

MONIKA KACZURAK-KOZAK
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Zasady (polityka) rachunkowości i prowadzenie ksiąg rachunkowych w samorządowych jednostkach budżetowych

1. Wstęp

Opracowanie i dostarczenie rzetelnych i wiarygodnych informacji prezentujących sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy to główne zadanie rachunkowości. Jakość tych informacji zależy od właściwego przebiegu procesu informacyjnego, będącego konsekwencją prawidłowej organizacji rachunkowości. Rola informacji dostarczanych przez rachunkowość jest nie do przecenienia. Umożliwiają one ocenę działalności danej jednostki, przeprowadzanie jej kontroli oraz podejmowanie istotnych dla jednostki decyzji w ramach procesu zarządzania. Dlatego w rachunkowości obowiązuje bezwzględne przestrzeganie wypracowanych w niej zasad, czyli reguł gwarantujących szybkie uzyskiwanie wiarygodnych i użytecznych informacji. Służy to realizacji nadrzędnej zasady rachunkowości – zasady prawdziwego i wiernego obrazu (*true and fair view*). Podporządkowane są jej również funkcje rachunkowości:

- funkcja informacyjna, która polega na dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji w procesie zarządzania finansami jednostki,
- funkcja kontrolna, czyli umożliwienie przeprowadzania wewnętrznej i zewnętrznej kontroli finansowo-księgowej działalności jednostki i rzeczywistej oceny jej sytuacji majątkowej,

– funkcja analityczno-sprawozdawcza, sprowadzająca się do sporządzania sprawozdań przekazywanych dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych, w tym organów państwowych oraz interpretacja zawartych w nich danych liczbowych.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości*¹ (t.j. Dz. U. z 2009 Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.) zobowiązuje wszystkie jednostki podlegające jej przepisom do opracowania dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości realizowane w danej jednostce. Dotyczy to również jednostek sektora finansów publicznych, w tym samorządowych jednostek budżetowych. Rozwiązania przyjęte przez jednostkę do stosowania zawiera się w polityce rachunkowości. W ustawie o rachunkowości postawiono znak równości między zasadami rachunkowości i polityką rachunkowości².

2. Podstawa prawna zasad (polityki) rachunkowości

Każda jednostka zobowiązana jest do prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami prawa. Zasady prowadzenia rachunkowości określa prawo bilansowe, które w Polsce stanowi ustawa o rachunkowości. Jej przepisy mają charakter norm generalnych, odnoszących się do wszystkich jednostek zobowiązanych do jej stosowania. Dotyczy to również jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek budżetowych. Wskazuje na to artykuł 2 ust. 1, zawierający zakres podmiotowy ustawy. W punkcie 4 tego artykułu umieszczono zapis, iż przepisy ustawy stosuje się do gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:

- a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych,
- c) państwowych funduszy celowych.

Rozwiązania przyjęte przez jednostkę do stosowania, spośród dopuszczonych przez uor, zawiera się w zasadach (polityce) rachunkowości. Stworzenie polityki rachunkowości jest obowiązkiem każdej jednostki i wynika bezpośrednio z przepisów. Dokumentacja opisująca zasady (politykę) rachunkowości realizowane w danej jednostce wyznacza ramy organizacyjne rachunkowości i zapewnia jej odpowiednią jakość.

Politykę rachunkowości samorządowych jednostek budżetowych należy opracować na podstawie przepisów uor oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów

¹ Zwana dalej uor.

² W literaturze anglojęzycznej stosuje się termin „polityka rachunkowości”, natomiast w literaturze niemieckojęzycznej spotyka się określenie „polityka bilansowa”.

kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 128, poz. 861). Dodatkowo należy uwzględnić zapisy szczególne zawarte w Ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych* (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

3. Pojęcie i elementy zasad (polityki) rachunkowości

Zasady (polityka) rachunkowości to część rachunkowości jednostki. Wskazuje na to art. 4, ust. 3 uor: Rachunkowość jednostki obejmuje:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Zgodnie z zapisami uor (art. 3, ust. 1, pkt 11), zasady (polityka) rachunkowości to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w międzynarodowych standardach rachunkowości³, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Podobnie politykę rachunkowości definiuje Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”: polityka rachunkowości to konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

Dokumentacja, zawierająca zasady (politykę) rachunkowości, musi być sporządzona w języku polskim i mieć formę pisemną. Jednym z błędów popełnianych przy formułowaniu zasad (polityki) rachunkowości jest uznawanie, że może mieć ona formę domyślnie (nieformalnie) przyjętych praktyk księgowych opartych

³ Międzynarodowe standardy rachunkowości obejmują Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

na uor. W rzeczywistości stanowi ona uzupełnienie ustawy, wskazując zasady prowadzenia ksiąg w zakresie ustawowo niedookreślonym. Z tego powodu musi mieć ona formę pisemną⁴.

