynęła na kształt przepisów zawartych w SzczegZasRachR oraz ZasRachPodR, co związane jest przede wszystkim z dwoma kontami: 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”, 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”. Zgodnie z § 9 ZasRachPodR ewidencja

podatków jest integralną częścią ewidencji księgowej urzędu i jest prowadzona z wykorzystaniem kont syntetycznych planu kont urzędu jako jednostki budżetowej, a zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się według zasad określonych w RachunkU. Natomiast jednostką w rozumieniu § 2 pkt 3 SzczegZasRachR jest tylko jednostka budżetowa i samorządowy zakład budżetowy, ponieważ ani budżet samorządu, ani państwowy fundusz celowy nie stanowią podmiotu rachunkowości. Budżet stanowi dokument w formie uchwały budżetowej organu stanowiącego samorządu lub ustawy budżetowej, a jego wykonanie determinuje, czy organ wykonawczy uzyska absolutorium. Państwowy fundusz celowy co do zasady, zgodnie z art. 29 ust. 4 FinPubU, stanowi wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie. Ewidencja budżetu nie stanowi ksiąg rachunkowych gminy, powiatu czy województwa. Jest to ewidencja, która m.in. pozwala rozliczyć organ wykonawczy z działań podejmowanych na rzecz danego samorządu i zrealizowanych w jego imieniu.

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych trzeba zwracać uwagę na techniki organizatorskie, które będą zdeterminowane specyfiką danego rodzaju jednostki i zastosowanych rozwiązań technologicznych związanych z wykorzystaniem komputerów i innych urządzeń wymiany danych. Mimo podobieństw w zasadach rachunkowości stosowanych w samorządowych jednostkach budżetowych organizacja ksiąg rachunkowych może się bardzo różnić. Takim przykładem może być odmiennosc organizacji ksiąg:

- 1) urzędu gminy, gdzie konieczne będzie rozdzielenie ewidencji budżetu od ewidencji jednostki budżetowej,
- 2) starostwa, gdzie oprócz powyższego podziału istotne staje się rozdzielenie zadań starosty i zadań zarządu powiatu,
- 3) urzędu miasta na prawach powiatu, gdzie trzeba uwzględnić podział wynikający z dwóch powyższych rozwiązań,
- 4) urzędu marszałkowskiego, gdzie konieczne staje się ponadto uwzględnienie funkcjonowania instytucji zarządzającej, jeśli funkcjonuje ona w ramach tego urzędu.

Zgodnie z art. 4 ust. 1, 2 i 3 RachunkU zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych, które prowadzone są na podstawie dowodów księgowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym zgodnie z polityką rachunkowości, i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. W ZasProwKsiagRachK zdefiniowano prowadzenie ksiąg rachunkowych jako dokonywanie w księgach rachunkowych w sposób zorganizowany i ciągły, na podstawie dowodów księgowych, zapisów zdarzeń gospodarczych w porządku chronologicznym i systematycznym oraz ich grupowanie i uzgadnianie. Wynika z tego, że prowadzenie ksiąg rachunkowych to proces, a procedurą wewnętrzną – w rozumieniu art. 68 FinPubU – ją opisującą będzie dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości. Tutaj podkreślenia wymaga fakt, że zapis dotyczyć ma zdarzenia gospodarczego, które w art. 23 RachunkU przyjmuje miano operacji gospodarczej udokumentowanej, w rozumieniu art. 20 RachunkU, dowodami zewnętrznymi (własnymi lub obcymi), wewnętrznymi (korygującymi, rozliczeniowymi, zastępczymi oraz zbiorczymi), które z uwzględnieniem art. 22 ust. 4 RachunkU (kierownik decyduje,

który dokument będzie stanowił podstawę zapisu) po naniesieniu danych wynikających z art. 21 RachunkU (numeru identyfikacyjnego, dekretacji itd.) stanowić będą dowody księgowe. Zdarzeniem niebędącym operacją gospodarczą będzie popełniony błąd, rozliczenie operacji gospodarczej czy sporządzenie zestawienia.

