

**Joanna Nucińska**

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II  
e-mail: joanna.nucinska@kul.pl

---

## SYSTEM RACHUNKOWOŚCI A POMIAR EFEKTYWNOŚCI PUBLICZNEGO FINANSOWANIA OŚWIATY W POLSCE

---

### ACCOUNTING SYSTEM VS. MEASURING THE EFFICIENCY OF PUBLIC FINANCING OF EDUCATION IN POLAND

---

DOI: 10.15611/pn.2017.478.30

JEL Classification: H75, H83, I22

**Streszczenie:** Celem artykułu jest prezentacja systemu rachunkowości jednostek oświatowych jako źródła informacji dla budżetu zadaniowego, będącego narzędziem pomiaru efektywności publicznego finansowania zadań w Polsce. Obiekt badań stanowiły wymogi prawne wobec systemu rachunkowości jednostek oświatowych oraz wymogi budżetu zadaniowego dotyczące informacji finansowych generowanych przez system rachunkowości. Dokonano krytycznej analizy aktów prawnych i literatury, przeprowadzono analizę opisową oraz przedstawiono studium przypadku dla m.st. Warszawy. Zidentyfikowano najważniejsze obszary dostosowania systemu ewidencyjnego rachunkowości jednostek oświatowych dla potrzeb pomiaru efektywności publicznego finansowania oświaty w Polsce przy pomocy budżetu zadaniowego. Zaprezentowano też rozwiązania w tym zakresie (w szczególności: wsparcie IT) stosowane w jednostkach oświatowych objętych wspólną obsługą przez Urząd m. st. Warszawy. Artykuł powstał w ramach cyklu publikacji pt. „Uwarunkowania pomiaru efektywności finansowania edukacji”.

**Słowa kluczowe:** finansowanie oświaty, efektywność, budżet zadaniowy, rachunkowość budżetowa.

**Summary:** This research paper aims to present the accounting system of Polish educational units as a source of information for the performance budget, which is a tool for measuring the efficiency of public funding of tasks (including education). The research objects are the legal requirements for the accounting system (and the accounting records) of educational units and the requirements of the performance budget for financial information generated by the accounting system. Critical analysis of literature and legal acts is carried out for the realization of research goal as well as a descriptive analysis and presentation of a case study for the capital city of Warsaw. As a result of the research, the most important areas of the accounting records' adjustment in educational institutions are identified in order to measure the efficiency of public funding of education with the use of performance budget. Finally, there are also presented the solutions (in particular: IT support) in this field used in educational units

common accounting service covered by the City Hall Office of the Capital City of Warsaw. This paper is a part of the publications series entitled "Conditioning of measuring the efficiency of education funding".

**Keywords:** financing of education, efficiency, performance budget, budgetary units accounting.

## 1. Wstęp

Rachunkowość definiowana jest w literaturze jako system pomiaru i opisu działalności gospodarczej, który dostarcza informacji finansowych o prowadzonej działalności, przydatnych przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Jest to system informacyjny posiadający układ reguł i zasad określających specyfikę obserwacji, pomiaru i rejestracji w rachunkowości. Odzworowanie w systemie rachunkowości zdarzeń gospodarczych w sposób ciągły i systematyczny, kompletny i możliwie najbardziej szczegółowy pozwala na pomiar przepływu i przyrostu wartości, umożliwiając ocenę społecznej i ekonomicznej efektywności [Walińska (red.) 2014].

Efektywność ekonomiczna jako relacja uzyskanych efektów do nakładów wyrażonych ilościowo (zaangażowane zasoby) albo wartościowo (poniesione koszty lub wydatki) jest ważnym kryterium oceny działalności komercyjnej. Jednak ograniczone środki publiczne na realizację zadań na rzecz obywateli – przy jednoczesnym wzroście ich oczekiwań co do zakresu i jakości realizacji tych zadań (m.in. z dziedziny oświaty) – sprawiają, że postulat efektywności kierowany jest coraz częściej do jednostek sektora finansów publicznych. Ma to odzwierciedlenie w przyjęciu koncepcji tzw. nowego zarządzania publicznego. Zakłada ona, iż pomiar dokonań (efektów) uzyskiwanych dzięki wydatkom publicznym jest nie tylko możliwy, ale wręcz konieczny do prawidłowego zarządzania finansami publicznymi [Zawadzka-Pąk 2013].