Elementy polityki rachunkowości każdej jednostki zostały określone w art. 10, ust. 1 uor. Dotyczą one:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod 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.

Wymienione wyżej elementy mają charakter obligatoryjny. Praktyka rachunkowości wskazuje jednak na konieczność uwzględnienia w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości także innych dokumentów. Obejmują one instrukcje dotyczące dokumentacji i ewidencji księgowej, inwentaryzacji i kontroli oraz sprawozdawczości. Ich celem jest zapewnienie prawidłowego przebiegu procesu informacyjnego w jednostce. Nie są one bezpośrednio wymienione w uor, a również regulują sposób powiązania różnych czynności i urzędzeń.

⁴ J. Król, *Każda firma musi mieć własną politykę rachunkowości*, „Rzeczpospolita” 2010, z 7.01.

4. Ogólne wytyczne stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

Ustawa o rachunkowości, w rozdziale I Przepisy ogólne, odnosi się w sposób ogólny do zasad (polityki) rachunkowości (tabela 1). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, iż ostatnia z wymienionych w tabeli 1 zasad ma nieco inny wymiar w omawianych jednostkach i w jednostkach sektora prywatnego. O kontynuowaniu działalności przez samorządowe jednostki budżetowe na ogół decydują czynniki polityczne, a nie ekonomiczne i osiągnięte przez nie wyniki finansowe. Zatem przesłanką dla kontynuowania przez taką jednostkę działalności powinien być fakt przeznaczenia środków na finansowanie jej działalności w zatwierdzonym budżecie jednostki samorządu terytorialnego⁵.

W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostka może zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane uor. Przyczyny zmian dotychczasowych rozwiązań na inne przewidziane w ustawie, mogą być różne (zewnętrzne i wewnętrzne), np.: nowelizacja prawa, statutu, inna interpretacja przepisów, konsekwencja zaleceń pokontrolnych, istotne zmiany struktury organizacyjnej jednostki, przedmiotu jej działalności, wprowadzenie dodatkowych uproszczeń lub wycofanie się z dotychczasowych.

Bez względu na przyczynę i datę podjęcia decyzji, mają one zastosowanie od pierwszego dnia roku obrotowego, co w przypadku samorządowych jednostek budżetowych oznacza dzień 1 stycznia, gdyż rok obrotowy pokrywa się z rokiem budżetowym (kalendarzowym).

⁵ A. Zysnarska, *Rachunkowość w zarządzaniu polskim sektorem budżetowym*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 493, Szczecin 2008, s. 563.

Tabela 1. Ogólne ramy zasad (polityki) rachunkowości

Zasada rachunkowości	Treść
Zasada prawdziwego i wiernego obrazu (art. 4 ust. 1 i 4)	Jednostki obowiązane są stosować zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, przy czym jednostka może w ramach przyjętych zasad stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie tej sytuacji i wyniku finansowego.
Zasada istotności (art. 8 ust. 1)	Określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności.
Zasada kontynuacji przyjętych zasad (art. 5, ust. 1 i 2)	Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne.
	Przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmińszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie uor.

5. Opracowywanie zasad (polityki) rachunkowości i odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości w jednostce

Sporządzenie dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości można podzielić na kilka etapów:

1. określenie podstawowych informacji o jednostce oraz potrzeb informacyjnych, występujących wewnątrz niej – zabezpiecza się tym samym dostarczanie niezbędnych informacji dla potrzeb zarządzania,
2. sporządzenie obligatoryjnych elementów polityki rachunkowości (podanych wyżej),
3. sporządzenie nieobligatoryjnych elementów dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości (instrukcji),
4. opracowanie zasad, częstotliwości weryfikacji i aktualizacji dokumentacji,
5. wydanie przez kierownika jednostki zarządzenia zatwierdzającego dokumentację opisującą zasady (politykę) rachunkowości⁶.

Celowe jest ujęcie ustaleń przyjętych w zasadach rachunkowości w postaci następujących po sobie paragrafów, punktów i podpunktów. Taka forma ułatwia ich nowelizację w przypadku zmian (aktualizacji) zasad rachunkowości.

Gdy zachodzi konieczność zmian zasad (polityki) rachunkowości, wskazane jest, by decyzja (uchwała, zarządzenie) zawierała postanowienia o uchyleniu dotychczasowego paragrafu, punktu lub podpunktu, przedstawiała jego nową treść i datę wejścia w życie. Możliwe jest oczywiście stworzenie nowego, jednolitego tekstu podającego aktualne brzmienie przyjętej przez jednostkę polityki rachunkowości, co niewątpliwie ułatwia korzystanie z jej zasad⁷.