Zgodnie z art. 10 FinPubU m.in. jednostki budżetowe są zobowiązane do stosowania zasad gospodarki finansowej określonej w FinPubU, natomiast prowadzenie rachunkowości powierzone głównemu księgowemu (art. 54 ust. 1 FinPubU) musi uwzględniać zasady określone w art. 40 FinPubU. Do tych zasad zalicza się:

- 1) ujmowanie dochodów i wydatków w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą – faktura, na której wskazano datę, do której należy uiścić zapłatę (np. przelewem w terminie 7 dni – FV wystawiono 10 maja, a termin płatności na 17 maja) nie jest wystarczającym dowodem na poniesienie wydatku; dopiero wraz z dokumentem potwierdzającym zapłatę (bezgotówkowo – np. przelew potwierdzonym wyciągiem bankowym, gotówką – np. w kasie jednostki) stanowi taki dowód;
- 2) ujmowanie wszystkich etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków;
- 3) naliczanie i ewidencjonowanie, nie później niż na koniec każdego kwartału, odsetek od nieterminowych płatności;
- 4) dokonywanie wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych, nie później niż na koniec kwartału.

Zgodnie z art. 54 ust. 7 FinPubU w celu realizacji swoich zadań główny księgowy ma m.in. 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. W związku z tymi wnioskami kierownik jednostki, na podstawie art. 10 ust. 2 RachunkU, wydaje dokumentację zasad (polityki) rachunkowości, która obejmuje opis sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:

- 1) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej;
- 2) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych;
- 3) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji.

Odstępstwem od powyższej reguły jest opracowanie polityki rachunkowości przez dyrektora centrum usług wspólnych (rozwiązanie dopuszczone do stosowania od 1.1.2016 r.) dla tego centrum i osobnej polityki dla każdej z obsługiwanych jednostek, ponieważ obowiązki w zakresie rachunkowości w całości przechodzą na tego dyrektora. W ramach centrum usług wspólnych, czy też „nowych” zespołów obsługi administracyjno-ekonomicznej szkół (tworzonych przez odpowiednich ministrów), osobno trzeba będzie prowadzić księgi dla centrum i obsługiwanych jednostek, aby było możliwe powiązanie danych ze sprawozdań jednostkowych z ewidencją księgową danej jednostki budżetowej.

Zakres zastosowania przepisów rozdziału do poszczególnych typów jednostek sektora finansów publicznych

Odnosząc się do powyższych ustaleń, trzeba zwrócić uwagę, że wśród jednostek budżetowych funkcjonują jednostki obsługujące w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych inne jednostki. Po zmianach od 1.1.2016 r. mogą funkcjonować centra usług wspólnych (w ramach urzędu obsługującego organy JST lub jako osobna jednostka budżetowa) klasyfikowane w ramach rozdziału 75085 „Wspólna obsługa jednostek samorządu terytorialnego” – w rozdziale tym ujmuje się wspólną obsługę administracyjną, finansową i organizacyjną, o której mowa w SamGminU, SamPowiatU oraz SamWojU. W ramach rozdziału 80114 „Zespoły obsługi ekonomiczno-administracyjnej szkół” mogą być tworzone takie jednostki jedynie przez:

- 1) ministra właściwego do spraw wewnętrznych i Ministra Obrony Narodowej,
- 2) ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania,
- 3) ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego,
- 4) ministra właściwego do spraw rolnictwa,
- 5) ministra właściwego do spraw środowiska,
- 6) Ministra Sprawiedliwości

– dla prowadzonych szkół lub innych placówek przewidzianych w systemie oświaty.