Celem artykułu jest prezentacja systemu rachunkowości jednostek oświatowych w Polsce jako źródła informacji dla budżetu zadaniowego, będącego narzędziem pomiaru efektywności finansowania zadań publicznych, w tym: oświatowych. Dla realizacji celu zastosowano krytyczną analizę literatury, analizę aktów prawnych, analizę opisową oraz studium przypadku.

## 2. Pomiar efektywności finansowania zadań publicznych w budżecie zadaniowym

Efektywność należy do wymogów ustawowych w zakresie wydatkowania środków publicznych. Zgodnie z przepisami [Ustawa z 27 sierpnia 2009] wydatki publiczne powinny być dokonywane celowo, oszczędnie i efektywnie (najlepsze efekty z danych nakładów). Niestety, dotychczasowe tradycyjne procedury budżetowe w sektorze finansów publicznych w Polsce nie pozwalały na ocenę efektywności wydatków, stąd konieczne było przyjęcie formuły budżetowania zadaniowego [Hellich 2011].

Budżet zadaniowy i tradycyjny różnią się przede wszystkim klasyfikacją wydatków, metodami i horyzontem ich planowania oraz zakresem kontroli wydatków budżetowych [Zawadzka-Pąk 2013]. Wykorzystywana w budżecie zadaniowym klasyfikacja funkcjonalna (zadaniowa) dzieli wydatki według rodzaju, ilości i jakości dostarczanych usług publicznych. Charakteryzuje ją większa przejrzystość i zrozumiałość niż w przypadku tradycyjnej klasyfikacji budżetowej, złożonej z części, działów, rozdziałów i paragrafów, których stosowanie wymaga dobrej znajomości przepisów prawa finansowego.

Przygotowanie budżetu zadaniowego zaczyna się od określenia celów do osiągnięcia, zadań służących ich realizacji oraz mierników efektów wykonania tych zadań. Dopiero po ustaleniu wymienionych elementów budżetu, na podstawie kalkulacji kosztów szacowane są wydatki niezbędne do sfinansowania realizacji poszczególnych zadań w skali roku budżetowego lub w perspektywie wieloletniej.

Zasadniczą zaletą budżetu zadaniowego jest konfrontacja strony finansowej (nakładów środków publicznych w postaci wydatków) ze stroną rzeczową (efektami ich poniesienia). Ścisłe powiązanie dokonywanych wydatków ze sprecyzowanymi (za pomocą mierników) celami [Zawadzka-Pąk 2013] pozwala mierzyć efektywność finansowania zadań publicznych. Pomiar może odbywać się przy użyciu:

- wskaźnika efektywności – relacji wartości efektu (w zł) do wysokości wydatków (w zł) poniesionych na uzyskanie efektu; wskaźnik może być wyrażony bez miana lub – po przemnożeniu przez 100% – jako odsetek;
- jednostkowych wydatków na uzyskanie efektu – wysokości wydatków (w zł) poniesionych na realizację danego zadania, które przypadają na jednostkę miary efektu uzyskanego dzięki wykonaniu zadania.

Przy ocenie efektywności wydatków budżetowych pojawiają się problemy związane z identyfikacją efektów nakładów publicznych, m.in. z powodu opóźnień ich występowania w stosunku do ponoszonych wydatków czy też wpływu innych czynników<sup>1</sup> na ilość i jakość uzyskanych efektów [Heciak 2012]. Ponadto, ze względu na niematerialny i/lub nierynkowy charakter efektów realizacji zadań publicznych, ich pomiar oraz wycena są trudne, a niekiedy niemożliwe. Dlatego pomiar efektywności w budżecie zadaniowym koncentruje się na ustaleniu (średnich) wydatków jednostkowych dla efektu.

Źródłem informacji o wysokości wydatków, niezbędnych do pomiaru efektywności publicznego finansowania zadań państwa na poziomie rządu lub samorządów, jest system rachunkowości podmiotów realizujących te zadania.