Ustawa o rachunkowości zobowiązała kierownika jednostki do ustalenia w formie pisemnej (w postaci zarządzenia) i aktualizowania dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości. Wynika to z faktu, iż zgodnie z art. 4, ust. 5 kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natu-

⁶ M. Rypińska, *Polityka rachunkowości w jednostkach budżetowych – zakres, zasady tworzenia, dostosowanie do specyfiki sektora finansów publicznych*, cz. I, „Rachunkowość Budżetowa” 2006, nr 5 (149).

⁷ S. Koc, *Zasady (polityka) rachunkowości*, „Rachunkowość” 2009, nr 5.

ry – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie obowiązków przez pracowników powinno zostać stwierdzone w formie pisemnej.

Podobnie kwestia odpowiedzialności kierownika jednostki została uregulowana w ustawie o finansach publicznych (art. 53 i 54). Kierownik samorządowej jednostki budżetowej jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki, z tym, że może on powierzyć określone obowiązki z zakresu tej gospodarki pracownikom jednostki. Przyjęcie określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki.

Zasady (polityka) rachunkowości stanowią część rachunkowości jednostki. W związku z tym ten obszar działalności jednostki jest zwykle powierzany przez kierownika jednostki głównemu księgowemu zatrudnionemu w omawianych jednostkach. Jest nim pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie (art. 54, ust. 1 ustawy o finansach publicznych):

- 1) prowadzenia rachunkowości jednostki,
- 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi,
- 3) dokonywania wstępnej kontroli:
 - a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
 - b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Ustawa o rachunkowości w art. 77 nie przewiduje odpowiedzialności karnej za brak, niekompletność lub nieaktualność opisu zasad rachunkowości. Nie oznacza to jednak, że zwalania to jednostkę od ich ustalenia⁸.

6. Charakterystyka składników dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości w samorządowych jednostkach budżetowych

W minimalnym zakresie dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, określonym w art. 10, ust. 1 uor, zawiera się określenie stosowanego roku obrotowego i wchodzących w jego zakres okresów sprawozdawczych.

Rok obrotowy to – zgodnie z art. 3, ust. 1, pkt 9 uor – rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Natomiast okres sprawozdawczy (art. 3, ust. 1, pkt 8) to okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewi-

⁸ *Ibidem.*

dzianym uor lub inne sprawozdania sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych.

W przypadku samorządowych jednostek budżetowych jest to element polityki rachunkowości, co do którego nie ma możliwości samodzielnego ustalania. Ze względu na specyfikę funkcjonowania tych jednostek, rok obrotowy jest podporządkowany cyklowi budżetowemu. Rok obrotowy jest zatem rokiem budżetowym, który w Polsce pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Potwierdza to § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku 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. Wskazuje on dodatkowo, że okresem sprawozdawczym jest miesiąc.

Jednym z elementów polityki rachunkowości jest opis przyjętych metod wyceny aktywów i pasywów. Ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów określa Rozdział 4 uor. W tym obszarze ustawa pozostawia jednostce możliwości wyboru. Oznacza to, że ten fragment omawianej dokumentacji powinien być szczególnie jasno określony. W przypadku samorządowych jednostek budżetowych ta część polityki rachunkowości opiera się głównie na zasadach wyceny uwzględniających specyfikę tego sektora. Szczegółowe zasady wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów zawarte zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.

Jednostka w polityce rachunkowości, obok metod wyceny aktywów i pasywów, powinna podać sposób ustalania wyniku finansowego, wybierając wariant porównawczy lub kalkulacyjny. W przypadku samorządowych jednostek budżetowych sposób ten jest odgórnie narzucony. Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. jednoznacznie wskazują, że rachunek zysków i strat ma być sporządzany w wariantcie porównawczym (zgodnie ze wzorem zamieszczonym w rozporządzeniu). W związku z tym jedynym możliwym wariantem ustalania wyniku finansowego w samorządowych jednostkach budżetowych jest wariant porównawczy.

Najobszerniejszą część dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stanowi opis sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych. Obejmuje on: zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych oraz opis systemu przetwarzania danych.