Jak już wspomniano, istotne jest rozdzielenie ksiąg rachunkowych jednostki obsługującej (tzw. centrum usług wspólnych) od ksiąg rachunkowych obsługiwanej jednostki budżetowej (np. ośrodka sportu i rekreacji), ponieważ może to wpływać na zakres i jakość sprawozdań budżetowych (i nie tylko) sporządzanych na podstawie ksiąg rachunkowych. Na wydrukach zestawień obrotów i sald oraz innych z ksiąg rachunkowych musi widnieć nazwa jednostki, której dotyczy wydruk. Nieprawidłowością będzie np. na wydruku oznaczenie jednostki „Centrum Usług Wspólnych – Szkoła Podstawowa w Pacanowie”, poprawnie – „Szkoła Podstawowa w Pacanowie”.

Różnica między wspólną obsługą organizowaną przez samorządy i ww. organy państwowe jest taka, że tzw. centrum usług wspólnych opracowuje politykę rachunkowości dla obsługiwanych jednostek, natomiast w przypadku organizowania wspólnej obsługi przez danego ministra obowiązek ten dalej spoczywa na dyrektorze obsługiwanej szkoły lub innej jednostki oświatowej. Wynika to z art. 5 ust. 7 pkt 3 w zw. z ust. 9 OświatU, który w zakresie rachunkowości odwołuje się jedynie do zapewnienia obsługi administracyj-

nej, finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2–6 RachunkU, i organizacyjnej szkoły lub placówki.

Z powyższych ustaleń wynika, że OświatU dopuszcza kilka form obsługi finansowej szkoły:

- 1) poprzez utworzenie specjalnej **jednostki obsługi ekonomiczno-administracyjnej szkół i placówek**, działającej jako jednostka budżetowa z głównym księgowym, który prowadzi oprócz ksiąg rachunkowych jednostki obsługi również księgi rachunkowe poszczególnych jednostek oświatowych funkcjonujących jako odrębne jednostki budżetowe – aktualnie tylko dla państwowego sektora publicznego;
- 2) poprzez **wspólną obsługę administracyjną, finansową i organizacyjną** prowadzonych szkół i placówek realizowaną np. przez danego ministra, który wykonuje zadania przy pomocy ministerstwa;
- 3) poprzez **zorganizowanie obsługi administracyjnej, finansowej i gospodarczej przez dyrektora szkoły** w ramach swojej jednostki, tzn. powierzając odpowiednie zadania w zakresie gospodarki finansowej pracownikom szkoły, w tym głównemu księgowemu (zgodnie z art. 53 ust. 2 i art. 54 ust. 1 FinPubU);
- 4) w ramach zespołu szkół różnych typów (art. 62 OświatU), którym zarządza dyrektor mający możliwości opisane w pkt 3.

Z przepisów ustrojowych wynika natomiast, że istnieje możliwość tworzenia wspomnianych centrów usług wspólnych.

Księgi rachunkowe mogą być prowadzone poza siedzibą jednostki lub miejscem sprawowania zarządu (art. 11 i 11a RachunkU), ale tylko wtedy, gdy – w przypadku JSFP – powierzono je innej jednostce sektora finansów publicznych, dlatego centrum usług wspólnych powinno funkcjonować jako jednostka budżetowa. Wynika to ponadto z tego, że samorządowe zakłady budżetowe, zgodnie z art. 14 FinPubU, nie mogą być tworzone na potrzeby prowadzenia rachunkowości innych jednostek. Jednostka budżetowa prowadząca wspólną obsługę jednostek oświatowych nie jest zaliczana do grona przedsiębiorców, ponieważ nie jest osobą fizyczną uprawnioną do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych ani nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej (art. 76a RachunkU).

Wyodrębnienie ewidencji dotacji celowych

Na sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych ma również wpływ art. 152 FinPubU, który nakazuje wyodrębnić ewidencję dotacji celowych, polegającą na wyodrębnieniu środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków. Jest to jedyny rodzaj dotacji, który FinPubU nakazuje wyodrębniać w ewidencji księgowej beneficjentów tych środków. Nie ma natomiast zasad wyodrębnienia ewidencyjnego dla dotacji przedmiotowych i podmiotowych, których nie ma możliwości rozliczać wydatkami, ponieważ są to dotacje zaliczane do przychodów jednostki, a nie do wydatku. Samorządowy zakład budżetowy może otrzymać dotację przedmiotową (art. 15 ust. 3 pkt 1 FinPubU), która

