

PUBLIKACJE DLA JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI 2026

w samorządowych
jednostkach budżetowych

plan kont i przykłady księgowania
wzory dokumentów



**Marta Banach
Barbara Jarosz**

Polityka rachunkowości 2026

w samorządowych jednostkach budżetowych

**Plan kont i przykłady księgowania.
Wzory dokumentów.**

Wydanie I

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2025

Autor:

Marta Banach
Barbara Jarosz

Wydawca:

Alicja Woźniak

Redaktor:

Dorota Strusiewicz-Kotela

Koordynator produkcji:

Mariusz Jezierski

Korekta:

Zespół

Skład, łamanie:

Piotr Kotela

Druk:

KRM Druk

ISBN: 978-83-8409-390-0

Nr rejestrowy BDO: 000008579

Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
03-918 Warszawa, ul. Łotewska 9a
tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10
e-mail: cok@wip.pl

Copyright by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
Warszawa 2025

Wydanie I
(stan prawny na listopad 2025 roku)

Publikacja „Polityka rachunkowości 2026 w samorządowych jednostkach budżetowych” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w niniejszej publikacji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w publikacji porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z tym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział 1. Samorządowa jednostka budżetowa	7
1.1. Charakterystyka jednostki budżetowej	7
1.2. Gospodarka finansowa jednostki budżetowej	8
1.3. Dochody i wydatki samorządowej jednostki budżetowej	10
Rozdział 2. Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych	13
2.1. Podstawy prawne stosowania zasad (polityki) rachunkowości przez jednostki budżetowe	13
2.2. Ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych	14
2.3. Nadrzędne zasady rachunkowości	23
2.4. Metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego	25
2.5. Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych	28
2.6. System służący ochronie danych dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonywanych w nich zapisów	37
Rozdział 3. Plan kont dla jednostki budżetowej z przykładami księgowania	41
3.1. Konta bilansowe	41
3.2. Zasady funkcjonowania kont pozabilansowych	137
Rozdział 4. Dokumentacja inwentaryzacyjna	159
4.1. Cele i zasady inwentaryzacji	159
4.2. Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji	160
4.3. Metody przeprowadzania inwentaryzacji	161
4.4. Podział obowiązków i zakres odpowiedzialności	167
4.5. Dokumentacja inwentaryzacji	170
4.6. Ustalenie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych	185
4.7. Sprawozdanie o stanie i ruchu środków trwałych	187
Rozdział 5. Polityka rachunkowości samorządowej jednostki budżetowej – wzory dokumentów	193
5.1. Zarządzenie w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości	193

5.2. Zasady (polityka) rachunkowości	195
5.3. Metody wyceny aktywów i pasywów	206
5.4. Zakładowy plan kont	214
5.5. Opis systemu ochrony danych i ich zbiorów	245
5.6. Instrukcja obiegu dokumentów księgowych	248
Rozdział 6. Przykłady księgowania dochodów i wydatków w jednostkach budżetowych	261
6.1. Mylne obciążenie przez bank	261
6.2. Nieodpłatne przekazanie środka trwałego	261
6.3. Nadpłacone składki ZUS	262
6.4. Zakup sprzętu do siłowni	263
6.5. Odsetki dopisane na koniec roku przez bank	265
6.6. Ewidencja zakładowego funduszu świadczeń socjalnych	266
6.7. Naprawa samochodu	267
6.8. Opłata komornicza	268
6.9. Darowizna w księgach rachunkowych jednostki	270
6.10. Wyjazd szkoleniowy pracownika	270
6.11. Opłata za wynagrodzenie autorskie	271
6.12. Dotacja celowa na inwestycje	271
6.13. Odsetki od faktury zapłaconej po terminie	272
6.14. Utworzenie strony internetowej	273
6.15. Wymiana karty SIM	274
6.16. Opłaty za gospodarowanie odpadami	274
6.17. Umorzenie pożyczki udzielonej z ZFŚS	275
6.18. Przegląd techniczny budynku	275
6.19. Zakup nagród konkursowych	276
6.20. Faktura za gaz na przełomie roku	276
6.21. Przekazanie środka trwałego innej jednostce	279
6.22. Wzajemne rozliczenia pomiędzy jednostkami	279
6.23. Przeteterminowane należności	282
6.24. Faktura korygująca	282
6.25. Wynagrodzenie przysługujące płatnikowi z tytułu terminowego wpłacania podatku ..	283
6.26. Refaktury za media od innych jednostek	284
6.27. Specjalna nagroda dla nauczycieli	285
6.28. Zaniechanie inwestycji	286
6.29. Ewidencja zinventaryzowanego paliwa w bakach samochodów	287
Podstawa prawna	288

Wstęp

Celem tego opracowania jest przedstawienie zasad rachunkowości samorządowych jednostek budżetowych, z uwzględnieniem zapisów ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych oraz innych przepisów prawa.