Najbardziej rozbudowanym elementem tej części dokumentacji jest zakładowy plan kont. Odgrywa on szczególną rolę w organizacji rachunkowości jednostki. Ustawa o finansach publicznych zobowiązała Ministra Finansów do okre-

ślenia w formie rozporządzenia szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla m.in. samorządowych jednostek budżetowych. Wobec powyższego, omawiane jednostki, jako podstawę opracowania swoich zakładowych planów kont, stosują plany kont określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r., uwzględniając przy tym, że:

1) dochody i wydatki ujmuje się w terminie zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą,

2) ujmuje się również wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków,

3) odsetki od nieterminowych płatności nalicza się i ewidencjonuje nie później niż na koniec każdego kwartału,

4) wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych dokonuje się nie później niż na koniec kwartału (art. 40, ust. 2 ustawy o finansach publicznych).

Przy opracowywaniu planu kont obowiązującego w danej jednostce należy również wziąć pod uwagę ogólne wytyczne zawarte w Rozdziale 4 „Plany kont” rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r., mianowicie:

– konta podane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być w zakładowym planie kont ograniczona tylko o konta, które służą do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce;

– konta podane w planach kont mogą być uzupełnione o dodatkowe konta, zgodne co do treści ekonomicznej, w tym przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;

– konta podane w planach kont mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;

– zakładowy plan kont powinien uwzględniać ustalenia zarządu jednostki samorządu terytorialnego, dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności;

– układ zakładowego planu kont powinien być tak skonstruowany, by umożliwiał sporządzanie sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, iż sporządzanie sprawozdań budżetowych⁹ wymaga informacji w układzie nieco in-

⁹ Sprawozdania budżetowe sporządzane są z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności: 1) gromadzenia dochodów i przychodów publicznych, 2) wydatkowania środków publicznych, 3) finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, 4) zaciągania zobowiązań

nym niż wynikający z podanego w rozporządzeniu planu kont. W sprawozdaniach budżetowych konieczne jest prezentowanie danych w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowych¹⁰. W związku z tym, zakładowy plan kont powinien uwzględniać klasyfikację budżetową.

Liczba kont znajdujących się w zakładowym planie kont i ich rodzaj są uzależnione od specyfiki jednostki, głównie formy organizacyjnej oraz rodzaju prowadzonej działalności. Nie wszystkie konta zawarte we wzorcowym planie kont mają zastosowanie do samorządowych jednostek budżetowych. Są konta, które występują tylko w jednostkach budżetowych, a niektóre są używane tylko do ewidencji operacji gospodarczych, zachodzących w samorządowym zakładzie budżetowym.

Zakładowy plan kont powinien zawierać, obok wykazu kont księgi głównej, również komentarz, przedstawiający sposób funkcjonowania poszczególnych kont (ich treść, ujmowane na nich operacje gospodarcze, korespondencje z innymi kontami). Dodatkowo należy w nim określić zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych, czyli ustalić, do których kont księgi głównej (konta syntetyczne) będą prowadzone konta pomocnicze (analityczne) i jaki będzie ich charakter. Typowe rozwiązania w tym zakresie dotyczą prowadzenia analityki do: środków trwałych, w przekroju poszczególnych rodzajów obiektów, środków pieniężnych (np. dla kilku rachunków bankowych), rozrachunków, wyodrębniając np. konkretnych dostawców, odbiorców czy instytucje.

Drugim elementem przedstawiającym sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych jest wykaz tych ksiąg. Księgi rachunkowe, zgodnie z art. 13, ust. 1 uor, obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

1) dziennik – zawierający chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym;

2) księgę główną – służącą do ujęcia zdarzeń zarejestrowanych wcześniej lub równocześnie w dzienniku, w porządku systematycznym i chronologicznym, zgodnie z zasadą podwójnego księgowania;

3) księgi pomocnicze – przedstawiające w ujęciu systematycznym zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów dokonanych na kontach księgi głównej;

angażujących środki publiczne, 5) zarządzania środkami publicznymi, 6) zarządzania długiem publicznym, 7) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

¹⁰ Podziałki klasyfikacji budżetowej zawiera Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. Nr 38, poz. 207).

4) zestawienia:

– obrotów i sald kont księgi głównej – sporządzane na koniec każdego okresu sprawozdawczego, z tym, że nie rzadziej niż na koniec miesiąca, na podstawie zapisów dokonanych na kontach księgi głównej,

– sald kont ksiąg pomocniczych – sporządzane co najmniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych dla wszystkich kont ksiąg pomocniczych, a także na dzień inwentaryzacji, dla inwentaryzowanej grupy składników aktywów;

5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz) – potwierdzony inwentaryzacją, sporządzany przez jednostki, które wcześniej nie prowadziły ksiąg rachunkowych zgodnie z wymogami uor. W przypadku pozostałych jednostek rolę inwentarza spełnia zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Wytyczne do prowadzenia poszczególnych części wykazu ksiąg rachunkowych zawierają artykuły 14-19 uor. Ustalając ten wykaz, jednostka powinna uwzględniać ich postanowienia.