zgodnie z art. 130 FinPubU stanowi środki przeznaczone na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych. Świadczone usługi i sprzedawane wyroby odnoszą się do przychodów własnych tych zakładów, więc dopłaty stanowią ich przychody. Gdy mowa o przychodach, to istotne staje się również ewidencjonowanie kosztów ich uzyskania, do których zalicza się m.in. amortyzację, która nie stanowi w okresie sprawozdawczym wydatku jednostki. Ma to znaczenie w kontekście zasady dotyczącej pokrywania kosztów swojej działalności z przychodów własnych, gdzie w sprawozdaniu Rb-30S – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych dalej widnieje w części A poz. I110 (pokrycie amortyzacji).

Zgodnie z art. 6 RachunkU i art. 40 FinPubU zarówno jednostki budżetowe, jak i wspomniane wyżej samorządowe zakłady budżetowe muszą ujmować każdy dokument pojawiający się na poszczególnych etapach poprzedzających płatność (m.in. umowę z kontrahentem, którą ujmuje się pozabilansowo na koncie zaangażowania). To z kolei wiąże się z odnoszeniem w księgach wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Ponadto istotne jest właściwe dokumentowanie i stosowanie zasady kasowej.

To, czy wszystkie koszty i przychody ujęto w księgach, będzie zależec od prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji. Trzeba pamiętać, że wyniki inwentaryzacji (różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych), zgodnie z art. 27 RachunkU, należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Bez polityki rachunkowości nie jest możliwe prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, ponieważ to ona adekwatnie opisuje założenia, które są istotne do oceny sytuacji majątkowej jednostki.

Art. 9. [Język ksiąg]

Księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej.

Powiązania z innymi przepisami:

- art. 3 ust. 2 i 3, art. 10, 21 ust. 3 i 5, art. 23 ust. 3, art. 30 RachunkU,
- art. 40 ust. 2 pkt 4 FinPubU,
- § 10 ust. 1, § 23 SzczegZasRachR.

I. Wymóg prowadzenia ewidencji w języku polskim

1. Ustawodawca określił wymóg prowadzenia ewidencji księgowej w języku polskim (jest to spójne z wymogami JęzykPolU oraz wskazał do rejestracji operacji jako obowiązującą polską walutę, tzn. złoty polski. Konsekwencją tego zapisu jest konieczność przeliczania na złotówki operacji dokonanych w innych walutach oraz przetłumaczenia ich na język polski przed wprowadzeniem do ksiąg rachunkowych.

W słowniczku ustawy w art. 3 ust. 2 RachunkU wskazano, że wyrażone w euro wielkości przelicza się na walutę polską po średnim kursie, ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na dzień bilansowy, z zastrzeżeniem wyrażonych w euro wielkości, o których mowa w ust. 1a pkt 3 RachunkU oraz w art. 2 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 RachunkU (wymienione przepisy nie dotyczą jednostek sektora publicznego), które przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok obrotowy.

Konsekwentnie do zapisu art. 9 RachnkU w art. 10 RachunkU został określony obowiązek stosowania języka polskiego w dokumentacji jednostki opisującej przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Powyższe odnosi się także do opisów stosowanych w jednostce systemów komputerowych wykorzystywanych w księgowości. Szczególnie dotyczy to nazw kont i nazw walut, a także operacji i opisów rodzajów transakcji oraz zestawień sporządzanych w wyniku przetwarzania danych w systemie zgodnie z zasadami określonymi w art. 13 ust. 1 RachunkU. Z obowiązkiem stosowania języka polskiego w rachunkowości jednostki jest związany również art. 21 ust. 5 RachunkU. Wskazuje on jednoznacznie na obowiązek, w przypadku żądania organów kontroli lub biegłego rewidenta, zapewnienia wiarygodnego przetłumaczenia na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że obowiązek używania języka polskiego dotyczy w szczególności nazewnictwa towarów i usług, ofert, warunków gwarancji, faktur, rachunków i pokwitowań, jak również ostrzeżeń i informacji dla konsumentów wymaganych na podstawie innych przepisów, instrukcji obsługi oraz informacji o właściwościach towarów i usług, z wyjątkiem powszechnie zrozumiałej formy graficznej. Obowiązek używania języka polskiego w informacjach o właściwościach towarów i usług dotyczy też reklam. Jeśli nie zostaną spełnione powyższe warunki, to art. 15 JęzykPolU przewiduje sankcje karne w postaci grzywny.