---

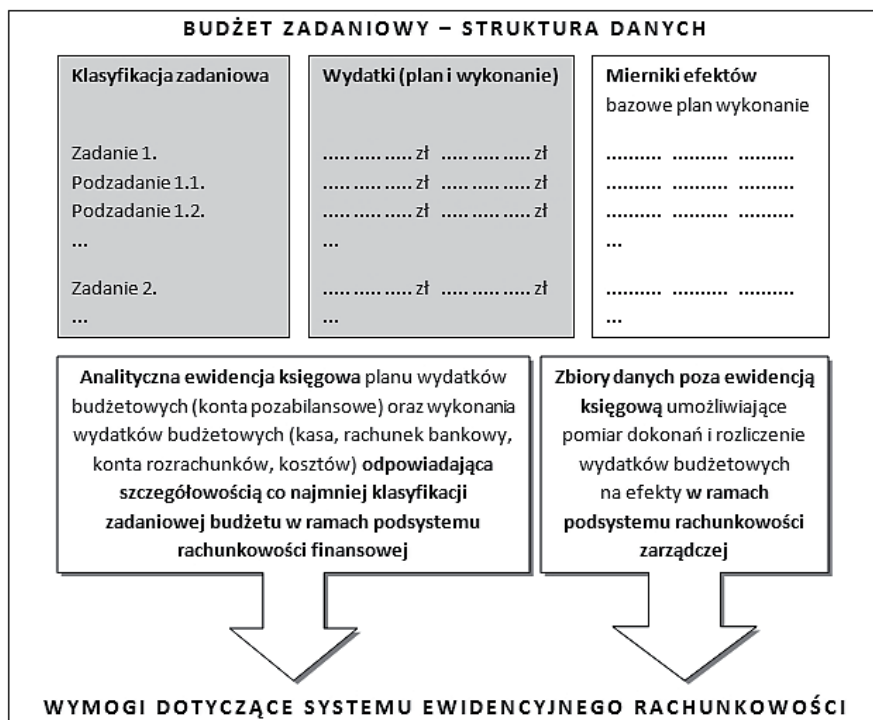
<sup>1</sup> Rezultat nie jest wynikiem wyłącznie wydatków budżetowych ze względu na specyfikę dóbr publicznych dostarczanych przez państwo [Heciak 2012].

### 3. System rachunkowości jako źródło informacji finansowych dla budżetowania zadaniowego

Rachunkowość jednostki stanowi wiarygodne źródło informacji o legalności dokonywanych przez nią operacji, ale również dostarcza danych, które mogą być wykorzystane jako wsparcie w podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów i środków finansowych oraz w zarządzaniu tą jednostką. Dlatego system rachunkowości odpowiadający potrzebom budżetu zadaniowego powinien obejmować: rachunkowość finansową (budżetową), rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą [Zawadzka-Pąk 2013].

Ewidencja operacji księgowych związanych z planem i wykonaniem wydatków budżetu zadaniowego wymaga dokonania zmian w systemach rachunkowości jednostek realizujących budżet we wspomnianych trzech obszarach. Dostosowanie systemu ewidencyjnego do potrzeb budżetowania zadaniowego (rys. 1) zapewnia odpowiednią informację o charakterze sprawozdawczym i zarządczym [Heciak 2012].

Istotnym źródłem informacji o systemie rachunkowości jest dokumentacja opisująca politykę rachunkowości. Zawiera ona i charakteryzuje wybrane i przyjęte do



Rys. 1. System ewidencyjny rachunkowości jako źródło informacji dla budżetu zadaniowego

Źródło: opracowanie własne.

stosowania przez realizującą budżet jednostkę najkorzystniejsze dla niej rozwiązania ewidencyjne, zgodne z przepisami [Ustawa z 29 września 1994; Ustawa z 27 sierpnia 2009; Rozporządzenie z 5 lipca 2010] i zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych i budżetowych [Kaczurak-Kozak i in. (red.) 2014].

Dokumentacja opisująca przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości musi określać: rok obrotowy oraz wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>2</sup> oraz system służący ochronie danych i ich zbiorów, w tym: dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów będących podstawą zapisów księgowych [Ustawa z 29 września 1994]. Przyjęte zasady mogą dotyczyć m.in. stosowanych przez jednostkę uproszczeń (np. rezygnacji z rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeśli stanowią niewielki udział). W praktyce omawiana dokumentacja jest często uzupełniana m.in. instrukcją inwentaryzacyjną czy też instrukcją kontroli i obiegu dokumentów finansowo-księgowych [Kaczurak-Kozak i in. 2014].