Księgi rachunkowe mogą mieć różną postać: dzienniki, księgi wiązane, rejestry, luźne karty kontowe, zapisy na komputerowych nośnikach danych lub wydruki komputerowe¹¹. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z nimi uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania.

W dokumentacji określającej zasady (politykę) rachunkowości powinien znaleźć się opis stosowanego przez jednostkę systemu przetwarzania danych (systemu informatycznego). Wymagania w tym zakresie zawiera art. 10, ust. 1, pkt. 3, lit c uor (przedstawiony wyżej).

Z powyższych wymagań wynika, że jest to dokumentacja obszerna. Często zatem praktyką stosowaną w jednostkach jest potraktowanie instrukcji obsługi danego programu komputerowego jako źródła informacji do omawianej części zasad (polityki) rachunkowości (w formie załącznika do polityki rachunkowości). Obecnie jednostki korzystają z wielu programów komputerowych – modułów systemu finansowo-księgowego, np. odrębny program kadrowy, płacowy, kasowy. W takim przypadku każdy z modułów powinien być szczegółowo opisany, w aspektach wymaganych przez uor.

¹¹ T. Kiziukiewicz, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2002, s. 92.

Zasady (polityka) rachunkowości powinny również zawierać opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów (dokumenty inwentaryzacyjne, sprawozdania). Zasady ochrony tej dokumentacji zostały uregulowane w Rozdziale 8 „Ochrona danych” uor. Wymieniona dokumentacja powinna być przechowywana w sposób należyty i chroniona przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.

Księgi rachunkowe mogą mieć formę zbiorów utrwalonych na informatycznych nośnikach danych. Ochrona danych ujętych w tej formie powinna polegać na:

- stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych,
- doborze odpowiednich środków ochrony zewnętrznej,
- systematycznym tworzeniu kopii rezerwowych tych zbiorów,

- zapewnieniu trwałości zapisu informacji systemu rachunkowości, przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych – 5 lat,
- zapewnieniu ochrony programów komputerowych i danych systemu informatycznego rachunkowości, poprzez stosowanie odpowiednich rozwiązań programowych i organizacyjnych, chroniących przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem¹².

Opracowaną dokumentację przyjętego sposobu prowadzenia rachunkowości należy przechowywać przez okres nie krótszy niż 5 lat od upływu jej ważności.

7. Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych

W dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości musi znaleźć się opis sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych. Niezależnie od systemu przyjętego w danej jednostce, księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Wymóg ten wynika z art. 24 uor.

Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych należy uznać je za bezbłędne.

¹² M. Kaczurak-Kozak, *Dokumentacja opisująca przyjęte zasady (politykę) rachunkowości przy użyciu komputera*, „Księgowania od A do Z w jednostkach sektora finansów publicznych”, Warszawa 2010 (wrzesień).

Sprawdzalność ksiąg rachunkowych jest zapewniona, jeżeli istnieje możliwość stwierdzenia poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych oznacza możliwość sporządzania, na podstawie pochodzących z nich informacji, w obowiązujących jednostkę terminach określonego rodzaju sprawozdań i dokonanie rozliczeń finansowych, sporządzanie zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej nie rzadziej niż na koniec miesiąca, ujmowania wpłat i wypłat oraz obrotu detalicznego i gastronomii w dniu, w którym zostały dokonane.

8. Nieprawidłowości w zakresie zasad (polityki) rachunkowości oraz prowadzenia ksiąg rachunkowych przez samorządowe jednostki budżetowe

Organami nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych są regionalne izby obrachunkowe. Przeprowadzają one kontrole:

- 1) kompleksowe – obejmujące gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) problemowe – dotyczące wybranych zagadnień w jednej lub kilku jednostkach kontrolowanych,
- 3) doraźne – podejmowane w razie potrzeby.

Najszerze spektrum cechuje kontrolę kompleksową, gdyż dotyczy całości kształtu działalności danej jednostki. Zakres każdej kontroli kompleksowej realizowanej przez regionalne izby obrachunkowe obejmuje zagadnienia związane z przestrzeganiem przepisów uor.