Orzecznictwo

O prawie do zaliczenia ujemnych różnic kursowych do kosztów uzyskania przychodu decydować powinny przepisy prawa materialnego – PDOPrU, a powodem odmowy ich zastosowania nie mogą być błędy popełnione przy wystawianiu dokumentu potwierdzającego wykonanie usługi, polegające na wykazaniu na nim ceny usługi w walucie polskiej, które mogą być wynikiem dążenia do zachowania wymogów, o których mowa w art. 9 RachunkU, zgodnie z którym księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej (wyr. NSA z 26.1.2010 r., II FSK 1457/08, Legalis).

II. Ewidencja operacji w walucie polskiej

2. Obowiązek dotyczący zapisów w księgach rachunkowych operacji wyrażonych w walutach obcych, w sposób umożliwiający ustalenie kwoty operacji w walucie polskiej i obcej, został określony w art. 23 ust. 3 RachunkU. Ponadto w zakresie dotyczącym prowadzenia ewidencji w walucie polskiej, w art. 30 ust. 1 pkt 1 RachunkU wskazano, że nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych składniki aktywów, a wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia. Jak wynika z powyższego, zapisy art. 9 RachunkU znajdują odzwierciedlenie w pozostałych unormowaniach zawartych w RachunkU.

Dla prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych ma znaczenie art. 40 ust. 2 pkt 4 FinPubU, z którego wynika zasada wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec kwartału, co stanowi przepis szczególny wobec art. 30 RachunkU, w którym ustalono, że taką wycenę dokonuje się nie rzadziej niż na dzień bilansowy. Z art. 21 ust. 3 RachunkU wynika, że dowód księgowy opiewający na waluty obce powinien zawierać przeliczenie ich wartości na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej (we właściwym okresie sprawozdawczym). 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. Taki wydruk zatem musi zostać dokonany najpóźniej na koniec kwartału. Przy przeliczaniu walut należy uważać na podawany kurs średni NBP, ponieważ zgodnie z uchwałą NR 51/2002 Zarządu Narodowego Banku Polskiego z 23.9.2002 r. są one wyliczane na godz. 11.00. Zatem podawany kurs na wydrukach powinien być również oznaczony godziną pobrania informacji o średnim kursie NBP.

3. Bezpośrednio do obowiązku ewidencji operacji w walucie polskiej odnosi się art. 40 ust. 2 pkt 4 FinPubU, określający termin obowiązkowej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec kwartału. Nadrzędną zasadą, określoną przez art. 40 ust. 1 FinPubU, jest obowiązek prowadzenia przez JSFP rachunkowości zgodnie z przepisami RachunkU, z uwzględnieniem zasad określonych w FinPubU. Zastrzeżenie dotyczy określenia przez Ministra Finansów planu kont oraz szczególnych zasad rachunkowości dla poszczególnych grup JSFP, przy zachowaniu zapewnienia przejrzystości planów kont oraz charakteru działalności prowadzonej przez określone jednostki.

III. Ewidencja w placówkach zagranicznych

4. Rozdział 3 SzczegZasRachR „Szczególne zasady rachunkowości dla placówek” dopuszcza możliwość odmiennego uregulowania dotyczącego waluty, według jakiej placówka może prowadzić ewidencje. W § 10 ust. 1 SzczegZasRachR zostało dopuszczone, że placówki (zagraniczne) mogą prowadzić rachunkowość w walutach zatwierdzonych

planów finansowych lub w walutach określonych przez dysponenta części budżetowej. A w rozdziale 5 „Sprawozdawczość finansowa” w § 23 SzczegZasRachR wskazano na obowiązek sporządzania określonych sprawozdań i bilansów w języku polskim i w walucie polskiej oraz wykazywania w nich danych liczbowych w złotych i groszach.