Kluczowymi elementami dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, uwzględniającej potrzeby informacyjne budżet zadaniowego, są:

- zakładowy plan kont w zakresie:
  - poziomów i szczegółowości analityki ewidencji księgowej – odpowiedniej dla wymogów sprawozdawczych (np. rozdziały i paragrafy klasyfikacji budżetowej, pozycje sprawozdań finansowych), jak i dla potrzeb osób zarządzających jednostką (rys. 1);
  - typów operacji księgowych występujących w jednostce zgodnie z jej specyfiką działalności, które są ujmowane na poszczególnych kontach syntetycznych i analitycznych – zarówno bilansowych, wynikowych, jak i pozabilansowych;
- metody rozliczania kosztów i wydatków w celu ich ujęcia według klasyfikacji zadaniowej oraz metody wyceny produktów i usług jako efektów realizacji zadań publicznych (rachunek kosztów) [Heciak 2012];
- opis systemu informatycznego używanego do prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym: struktury danych, ich wzajemnych powiązań oraz procesu ich przetwarzania i zasad ochrony) powinien wskazywać na sposób jego powiązania z systemem IT wspierającym budżet zadaniowy (np. integracja modułów systemów, możliwość wymiany danych między systemami).

Ustalenie i wprowadzenie dokumentacji przyjętych w jednostce zasad rachunkowości należy do wyłącznych kompetencji jej kierownika [Ustawa z 29 września 1994], jednak on musi uwzględnić uwarunkowania zewnętrzne i wewnętrzne prowadzenia ewidencji przez jednostkę.

---

<sup>2</sup> W tym: zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych lub zbiorów danych tworzących księgi prowadzone przy użyciu komputera oraz opis sytemu przetwarzania danych, w przypadku komputerowego prowadzenia ksiąg – wraz z oprogramowaniem [Ustawa z 29 września 1994].

#### 4. Główne formy publicznego finansowania oświaty w Polsce a uwarunkowania pomiaru w systemie rachunkowości

Zakres zadań oświatowych w Polsce i sposób ich realizacji regulują przepisy [Ustawa z 7 września 1991]. Zgodnie z nimi organem prowadzącym szkołę może być jednostka samorządu terytorialnego (dalej: JST) lub właściwy minister. Ustawodawca dopuszcza też prowadzenie szkół publicznych i niepublicznych przez inne podmioty i osoby fizyczne. Tabela 1. prezentuje dane o liczbie szkół różnych typów i liczbie uczęszczających do nich uczniów w roku szkolnych 2015/2016 według organu prowadzącego. Z przedstawionych informacji wynika, że JST prowadzą większość szkół (około 80%), do których uczęszcza blisko 90% ogółu uczniów. Szkoły prowadzone przez jednostki administracji rządowej stanowią niespełna 1% polskich szkół i kształcą się w nich ok. 0,6% populacji uczniów. Natomiast podmioty inne niż JST czy ministrowie są organami prowadzącymi dla nieco ponad 19% szkół, gdzie uczy się prawie 10% dzieci i młodzieży szkolnej.

**Tabela 1.** Liczba szkół dla dzieci i młodzieży w roku szkolnych 2015/2016 wraz z liczbą uczęszczających do nich uczniów według organów prowadzących szkoły

| Typ szkoły                                 | Wyszczególnienie      | Organ prowadzący szkołę                       |                                    |                |
|--|-----------------------|---|------------------------------------|----------------|
|  |                       | Jednostki administracji centralnej (rządowej) | Jednostki samorządu terytorialnego | Inne podmioty* |
| Szkoły podstawowe                          | Liczba szkół          | 37  | 11 696                             | 1 827          |
|  | Liczba uczniów        | 5 272   | 2 346 144                          | 129 361        |
| Gimnazja                                   | Liczba szkół          | 33  | 6 443                              | 1 019          |
|  | Liczba uczniów        | 529   | 1 005 012                          | 68 089         |
| Licea ogólnokształcące                     | Liczba szkół          | 2   | 1 730                              | 509            |
|  | Liczba uczniów        | 207   | 464 274                            | 36 759         |
| Specjalne szkoły przysposabiające do pracy | Liczba szkół          | –   | 440                                | 50             |
|  | Liczba uczniów        | –   | 10 111                             | 673            |
| Zasadnicze szkoły zawodowe i technika      | Liczba szkół          | 179   | 3 100                              | 435            |
|  | Liczba uczniów        | 21 087  | 641 213                            | 35 371         |
| Szkoły policealne                          | Liczba szkół          | 25  | 447                                | 1 883          |
|  | Liczba uczniów        | 1 308   | 36 781                             | 216 983        |
| <b>Ogółem</b>                              | <b>Liczba szkół</b>   | <b>276</b>                                    | <b>23 856</b>                      | <b>5 723</b>   |
|  | <b>Liczba uczniów</b> | <b>28 403</b>                                 | <b>4 503 535</b>                   | <b>487 236</b> |