W celu zdobycia wiedzy na temat wdrożonej w samorządowych jednostkach budżetowych polityki rachunkowości i problemów występujących w tym obszarze przeanalizowano wystąpienia pokontrolne z kontroli kompleksowych. Analizą objęto kontrole przeprowadzone przez Regionalną Izbę Obrachunkową (RIO) w Zielonej Górze w urzędach jednostek samorządu terytorialnego w latach 2008-2010. Obszar badawczy stanowiły:

- w 2010 roku – 13 jednostek budżetowych (w tym 10 urzędów miast i gmin oraz 3 starostwa powiatowe),
- w 2009 roku – 32 jednostki budżetowe (w tym 29 urzędów miast i gmin oraz 3 starostwa powiatowe),
- w 2008 roku – 21 jednostek budżetowych (w tym 19 urzędów miast i gmin, 1 starostwo powiatowe oraz urząd marszałkowski).

Wyniki kontroli wykazały występowanie nieprawidłowości w obszarze tworzenia i wdrożenia polityki rachunkowości, jak również w zakresie prowadzonej na jej podstawie ewidencji księgowej i rzetelności ksiąg rachunkowych.

Z przeprowadzonych kontroli wynika, że najczęściej nieprawidłowości dotyczą niekompletności dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości (tabela 2).

Najczęstszym błędem było pominięcie w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości wymaganych uor elementów, określonych w art. 10, ust. 1, pkt 1-4. W pojedynczych przypadkach brakowało informacji odnośnie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, przyjętych metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego oraz określenia systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów. Natomiast w znacznej liczbie jednostek uchybienia dotyczyły obszaru prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym w szczególności elementów, o których mowa w punkcie 3, lit. b i c, art. 10, ust. 1 uor. Braki w tym zakresie wykazano:

- w 2010 roku w 8 jednostkach (61,54% zbadanych jednostek),
- w 2009 roku w 8 jednostkach (25% zbadanych jednostek),
- w 2008 roku w 15 jednostkach (71,43% zbadanych jednostek).

W przedstawionych wynikach znajdują się jednostki, w których występowały jednocześnie braki w elementach określonych w punkcie b i c.

Analizując nieprawidłowości w obszarze zasad (polityki) rachunkowości odrębnie należy potraktować uchybienia dotyczące elementu polityki rachunkowości, o którym mowa w art. 10, ust. 1, pkt 3, lit. a uor. Chodzi o wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej ustalone w zakładowym planie kont. Jest to podyktowane specyfiką i częstotliwością ich występowania. Ogólnie w 2008 r. w 1 jednostce brakowało zakładowego planu kont (dotyczyło to planu kont służącego do ewidencji podatków), natomiast w 2009 r. błąd polegał na braku opisu kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązań z kontami księgi głównej albo opisu przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń.

Szczegółowa analiza tego obszaru polityki rachunkowości pokazała, że nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły:

- w 2010 roku 30,77% jednostek (4 z 13 badanych jednostek),
- w 2009 roku 40,63% jednostek (13 z 32 badanych jednostek),
- w 2008 roku 38,1% jednostek (8 z 21 badanych jednostek).

Tabela 2. Nieprawidłowości w zakresie polityki rachunkowości wykazane w wystąpieniach pokontrolnych RIO w Zielonej Górze sporządzonych w latach 2008-2010

Lp.	Brakujący element polityki rachunkowości	Liczba jednostek		
		2008	2009	2010
1.	określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych	-	1	1
2.	określenie metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego	-	3	-
3.	określenie 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	1	3	
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	8	5	4
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	7	3	4
4.	określenie systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.	-	1	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wniosków pokontrolnych, sporządzonych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Zielonej Górze.

Nieprawidłowości polegały na pominięciu niektórych kont w wykazie, ale jednocześnie prowadzenie ewidencji z ich wykorzystaniem. Z drugiej strony ujmowano w zakładowym planie kont konta, których treść ekonomiczna nie odpowiadała specyfice jednostki i które przeznaczone są do ewidencji operacji gospodarczych, niewystępujących w jednostce.

Występowały również błędy w opisie zasad klasyfikacji zdarzeń na kontach księgowych, polegające na niezgodności z ogólnymi zasadami określonymi

w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 142, poz. 1020, z późn. zm.)¹³. Niegodności dotyczyły również zmiany nazwy lub symbolu kont, co naruszało przepisy ww. rozporządzenia. Ponadto zdarzały się przypadki ujmowania w zakładowym planie kont takich kont, które zostały zlikwidowane lub zmienione przez Ministra Finansów w rozporządzeniu zmieniającym szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych¹⁴. Jednostki zatem nie dokonywały aktualizacji tego elementu polityki rachunkowości, w tym również nie wprowadzały nowych kont, niezbędnych do ewidencji zdarzeń w nich występujących, ujętych w zmienionym rozporządzeniu.