Również w poszczególnych planach kont Minister Finansów przewidział szczególnie unormowania dotyczące ewidencji operacji w walutach obcych i wynikających z tego rozliczeń. Należą do nich m.in. ustalenia w planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (załącznik Nr 3 do SzczegZasRachR) dotyczące ewidencji szczegółowej do kont zespołu 2, która może być prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej i umożliwiać wyodrębnienie poszczególnych grup rozrachunków, rozliczeń, ustalenie przebiegu ich rozliczeń oraz stanu należności, rozliczeń, roszczeń spornych i zobowiązań z podziałem według kontrahentów, a jeśli dotyczą rozliczeń w walutach obcych – według poszczególnych walut.

W przypadku planu kont dla placówek (załącznik Nr 4 do SzczegZasRachR) to:

- 1) ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 101 „Kasa” powinna zapewnić ustalenie stanu gotówki w poszczególnych walutach i w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość; może ono wykazywać saldo Wn – wyrażające ewidencyjny stan gotówki w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość;
- 2) ewidencja szczegółowa do konta 131 „Rachunek bieżący” powinna zapewnić ustalenie stanu poszczególnych rachunków w walucie, w której jest prowadzony rachunek, oraz w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość; może ono wykazywać saldo Wn – wyrażające ewidencyjny stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych placówki w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość;
- 3) ewidencja szczegółowa do konta 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” powinna umożliwić ustalenie stanu środków pieniężnych w drodze, z poszczególnych tytułów w walucie tytułu oraz w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość, a także stanu innych niż gotówka środków pieniężnych (czeki) z poszczególnych tytułów w walucie tytułu oraz w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość, a saldo Wn lub Ma konta 140 ma wyrażać ewidencyjny stan środków pieniężnych w drodze oraz innych niż gotówka środków pieniężnych w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość;
- 4) ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 200 powinna zapewnić ustalenie stanu rozliczeń z każdym kontrahentem, z poszczególnych tytułów w walucie tytułu rozliczeń oraz w walucie, w której jest prowadzona rachunkowość.

IV. Sprawozdania budżetowe

5. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w rozdziale 4 „Sposoby sporządzania i przekazywania sprawozdań” w § 8 ust. 1 pkt 1 dopuszcza możliwość sporządzenia jednostkowego sprawozdania w złotych i groszach, stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, z wyjątkiem sprawozdań jednostkowych placówek, które sporządza się w walucie, w której prowadzona jest rachunkowość. W rozdziale 13 „Sprawozdania sporządzane przez

placówki i sposób ich włączania do sprawozdań łącznych dysponentów głównych” w § 23 SprBudżR określono, że sprawozdanie jednostkowe sporządza się w walucie, w której prowadzona jest rachunkowość, pod warunkiem wykazania w odpowiednich rubrykach nazwy i symbolu waluty, w której sporządzane jest sprawozdanie. W opisie poszczególnych sprawozdań są zawarte zasady wykazywania waluty obcej i przeliczania na walutę polską, a dysponent główny na otrzymanych sprawozdaniach jednostkowych umieszcza adnotację o kursie waluty, według którego przeliczane są dane ze sprawozdań jednostkowych.