W rozdziale pierwszym dokonano charakterystyki samorządowej jednostki budżetowej. Omówiono gospodarkę finansową oraz dochody i wydatki jednostki. Rozdział drugi został poświęcony ogólnym zasadom prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przedstawiono w nim nadrzędne zasady rachunkowości oraz metody wyceny aktywów i pasywów.

Rozdział trzeci zawiera komentarz do planu kont z przykładami księgowania dotyczących zarówno kont bilansowych, jak i kont pozabilansowych, a rozdział czwarty – opis metod inwentaryzacji i terminy jej przeprowadzenia, a także wzory dokumentacji niezbędnej podczas przeprowadzania inwentaryzacji.

W rozdziale piątym, w którym omówiono dokumentację dotyczącą zasad rachunkowości przyjętych przez samorządową jednostkę budżetową, przedstawiono wzory i zarządzenia w tym zakresie.

Dopełnieniem całości jest rozdział szósty, który zawiera przykłady ujmowania poszczególnych dochodów i wydatków jednostek sektora publicznego na właściwych kontach księgowych.

Książka stanowi niezbędną pozycję w bibliotece każdego księgowego samorządowej jednostki budżetowej.

Rozdział 1

Samorządowa jednostka budżetowa

1.1. Charakterystyka jednostki budżetowej

Jednostka budżetowa została zdefiniowana w art. 11 ustawy o finansach publicznych jako jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych nieposiadająca osobowości prawnej, która pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadza na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu określającego w szczególności jej nazwę, siedzibę i przedmiot działalności, a podstawę jej gospodarki stanowi plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym jednostki budżetowej.

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki budżetowe, mogą być tworzone na podstawie ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych albo na podstawie odrębnych ustaw.

Zgodnie z art. 9 ustawy o finansach publicznych sektor finansów publicznych tworzą:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- związki metropolitalne;
- jednostki budżetowe;
- samorządowe zakłady budżetowe;
- agencje wykonawcze;
- instytucje gospodarki budżetowej;

- państwowe fundusze celowe;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- Narodowy Fundusz Zdrowia;
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- uczelnie publiczne;
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego;
- Bankowy Fundusz Gwarancyjny.

Jednostki budżetowe, z zastrzeżeniem odrębnych ustaw, tworzą, łączą i likwidują:

- ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – państwowe jednostki budżetowe;
- organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego – gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe.

Likwidując jednostkę budżetową, organ określa przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie tej jednostki lub może postanowić o utworzeniu jednostki o innej formie organizacyjnoprawnej.

W takim przypadku organ może również zdecydować o przejęciu należności i zobowiązań likwidowanej jednostki budżetowej przez nowo utworzoną jednostkę.

1.2. Gospodarka finansowa jednostki budżetowej

Sposób prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych określa rozporządzenie ministra finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

W rozporządzeniu tym zawarto ponadto:

- sposób i tryb sporządzania planów finansowych;
- sposób dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych oraz zatwierdzania tych zmian;
- tryb pobierania dochodów i dokonywania wydatków państwowych jednostek budżetowych;
- sposób ustalania nadwyżki środków obrotowych w samorządowych zakładach budżetowych.

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym jednostki budżetowej.

Przy opracowywaniu planów finansowych konieczne jest ściśle przestrzeganie wyznaczonych ustawowo terminów i określonych etapów.

Etapy sporządzenia planów finansowych w samorządowych jednostkach budżetowych

Lp.	Czynność	Kto odpowiada	Termin
1.	Opracowanie wytycznych do projektu budżetu	jednostka samorządu terytorialnego	sierpień/wrzesień
2.	Opracowanie wstępnych projektów planów finansowych dochodów i wydatków	kierownik jednostki budżetowej	termin określony przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego – w praktyce często do 30 września
3.	Opracowanie projektu uchwały budżetowej (z uwzględnieniem zweryfikowanych wstępnych projektów planów finansowych) – przedłożenie organowi stanowiącemu oraz RIO do zaopiniowania	organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego*	do 15 listopada poprzedzającego rok budżetowy
4.	Przekazanie kierownikom podległych samorządowych jednostek budżetowych informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w uchwale budżetowej	organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego*	7 dni od przedłożenia projektu uchwały budżetowej organowi stanowiącemu (maksymalnie do 22 listopada)
5.	Opracowanie projektów planów finansowych w sposób zapewniający zgodność kwot dochodów i wydatków z projektem uchwały budżetowej	kierownik jednostki budżetowej	30 dni od otrzymania informacji niezbędnych do sporządzenia projektu planu finansowego, jednak nie później niż do 22 grudnia
6.	Weryfikacja projektów planów finansowych pod względem ich zgodności z projektem uchwały budżetowej oraz wprowadzenie odpowiednich zmian w projektach planów finansowych (w przypadku stwierdzenia różnic) i poinformowanie o ich wprowadzeniu kierowników jednostek	organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego*	7 dni od otrzymania projektu planu finansowego, jednak nie później niż do 27 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy
7.	Podjęcie uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, po wcześniejszym zaopiniowaniu przez RIO	organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego*	do 31 stycznia

Lp.	Czynność	Kto odpowiada	Termin
8.	Przekazanie kierownikom jednostek informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w uchwale budżetowej w celu sporządzenia ostatecznego planu finansowego	organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego*	do 21 dni od podjęcia uchwały budżetowej
9.	Sporządzenie planu finansowego jednostki poprzez dostosowanie projektu planu finansowego do kwot dochodów i wydatków przyjętych w uchwale budżetowej	kierownik jednostki budżetowej	do 14 dni od otrzymania informacji

Plany finansowe są sporządzane:

- w zakresie dochodów – w szczególności dział, rozdział, paragraf;
- w zakresie wydatków – w szczególności:
 - dział, rozdział, paragraf albo
 - dział, rozdział, grupa paragrafów,

określonej w przepisach o klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

O poziomie szczególności planów finansowych jednostek budżetowych decyduje organ wykonawczy – zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Wydatki zaplanowane do poniesienia w ciągu roku budżetowego mogą się zmieniać tylko pod warunkiem, że przed ich poniesieniem zmiany te zostaną wprowadzone do planu finansowego.

1.3. Dochody i wydatki samorządowej jednostki budżetowej

Samorządowe jednostki budżetowe finansują swoją działalność ze środków otrzymanych od jednostki samorządu terytorialnego (organu). Środki te wpływają na rachunek bieżący jednostki budżetowej, z którego są finansowane zadania zgodnie z planem wydatków zatwierdzonym na dany rok budżetowy.

Samorządowe jednostki budżetowe mogą osiągać dochody budżetowe (np. z wynajmu pomieszczeń lub z dopisania odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym na koniec miesiąca), które podlegają przekazaniu na rachunek bankowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast wydatki samorządowej jednostki budżetowej pokrywane są bezpośrednio z budżetu.

Ujęte w planach finansowych jednostek budżetowych:

- dochody – stanowią prognozy ich wielkości;
- wydatki – stanowią nieprzekraczalny limit.

Wydatki samorządowych jednostek budżetowych mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w planie finansowym jednostki. Jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.

Wydatki publiczne powinny być dokonywane:

- **w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:**
 - **uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,**
 - **optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;**
- **w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;**
- **w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.**

Wydatki jednostki budżetowej można przeznaczyć na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach, w szczególności na:

- **świadczenia na rzecz osób fizycznych**, które obejmują wydatki budżetu państwa kierowane, na podstawie odrębnych przepisów, bezpośrednio lub pośrednio do osób fizycznych, a niebędące wynagrodzeniem za świadczoną pracę;
- **wydatki bieżące** jednostek budżetowych, które obejmują:
 - wynagrodzenia i uposażenia osób zatrudnionych w państwowych jednostkach budżetowych oraz składki naliczane od tych wynagrodzeń i uposażeń,
 - zakupy towarów i usług,
 - koszty utrzymania oraz inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych i realizacją ich statutowych zadań,
 - koszty zadań zleconych do realizacji jednostkom zaliczanym i niezaliczanym do sektora finansów publicznych, z wyłączeniem organizacji pozarządowych;
- **wydatki majątkowe**, które obejmują:
 - wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych,
 - wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych.

Zarówno dochody, jak i wydatki jednostki budżetowej księguje się na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”. Konto to może posiadać dwa wyodrębnione subkonta:

- rachunek bieżący – dochody budżetowe,
- rachunek bieżący – wydatki budżetowe.

Samorządowe jednostki budżetowe, które prowadzą działalność określoną w Prawie oświatowym, mogą – zgodnie z art. 223 ustawy o finansach publicznych – gromadzić na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, pochodzące w szczególności:

- ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej;
- z działalności polegającej na świadczeniu usług w ramach kształcenia zawodowego – w przypadku jednostek budżetowych prowadzących kształcenie zawodowe.

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa w drodze uchwały m.in. jednostki budżetowe, które gromadzą dochody, źródła, z których dochody są gromadzone na rachunku, przeznaczenie dochodów, a także sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania.

Dochodów wraz z odsetkami, które są gromadzone na rachunku, o którym mowa w art. 223 ustawy o finansach publicznych, nie można przeznaczyć na finansowanie wynagrodzeń osobowych.

Wydatki z wydzielonego rachunku dochodów mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego.

Środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku dochodów na 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do 5 stycznia następnego roku.

Rozdział 2

Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych

2.1. Podstawy prawne stosowania zasad (polityki) rachunkowości przez jednostki budżetowe

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, z uwzględnieniem szczególnych rozwiązań zawartych w ustawie o finansach publicznych i przepisach wykonawczych do tej ustawy.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości 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, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Polityka rachunkowości jednostki powinna być sporządzona pisemnie w języku polskim. Obowiązek ustalenia oraz aktualizacji dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości dotyczy części obowiązkowej oraz nieobowiązkowej. Do części nieobowiązkowej polityki rachunkowości zalicza się instrukcje:

- kasową,
- magazynową,

- obiegu i kontroli dowodów księgowych,
- druków ścisłego zarachowania,
- gospodarki środkami trwałymi,
- inwentaryzacyjną.

W jednostkach nieobowiązkową część polityki rachunkowości stanowi dokumentacja opisująca przyjęty system kontroli zarządczej w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej i rachunkowości, do którego kierownika jednostki zobowiązują art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych.

Brak dokumentacji, podobnie jak prowadzenie ksiąg rachunkowych niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, podlega karze grzywny lub karze pozbawienia wolności do 2 lat, a nawet obu tym karom łącznie (art. 77 ustawy o rachunkowości). Każdą zmianę trzeba udokumentować w formie pisemnej (aktualizacja dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości). Zmiana zasad rachunkowości wchodzi w życie od pierwszego dnia roku obrotowego. Decyzja o zmianie zasad (polityki) rachunkowości ustalonych w jednostce budżetowej może być także podjęta w trakcie roku budżetowego (obrotowego), ale skutki tych zmian odnosić się muszą do całego roku obrotowego.

2.2. Ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych

Księgi rachunkowe jednostki muszą być prowadzone zgodnie z wymogami określonymi w rozdziale 2 ustawy o rachunkowości. W myśl art. 13 tej ustawy księgi rachunkowe jednostki obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

- dziennik;
- księgę główną;
- księgi pomocnicze;
- zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;
- wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Księgi rachunkowe otwiera się na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym, na początek każdego następnego roku obrotowego, na dzień zmiany formy prawnej, na dzień wpisu do rejestru połączenia jednostek lub podziału jednostki, powodujących powstanie nowej jednostki (jednostek), na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości – w ciągu 15 dni od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

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.

Księgi rachunkowe, z uwzględnieniem techniki ich prowadzenia, powinny być:

- trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą (każda księga wiązana, każda luźna karta kontowa, także jeżeli mają one postać wydruku komputerowego lub zestawienia wyświetlanego na ekranie monitora komputera), nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania;
- wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia;
- przechowywane starannie w ustalonej kolejności.

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów oraz przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym.

Księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych.

Dziennik zawiera chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Bez względu na technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych dziennik powinien umożliwiać uzgodnienie jego obrotów z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej.

Zapisy w dzienniku muszą być kolejno numerowane, a sumy zapisów (obroty) liczone w sposób ciągły. Sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi. Jeżeli stosuje się dzienniki częściowe, grupujące zdarzenia według ich rodzajów, to należy sporządzić zestawienie obrotów tych dzienników za dany okres sprawozdawczy.

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapis księgowy powinien posiadać automatycznie nadany numer pozycji, pod którą został wprowadzony do dziennika, a także dane pozwalające na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu.

Konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym. Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu.

Zapisów na określonym koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej.

Konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

Na kontach ksiąg pomocniczych można w ciągu okresu sprawozdawczego stosować, obok lub zamiast jednostek pieniężnych, jednostki naturalne. Należy wówczas sporządzić na koniec okresu sprawozdawczego zestawienie zapisów dokonanych na kontach ksiąg pomocniczych w jednostkach naturalnych i ustalić ich wartość.

Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla:

- **środków trwałych, w tym środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych;**
- **rozrachunków z kontrahentami;**
- **rozrachunków z pracownikami, w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji, z całego okresu zatrudnienia;**
- **operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczególnością niezbędną do celów podatkowych);**
- **operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczególnością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych);**
- **kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów;**
- **operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.**

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:

- ewidencję ilościowo-wartościową, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych;
- ewidencję ilościową obrotów i stanów, prowadzoną dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych; wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych;
- ewidencję wartościową obrotów i stanów towarów oraz opakowań, prowadzoną dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu;

- odpisywanie w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Zestawienie obrotów i sald sporządza się na podstawie zapisów na kontach księgi głównej na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca. Zestawienie obrotów i sald zawiera:

- symbole lub nazwy kont;
- salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego;
- sumę sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obrotów za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz sald na koniec okresu sprawozdawczego; obroty tego zestawienia powinny być zgodne z obrotami dziennika lub obrotami zestawienia obrotów dzienników częściowych.

Co najmniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządza się zestawienia sald wszystkich kont ksiąg pomocniczych, a na dzień inwentaryzacji – zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów.

Wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz) sporządzają jednostki, które uprzednio nie prowadziły ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą. W pozostałych jednostkach rolę inwentarza spełnia zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Pozycje inwentarza sporządzonego przez jednostki, które nie prowadziły uprzednio ksiąg rachunkowych, powinny stanowić odpowiedniki lub rozwinięcia poszczególnych pozycji bilansu otwarcia.

Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej:

- zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów;
- zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom;
- wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

Podstawą zapisów mogą być również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe:

- zbiorcze – służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być pojedynczo wymienione w dowodzie zbiorczym;

- korygujące poprzednie zapisy;
- zastępcze – wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego;
- rozliczeniowe – ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

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.

Dowody księgowe powinny być rzetelne, czyli zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane, które zostały określone powyżej, oraz wolne od błędów rachunkowych.

Niedopuszczalne jest dokonywanie w dowodach księgowych wymazywania i przeróbek. Błędy w dowodach źródłowych zewnętrznych obcych i własnych można korygować jedynie przez wysłanie kontrahentowi odpowiedniego dokumentu zawierającego sprostowanie, wraz ze stosownym uzasadnieniem, chyba że inne przepisy stanowią inaczej. Błędy w dowodach wewnętrznych mogą być poprawiane przez skreślenie błędnej treści lub kwoty, z utrzymaniem czytelności skreślonych wyrażeń lub liczb, wpisanie treści poprawnej i daty poprawki oraz złożenie podpisu osoby do tego upoważnionej, jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Nie można poprawiać pojedynczych liter lub cyfr.

W przypadku uzasadnionego braku możliwości uzyskania zewnętrznych obcych dowodów źródłowych kierownik jednostki może zezwolić na udokumentowanie operacji gospodarczej za pomocą księgowych dowodów zastępczych, sporządzonych przez osoby dokonujące tych operacji. Nie może to jednak dotyczyć operacji gospodarczych, których przedmiotem są zakupy opodatkowane podatkiem od towarów i usług oraz skup metali nieżelaznych od ludności.

W sytuacji gdy jednostka prowadzi księgi rachunkowe przy użyciu komputera, za równoważne z dowodami źródłowymi uważa się zapisy w księgach rachunkowych

wprowadzane automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności bądź informatycznych nośników danych albo tworzone według algorytmu (programu) na podstawie informacji zawartych już w księgach – przy zapewnieniu, że podczas rejestrowania tych zapisów zostaną spełnione co najmniej następujące warunki:

- uzyskają one trwale czytelną postać zgodną z treścią odpowiednich dowodów księgowych;
- możliwe jest stwierdzenie źródła ich pochodzenia oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za ich wprowadzenie;
- stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia odnośnych danych oraz kompletności i identyczności zapisów;
- dane źródłowe w miejscu ich powstania są odpowiednio chronione, w sposób zapewniający ich niezmienność, przez okres wymagany do przechowywania danego rodzaju dowodów księgowych.

Księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok obrotowy, na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, jeśli nie nastąpiło jego umorzenie, na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, w jednostce przejmowanej na dzień połączenia związanego z przejściem jednostki przez inną jednostkę, to jest na dzień wpisu do rejestru tego połączenia, na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału, na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości, na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami – nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

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

Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

2.2.1. Uproszczenia

W ustawie o rachunkowości nie określono w sposób szczegółowy zasad ewidencji kosztów, a przedstawiono jedynie warianty. Zezwalając na stosowanie uproszczeń, nie określono również progu istotności oraz sytuacji, kiedy należy stosować uproszczenia. Czynnikiem rozstrzygającym może być wielkość lub rodzaj pozycji bądź kombinacja tych obu czynników.