W obszarze omawianego elementu rachunkowości należy ponadto zwrócić uwagę na nieprawidłowości, które naruszają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób rzetelny, bezbłędny, sprawdzalny i bieżący, wynikający z art. 24 uor. W większości analizowanych jednostek wykryto błędy, których skutkiem jest brak zapewnienia wymienionych cech w stosunku do prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Liczbę jednostek, którym zarzucono brak rzetelności, bezbłędności, sprawdzalności lub bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Liczba jednostek, które naruszyły rzetelność, bezbłędność, sprawdzalność oraz bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych

Lp.	Cecha	Liczba jednostek		
		2008	2009	2010
1.	Rzetelność	-	6	-
2.	Bezbłędność	-	5	-
3.	Sprawdzalność	-	4	1
4.	Bieżąco	8	5	4

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wniosków pokontrolnych, sporządzonych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Zielonej Górze.

W analizowanym okresie w wystąpieniach pokontrolnych wielokrotnie przedstawiano zarzut braku bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, określo-

¹³ Od 31 lipca 2010 r. obowiązuje w powyższym zakresie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.

¹⁴ Dz. U. z 2008 Nr 72, poz. 422.

nego w art. 24 w ust. 5. We wszystkich przypadkach wynikał on z naruszenia punktu 2 odnoszącego się do obowiązku sporządzania zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej – przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca.

Błędy dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób rzetelny, bezbłędny i sprawdzalny kontrole wykazały głównie w roku 2009.

Rzetelność naruszana była głównie poprzez dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych niezgodnie z dekreacją umieszczoną na dowodzie księgowym, niewłaściwe księgowanie operacji gospodarczych (nieprawidłowe konta lub kwoty) czy też błędne określenie rodzaju dowodu księgowego, stanowiącego podstawę zapisu w księgach rachunkowych. Nieprawidłowości te stwierdzono w 6 na 32 zbadane w 2009 r. jednostki, co stanowi 18,75% jednostek.

Brak sprawdzalności ksiąg rachunkowych wykazano w 12,5% analizowanych 2009 r. jednostek (w 1 przypadku w 2010 r.). Zarzut prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób uniemożliwiający ich sprawdzalność stawiono na skutek braku zapewnienia udokumentowania zapisów w sposób pozwalający na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych. Stwierdzano przede wszystkim, że wśród dowodów księgowych znajdowały się takie, które posiadały ten sam numer, występowała niezgodność numerów identyfikacyjnych zapisanych na dowodach księgowych z numerami identyfikacyjnymi dowodów księgowych zapisanych w księgach rachunkowych (np. w dzienniku). Utrudnia to identyfikację dowodów na podstawie zapisów w księgach rachunkowych.

W przypadku 15,63% zbadanych w 2009 r. jednostek stwierdzono brak bezbłędności w prowadzonych księgach rachunkowych. Wynikało to głównie z faktu, iż dowody księgowe nie spełniały wymogów określonych w uor (art. 21) lub też błędy w dowodach księgowych poprawiane były w sposób niezgodny z zasadami określonymi w art. 22 uor. Niewłaściwe poprawianie błędów w dowodach księgowych było również nieprawidłowością powtarzającą się w każdym z analizowanych lat. W 2010 r. stwierdzono ją w 4 z 13 jednostek, w 2009 r. – w 6 z 32 jednostek, w 2008 r. w 3 z 21 jednostek.

Wszystkie badane jednostki posiadały dokumentację zasad (politykę) rachunkowości opracowaną, zgodnie z wymogami art. 10, ust. 2 uor, tj. w formie pisemnej. Natomiast, jak wcześniej zasygnalizowano, w wielu przypadkach kierownik jednostki nie dochował obowiązku jej aktualizacji, co jest szczególnie istotne w związku ze zmianami w dziedzinie rachunkowości, które w badanym okresie zaistniały.

W wyjaśnieniach osób odpowiedzialnych za omówione nieprawidłowości najczęściej wskazywano na niezrozumienie przepisów prawnych, ich błędną interpretację, przeoczenie oraz ograniczenia ze strony stosowanego oprogramowania komputerowego.

Warto przy tym podkreślić, iż w analizowanej grupie jednostek znalazły się również takie, w których nie stwierdzono żadnych uchybień w badanym obszarze. Można zatem wnioskować, iż wskazywanie w ramach wyjaśnień na niejasne przepisy prawa i trudne w praktyce ich wdrożenie nie do końca ma swoje uzasadnienie.