V. Rozliczenie kosztów podróży zagranicznej

6. W rozdziale 3 PodrSłużbR „Podróż zagraniczna” określono zasady dotyczące udzielania i rozliczania zaliczki w walucie obcej, wskazując w § 20, że pracownik otrzymuje zaliczkę w walucie obcej na niezbędne koszty podróży zagranicznej, w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów, a za jego zgodą zaliczka może być wypłacona w walucie polskiej, w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej – według średniego kursu złotego w stosunku do walut obcych, określonego przez Narodowy Bank Polski z dnia wypłaty zaliczki. Rozliczenie kosztów podróży zagranicznej jest dokonywane w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymiennej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia. Podstawą rozliczenia podróży służbowej pracownika jest dokument księgowy rozliczenia podróży, wraz z załącznikami sporządzonymi w języku obcym potwierdzającymi rozliczenie, w tym udzieloną zaliczkę w obcej walucie.

7. W przypadku podróży służbowych zagranicznych dowodem księgowym jest dokument rozliczenia podróży, a nie załączniki do rozliczenia, które będą sporządzone w języku obcym. Pamiętać należy, że zaliczkę udzieloną w walucie obcej na podróż zagraniczną, zgodnie z § 20 PodrSłużbR, rozlicza się w walucie otrzymanej zaliczki, w walucie wymiennej albo w walucie polskiej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia. W przypadku rozliczania zaliczki w walucie otrzymanej lub wymiennej istotny jest również art. 21 ust. 5 RachunkU, z którego wynika, że na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta należy zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym. W takim przypadku nie jest możliwe zastosowanie zasad wynikających z art. 30 ust. 2 RachunkU (przepisy o podróżach służbowych stanowią bowiem przepisy *lex specialis*), przy czym ten przepis ma znaczenie dla operacji zakupu waluty w celu jej przekazania pracownikowi, a nie rozliczenia wydatków dokonanych podczas podróży. Rozliczenie to dotyczy relacji pracownik–pracodawca i nie musi mieć przeniesienia na rozliczenie tych kosztów na pracodawcę. Jeśli pracownik otrzymuje zaliczkę w danej walucie, nie zachodzi powyżej opisana sytuacja, a rozliczenie waluty dotyczy pracodawcy i następuje zgodnie z art. 30 ust. 2 RachunkU.

8. W art. 23 ust. 3 RachunkU ustalono, że zapisów dotyczących operacji wyrażonych w walutach obcych dokonuje się w sposób umożliwiający ustalenie kwoty operacji w walucie polskiej i obcej, co również wpływa na organizację ksiąg rachunkowych i sposób

tworzenia zapisów w księgach pomocniczych. Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia – jeśli odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z budżetu UE i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych, nie stanowią inaczej – odpowiednio po kursie:

- 1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
- 2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

Jeżeli aktywa i pasywa są wyrażone w walutach, dla których NBP nie ogłasza kursu, to kurs tych walut określa się w relacji do wskazanej przez jednostkę waluty odniesienia, której kurs jest ogłaszany przez NBP.

Różnice kursowe dotyczące inwestycji długoterminowych wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny, rozlicza się w sposób określony w art. 30 ust. 2 i 4 RachunkU, z zastrzeżeniem art. 35 ust. 2 i 4. W przypadku różnic dla pozostałych inwestycji ma zastosowanie art. 30 ust. 5–7, który dotyczy pozostałych aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, jak również sprzedaży walut, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych, a w uzasadnionych przypadkach – do kosztu wytworzenia produktów lub ceny nabycia towarów, a także ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.

VI. Sprawozdania finansowe

9. W § 23 SzczegZasRachR określono język polski i walutę polską jako właściwe dla sprawozdań finansowych jednostek nimi objętych. W związku z tym jednostek budżetowych ani samorządowych zakładów budżetowych, zgodnie z art. 80 ust. 1 RachunkU, nie dotyczy art. 45 ust. 5 RachunkU, w którym ustalono, że sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Ponadto wzory sprawozdań zawarte w SzczegZasRachR również powinny być ujęte i opisane w polityce rachunkowości.