\* Stowarzyszenia i inne organizacje społeczne, organizacje wyznaniowe, pozostałe podmioty.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS 2016].

Forma finansowania zadań oświatowych ze środków publicznych uzależniona jest od rodzaju organu prowadzącego szkołę. Szkoły prowadzone przez JST i ministrów mogą działać tylko jako jednostki budżetowe [Ustawa z 7 września 1991]. Są

więc jednostkami organizacyjnymi bez osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów, odpowiednio, budżetu państwa lub JST<sup>3</sup> [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych regulują przepisy [Rozporządzenie z 7 grudnia 2010]. Natomiast szkołom prowadzonym przez jednostki spoza sektora finansów publicznych przysługują dotacje podmiotowe do działalności oświatowej, udzielane z budżetu państwa lub JST, w zależności od tego, do których zadań należy prowadzenie szkół publicznych danego typu.

Uwarunkowania systemu rachunkowości szkoły w zakresie pomiaru efektywności publicznego finansowania oświaty zależą zatem od rodzaju jej organu prowadzącego i zostały omówione w dalszej części artykułu.

#### 4.1. Prowadzenie szkół przez JST i ministrów

Pomiar efektywności w systemie rachunkowości szkół rządowych i samorządowych jest uzależniony od czynników zewnętrznych (prawo) i wewnętrznych (organizacja rachunkowości).

Omawiane szkoły działają jako jednostki budżetowe, dlatego ich system rachunkowości kształtują najpierw akty prawne określające szczególne zasady<sup>4</sup> ewidencji i sprawozdawczości [Ustawa z 27 sierpnia 2009; Rozporządzenie z 5 lipca 2010; Rozporządzenie z 16 stycznia 2016], a dopiero w dalszej kolejności – zasady ogólne [Ustawa z 29 września 1994]. Rozwiązania umożliwiające pomiar wydatków według zadań lub efektów (np. struktura kont analitycznych), przyjmowane w polityce rachunkowości szkół, muszą być zgodne z powyższymi regulacjami, a w szkołach rządowych, sporządzających obowiązkowo sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym – także z przepisami [Rozporządzenie z 28 grudnia 2011].

Druga grupa czynników warunkujących pomiar efektywności publicznego finansowania oświaty dotyczy organizacji rachunkowości jako procesu informacyjnego oraz jako komórki organizacyjnej [Hellich 2011]. Decyzje w tym zakresie należą do kompetencji organu prowadzącego, który może wybrać obsługę szkół w formie:

- *zdecentralizowanej* – dyrektor zatrudnia w szkole głównego księgowego (i innych pracowników), którym powierza kompleksowe prowadzenie rachunkowości tej jednostki, sam zaś odpowiada z tytułu nadzoru nad gospodarką finansową i ewidencją;
- *scentralizowanej* – całość ewidencji księgowej prowadzona jest poza szkołą w odrębnej jednostce, a dyrektor szkoły odpowiada za przeprowadzenie inwentaryzacji, zawieranie umów, terminowe dostarczanie dokumentów księgo-

<sup>3</sup> Z wyjątkiem dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku przez państwowe jednostki budżetowe, mające siedzibę poza granicami RP i nadzorowane przez ministra spraw zagranicznych oraz przez samorządowe jednostki budżetowe tworzące system oświaty [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

<sup>4</sup> M.in. zasada kasowej ewidencji wykonania budżetu, plan kont pozabilansowych, odrębne wzory sprawozdań finansowych.

wych, dyspozycję środkami finansowymi, zatwierdzanie i podpisywanie sprawozdań itp., jednak nie sprawuje już nadzoru nad ewidencją.

Należy pamiętać, że z uwagi na zasadę pełnego powiązania z budżetem szkół zainteresowanie efektywnością ich wydatków może przejawiać jedynie organ prowadzący. Dlatego warunkiem koniecznym dla pomiaru efektywności – niezależnie od formy obsługi księgowej – są jednolite zasady (polityka) rachunkowości dla jednostek podległych JST lub ministrowi, zgodne z wymogami budżetu zadaniowego.

#### **4.2. Dotowanie szkół prowadzonych przez inne podmioty**

W przypadku szkół prowadzonych przez podmioty spoza sektora finansów publicznych uwarunkowania pomiaru efektywności publicznego finansowania mają charakter zewnętrzny w stosunku do tych jednostek, gdyż wynikają z różnych aktów prawa.

Wśród przepisów powszechnie obowiązujących należy wskazać wymogi prawa wobec systemu rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] w zakresie ewidencji środków publicznych przekazywanych w formie dotacji z budżetu państwa lub JST. Ponadto system rachunkowości szkół dotowanych kształtują regulacje określające zasady dofinansowania ich działalności ze środków publicznych o zasięgu ogólnopolskim [Ustawa z 7 września 1991] oraz wydane na ich podstawie przepisy prawa miejscowego – uchwały w sprawie sposobu i trybu udzielania dotacji oświatowych z budżetu JST oraz zasady ich wykorzystania i rozliczania.

Zatem ministrowie i JST dotujące szkoły prowadzone przez inne podmioty mogą kształtować – w granicach prawa – wymogi ewidencyjno-sprawozdawcze kierowane pod ich adresem np. poprzez określanie dokumentów i zakresu danych do rozliczenia udzielonej dotacji, zawierających informacje o wysokości wydatków i ich przeznaczeniu na cele oświatowe oraz o liczbie uczniów uczęszczających do danej szkoły.

### **5. Organizacja rachunkowości warunkująca pomiar efektywności publicznego finansowania oświaty w Warszawie**

Miasto stołeczne Warszawa realizuje zadania gmin i powiatów z zakresu oświaty [Ustawa z 7 września 1991]. Zadania i kompetencje nadzorcze nad jednostkami oświaty są podzielone między burmistrzów dzielnic oraz Biuro Edukacji Urzędu m.st. Warszawy (dalej: BE UM). Biuro sprawuje bezpośredni nadzór nad placówkami: specjalnymi i edukacji pozaszkolnej oraz nad niektórymi poradniami i placówkami doskonalenia nauczycieli. Od 2004 r. obsługę finansową tych 66 placówek prowadzi Miejskie Biuro Finansów Oświaty (dalej: MBFO) [BE UM 2016]. Poniżej omówiono organizację obsługi przez MBFO i rozwiązania warunkujące pomiar efektywności publicznego finansowania oświaty.

MBFO prowadzi scentralizowaną obsługę księgowo-placową, funduszu socjalnego, rozliczeń i analiz oraz obsługę administracyjno-prawną w porozumieniu



z dyrektorami obsługiwanych jednostek. Podstawę systemu rachunkowości stanowią ujednolicone zasady (polityka) rachunkowości, przyjęte przez MBFO i dyrektorów placówek [MBFO 2016]. Politykę rachunkowości uzupełniają wspólne: zasady gospodarki środkami rzeczowymi, instrukcja inwentaryzacyjna oraz wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych (umorzeniowych). Ponadto dla dyrektorów obsługiwanych placówek przygotowano szablony dokumentów ważnych dla czynności księgowych, m.in.: opis faktury, wnioski o środki finansowe (wypłatę gotówki) na wydatki bieżące, upoważnienie pracowników do pobierania i rozliczania zaliczek, przekazywania i odbioru dokumentów oraz pobierania druków ścisłego zarchiwowania z MBFO, druk wpłaty gotówkowej, zapotrzebowanie środków na dni tygodnia.

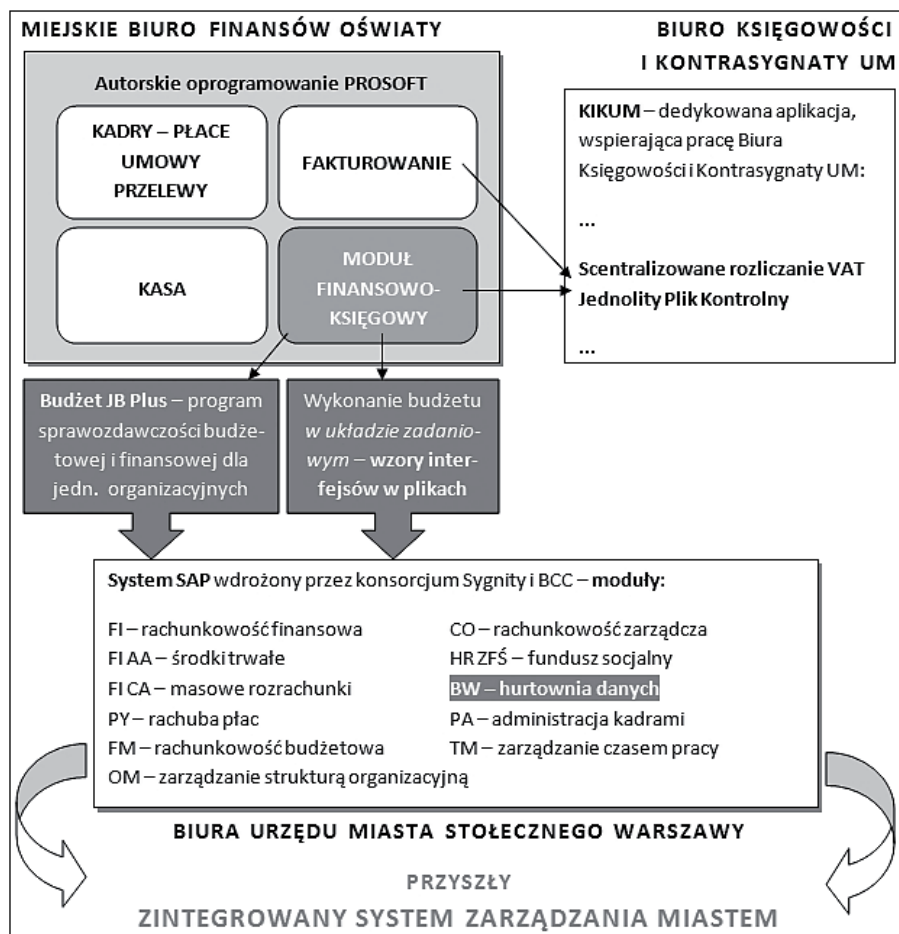
Ujednolicona polityka rachunkowości MBFO i placówek oświatowych określa:

- ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych: miejsce i technikę (w siedzibie MBFO przy użyciu komputera i oprogramowania wymienionego na rys. 2), określenie roku obrotowego i okresów sprawozdawczych, przyjęte zasady wyceny grup aktywów i pasywów, sposób ustalania wyniku finansowego, rozliczanie inwentaryzacji, zasady poprawiania błędów i dokonywania korekt;
- sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych: zakładowy plan kont z opisem operacji ujmowanych na poszczególnych kontach, zasady tworzenia kont analitycznych i zasady klasyfikacji operacji gospodarczych;
- wykaz stosowanych ksiąg rachunkowych i system ochrony danych: opis systemu przetwarzania danych, wykaz zbiorów na komputerowych nośnikach danych tworzących księgi rachunkowe, zasady ochrony tych zbiorów, ich przechowywania oraz udostępniania danych i dokumentów;
- zasady ewidencji księgowej projektów współfinansowanych ze środków UE oraz innych źródeł zagranicznych [MBFO 2016].

Wyróżnione elementy przyjętych zasad rachunkowości mają kluczowe znaczenie w dostosowaniu systemu rachunkowości do pomiaru efektywności publicznego finansowania oświaty. Dotyczą one struktury analityki ewidencji księgowej wydatków budżetowych i kosztów oraz wsparcia informatycznego rachunkowości.

Zgodnie z polityką rachunkowości [MBFO 2016] ewidencję analityczną wydatków budżetowych prowadzi się do konta 130 (Rachunek bieżący jednostki) według klasyfikacji budżetowej z uwzględnieniem numerów zadań oraz do konta pozabilansowego 980 (Plan finansowy wydatków budżetowych) według klasyfikacji budżetowej. Z kolei poniesione koszty ujmowane są na kontach zespołu 4 – analitycznie według rodzaju kosztu, paragrafów klasyfikacji budżetowej i w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analiz i sprawozdawczości oraz na kontach zespołu 7 – analitycznie w przekrojach koniecznych do sporządzenia sprawozdań.

Prowadzenie i uzgodnienie tak szczegółowej analityki księgowej byłoby niemożliwe bez wsparcia odpowiednich systemów informatycznych na poziomie MBFO (moduły PROSOFT: zwłaszcza finansowo-księgowy) [PROSOFT 2017], oraz Biur Urzędu m.st. Warszawy (system SAP, umożliwiający planowanie i ewi-



**Rys. 2.** Wsparcie IT dla rachunkowości i budżetowania jednostek obsługiwanych przez MBFO  
 Źródło: opracowanie własne na podstawie [MBFO 2016, Tomkiewicz 2010, PROSOFT 2017].

dencję wydatków w układzie zadań) [Tomkiewicz 2010]. Informacje o wydatkach jednostek oświatowych na realizację zadań są przekazywane zbiorczo z modułu finansowo-księgowego PROSOFT w plikach ze wzorami interfejsów do hurtowni danych (BW) systemu SAP, który integruje je w układzie zadaniowym dla całego miasta (rys. 2).

## 6. Zakończenie

Informacje o wydatkach budżetowych: na realizację zadań oświatowych oraz na uzyskanie zakładanych dla tych zadań efektów są niezbędne dla pomiaru efektywności publicznego finansowania oświaty. Zatem system rachunkowości jednostek oświatowych jako źródło powyższych informacji ma kluczowe znaczenie dla pomiaru efektywności finansowania oświaty ze środków publicznych w Polsce.

Warto zauważyć, że efektywność realizacji zadań publicznych (w tym oświaty) jest w Polsce elementem kontroli zarządczej, jednak podmioty zobowiązane do jej prowadzenia w różnym stopniu wywiązują się ze swoich obowiązków. Kontrola zarządcza nie obejmuje jednak pomiaru efektywności finansowania zadań, więc wszelkie analizy w tym zakresie są fakultatywne.

Dostosowanie systemu rachunkowości jednostki oświatowej do pomiaru efektywności finansowania zadań publicznych wymaga podjęcia odpowiednich decyzji przez kierownika jednostki lub organ prowadzący szkołę. Szczególne znaczenie mają wybory w obszarze: sposobu organizacji obsługi księgowej, ustalenia analityki ewidencji księgowej oraz wsparcia przetwarzania danych księgowych przez system informatyczny spójny (najlepiej zaś zintegrowany) z procesami zarządzania jednostką, w tym z budżetowaniem.

## Literatura

- Biuro Edukacji Urzędu m.st. Warszawy, 2016, *Podstawowe informacje o strukturze zarządzania edukacją w m.st. Warszawie*, <http://edukacja.warszawa.pl/edukacja-warszawska/dzielnice> (11.02.2017).
- GUS, 2016, *Oświata i wychowanie w roku szkolnym 2015/2016*, Zakład Wydawnictw Statystycznych, Warszawa.
- Heciak S., 2012, *Budżet zadaniowy w praktyce: Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgowa*, PRESSCOM, Wrocław.
- Hellich E.B., 2011, *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- Kaczurak-Kozak M., Walczak P., Culepa M. (red.), 2014, *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- MBFO, 2016, Miejskie Biuro Finansów Oświaty m.st. Warszawy, *Jednolite zasady rachunkowości: Polityka rachunkowości MBFO i obsługiwanych jednostek budżetowych*, <https://mbfo.waw.pl/> (11.02.2017).
- PROSOFT, 2017, *Oferta systemów informatycznych*, <http://prosoftnet.pl/oferta.html> (11.02.2017).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej polskiej, Dz.U. 2013, poz. 289 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz.U. 2015, poz. 1542.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, Dz.U. 2011, nr 298, poz. 1766.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. 2016, poz. 1015.
- Tomkiewicz M., 2010, *Projekt na miarę stolicy*, Computerworld, [http://www.computerworld.pl/news/354386\\_3/Projekt.na.miare.stolicy.html](http://www.computerworld.pl/news/354386_3/Projekt.na.miare.stolicy.html) (11.02.2017).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2016, poz. 1870 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz. 1047 ze zm.
- Ustawa z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, Dz.U. 2016, poz. 1943 ze zm.
- Walińska E. (red.), 2014, *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Zawadzka-Pąk U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.