9. Zasady (polityka) rachunkowości i standardy rachunkowości

W sprawach nieuregulowanych przepisami uor, ustalając zasady (politykę) rachunkowości, ustawa odwołuje do krajowych standardów rachunkowości (wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości, działający przy Ministrze Finansów). W przypadku ich braku – do międzynarodowych standardów rachunkowości.

Obecnie Komitet Standardów Rachunkowości prowadzi prace nad stworzeniem krajowego standardu pod roboczym tytułem „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych, korekty błędów poprzednich okresów oraz ujmowanie zdarzeń po dniu bilansowym”, w którym ma zostać zawarta legalna i celowościowa definicja zasad (polityki) rachunkowości.

Zapis uor, dotyczący możliwości odwołania się do standardów międzynarodowych, ma ograniczone znaczenie dla samorządowych jednostek budżetowych. Standardy międzynarodowe, o których mowa w ustawie, odnoszą się głównie do jednostek gospodarczych, w szczególności tych, które sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Dla jednostek sektora finansów publicznych istnieją, opracowane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC), Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP/IPSAS). Nie mają one jednak wiążącej mocy prawnej, gdyż nie zostały ogłoszone w formie rozporządzenia. Mogą służyć jedynie jako pomoc w wyjaśnieniu wątpliwości nierozstrzygniętych na gruncie legislacji krajowych.

10. Zakończenie

Rozwiązania zawarte w dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w samorządowych jednostkach budżetowych powinny być zgodne z tymi, które przyjęła do stosowania jednostka samorządu terytorialnego w swoich zasadach (polityce) rachunkowości. Jednostka samorządu terytorialnego jest podmiotem sporządzającym skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w związku z tym „powinna wyjść z inicjatywą współpracy przy opracowywaniu dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości w jednostkach sobie podległych bądź narzucić tym jednostkom gotowe rozwiązania”¹⁵.

Stworzenie prawidłowej i odpowiadającej specyfice danej jednostki polityki rachunkowości jest zagadnieniem wielce istotnym, a przy tym złożonym, w dodatku kształtującym prowadzenie rachunkowości w danej jednostce często przez wiele lat. Konstrukcja tych zasad powinna więc być dokładnie przemyślana, gdyż ich realizacja wpływa w bezpośredni sposób na wiarygodność i porównywalność sprawozdań sporządzanych przez jednostkę.

Principles of accountancy and bookkeeping policy in self-government budgetary units

S u m m a r y

Self-government budgetary units, just like any other, are obliged to conduct their accountancy in congruity with the provisions of the bookkeeping law. They also have to follow the guidelines outlined in the law of public finances and allow for the solutions outlined in executive acts, and especially in the ordinance on exceptional principles of accountancy in these units. An indispensable part of bookkeeping process in each unit is the set of documents describing the adopted principles (policy) of accountancy, whose minimum framework is outlined by the bookkeeping law. Self-government budgetary units also have to allow for special solutions outlined in the executive acts accompanying the bookkeeping law. Inspections carried out in self-government budgetary units revealed numerous irregularities in the discussed area. The person responsible for processing the documents and bringing them up to date is a self-government's unit manager.

¹⁵ M. Rypińska, *Zakres dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości w jednostce budżetowej*, „Rachunkowość Budżetowa” 2004, nr 5 (101).

Die Grundsätze der Rechnungslegung (Rechnungsführungspolitik) und der Buchführung in den Selbstverwaltungseinheiten des Budgets

Z u s a m m e n f a s s u n g

Die Selbstverwaltungseinheiten aus dem Haushaltssektor sind verpflichtet, ähnlich wie andere Einheiten, ihre Rechnungslegung gemäß den Vorschriften des Gesetzes über das Rechnungswesen zu führen. Darüber hinaus sind sie daran gehalten, die Richtlinien des Gesetzes über die öffentlichen Finanzen und die Ausführungsverordnungen zu befolgen, hier insbesondere die Lösungen aus der Verordnung, die sich auf die besonderen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in diesen Einheiten bezieht. Den Bestandteil des Rechnungswesens jeder Einheit bildet die Dokumentation, in der die angenommenen Grundsätze (Politik) bezeichnet werden. Ihr minimaler Umfang ist in dem Gesetz über das Rechnungswesen bestimmt. Bei den Selbstverwaltungseinheiten aus dem Haushaltssektor sind besondere Lösungen zu berücksichtigen, die in den Ausführungsakten zum Gesetz über die öffentlichen Finanzen genannt sind. Kontrollen, die in den Selbstverwaltungseinheiten aus dem Haushaltssektor durchgeführt wurden, deckten in diesem Bereich zahlreiche Unstimmigkeiten auf. Für die Bearbeitung und Aktualisierung dieser Dokumentation haftet der Leiter der Einheit.