VII. Oprogramowanie księgowe

10. Z pkt 13. ZasProwKsiagRachK wynika, że księgami rachunkowymi – w myśl RachunkU – są zbiory danych zawarte w systemie komputerowym (domyślnie systemie FK), a nie samo oprogramowanie. W związku z tym jednostka nie ma obowiązku posiadania całego oprogramowania w języku polskim w przypadku użytkowania programów opracowanych w języku obcym. W pkt 14 ZasProwKsiagRachK ustalono, że wymóg stosowania języka polskiego przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu kompu-

tera obejmuje wyłącznie dane zawarte w systemie FK, a w szczególności dane ustalone w sposób stały, takie jak:

- 1) nazwy kont,
- 2) opisy rodzajów transakcji, poleceń księgowania itp.,
- 3) nazwy operacji gospodarczych,
- 4) nazwy walut.

VIII. Zestawienia sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych

11. Punkt 15 ZasProwKsiagRachK ustala, że w skład zestawu raportów dostępnych w systemie finansowo-księgowym w języku polskim wchodzi raporty, których zawartość informacyjna pokrywa się z zawartością informacyjną ksiąg rachunkowych (art. 13 ust. 1 RachunkU), tj.:

- 1) dziennika lub dzienników częściowych (art. 13 ust. 1 RachunkU),
- 2) zapisów kont księgi głównej i kont ksiąg pomocniczych (art. 15–17 RachunkU),
- 3) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych (art. 18 i 24 ust. 5 pkt 2 RachunkU),
- 4) inwentarza w postaci wykazu składników aktywów i pasywów w jednostkach, które nie prowadziły uprzednio ksiąg rachunkowych, a w pozostałych w postaci zestawień obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych (art. 19 RachunkU).

Pozostałe raporty, które wykraczają poza minimalne wymogi dotyczące zawartości informacyjnej ksiąg rachunkowych, mogą być traktowane jako dodatkowe i nie muszą być dostępne w języku polskim (np. zestawienia przygotowywane w celu zawierania umów międzynarodowych – partnerskich, czy też na potrzeby różnych badań i projektów finansowanych z różnych grantów).

W pkt 16 ZasProwKsiagRachK odniesiono się do tego, że raporty, których zawartość informacyjna pokrywa się z zawartością informacyjną ksiąg rachunkowych (pkt 15), powinny także spełniać inne wymogi określone w RachunkU (np. podsumowania na kolejnych stronach, numer wersji systemu). Wymogi te dotyczą zarówno prezentowanych danych, jak i pozostałych elementów raportu, takich jak:

- 1) nazwa księgi rachunkowej,
- 2) nagłówki i stopki raportu,
- 3) nazwy kolumn i wierszy.

Dostępność raportów może być zapewniona albo bezpośrednio z systemu FK albo poprzez inne rozwiązania informatyczne.

IX. Polityka rachunkowości

12. W pkt 17 ZasProwKsiagRachK ustalono, że dokumentacja opisująca sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych powinna być dostępna w języku polskim (art. 10 ust. 1

pkt 3 RachunkU), w tym także stanowiące jej składnik dokumenty opisujące raporty, czyli dziennik, księga główna, księgi pomocnicze i zestawienia: obrotów i sald księgi głównej i sald ksiąg pomocniczych. Z kolei w pkt 18 określono, że wymóg prowadzenia ksiąg rachunkowych w języku polskim oznacza, że treść zapisów (w szczególności opisy zdarzeń) wprowadzanych do systemu FK wyraża się w języku polskim. Wymóg ten nie dotyczy przypadków, gdy zapisy mają formę kodów, skrótów lub symboli; jednak w przypadku takim powinna być dostępna lista dozwolonych i stosowanych kodów, skrótów lub symboli, a kody, skróty lub symbole opisane w języku polskim. W przypadku dowodów księgowych mających formę zapisów powstających automatycznie w systemie FK, w szczególności not odsetkowych, naliczenia amortyzacji itp., treść tych zapisów, jeśli nie ma ona formy kodu, skrótu lub symbolu (tworzonych automatycznie przez system) powinna być dostępna w języku polskim.

Art. 10. [Polityka rachunkowości]

1. Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
 - 2) metodu wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
 - 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
 - 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.
2. Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację, o której mowa w ust. 1.
3. W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane