

Halina Rechul

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu
e-mail: hrechul@pwsz-ns.edu.pl

ORGANIZACJA I ZASADY RACHUNKOWOŚCI W PUBLICZNYCH JEDNOSTKACH OŚWIATOWYCH

ORGANIZATION AND ACCOUNTING PRINCIPLES IN PUBLIC EDUCATION UNITS

DOI: 10.15611/pn.2018.528.16

JEL Classification: M41

Streszczenie: W artykule podjęto rozważań na temat zasad i organizacji rachunkowości w publicznej jednostce oświatowej, która funkcjonuje w formie jednostki budżetowej. Celem artykułu jest przedstawienie uregulowań prawnych z zakresu rachunkowości jednostki oświatowej ze szczególnym uwzględnieniem specyficznych rozwiązań stosowanych w jednostkach sektora finansów publicznych. W opracowaniu wykorzystano metodę analizy opisowej, której wynikiem jest zidentyfikowanie występujących w praktyce rozwiązań z zakresu organizacji rachunkowości w jednostkach oświatowych. W artykule wskazano przede wszystkim te zasady rachunkowości, których stosowanie gwarantuje rzetelne i przejrzyste prowadzenie rachunkowości, co jest niezbędne w sytuacji wykorzystywania do realizacji zadań środków publicznych. W opracowaniu wskazano także możliwe formy obsługi ekonomiczno-administracyjnej jednostek oświatowych wykorzystywane przez organy prowadzące szkoły i placówki oświatowe.

Słowa kluczowe: jednostka oświatowa, sektor finansów publicznych, zasady rachunkowości.

Summary: The article discusses the principles and organization of accounting in a public educational unit which operates as a budgetary unit. The aim of the article is to present legal regulations on the accounting of an educational unit, with particular emphasis on the specific solutions applied in units of the public finance sector. The study uses a descriptive analysis method which results in the identification of practical solutions in the field of accountancy organization in educational units. The article primarily identifies the accounting principles whose application guarantees reliable and transparent accounting, which is essential when using public funds to carry out tasks. The study also identifies possible forms of economic and administrative services for educational units used by bodies managing schools and educational institutions.

Keywords: educational unit, public finance sector, accounting principles.

1. Wstęp

Publiczne jednostki oświatowe są elementem systemu oświaty w Polsce, który na przestrzeni lat podlegał wielu zmianom, a od roku szkolnego 2017/2018 wprowadzona została kolejna reforma. Jednak najważniejsze zmiany, jakie zaszły w systemie oświaty, są wynikiem podjętych w latach 90. XX w. decyzji i działań zmierzających do demonopolizacji, decentralizacji i uspołeczniania szkół [Kaczyńska 2017]. Zmiany zapoczątkowane zostały uchwaleniem we wrześniu 1991 r. ustawy o systemie oświaty [Ustawa z 7 września 1991]. Ogromne znaczenie w tym zakresie miało także wprowadzenie w 1990 r. przepisów tworzących strukturę organizacyjną samorządów. Reforma ustroju administracyjnego państwa spowodowała, że wzrosła rola jednostek samorządu terytorialnego i poszerzył się zakres ich obowiązków, a przede wszystkim zwiększyła się ich odpowiedzialność za stan oświaty na własnym terenie.

Ustawa o systemie oświaty precyzuje, że jednostki samorządu terytorialnego są uprawnione do zakładania i prowadzenia wyłącznie publicznych przedszkoli oraz szkół w formie jednostek budżetowych. Ograniczenie to znacząco determinuje zasady gospodarki finansowej oraz rozwiązania w zakresie rachunkowości tych podmiotów.

Jednostki oświatowe zobligowane są do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości. Od dyrektora szkoły nie wymaga się specjalistycznej wiedzy księgowej, jednak ustawa o rachunkowości (art. 4 ust. 5) stanowi, iż to właśnie kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym z tytułu nadzoru. Co ważne, z tej odpowiedzialności nie zwalnia go powierzenie prowadzenia ewidencji księgowej i sprawozdawczej innej osobie (np. głównemu księgowemu). Jedynym przypadkiem, w którym część odpowiedzialności zostaje zdjęta z dyrektora jednostki oświatowej, jest sytuacja, w której organ prowadzący zapewnia wspólną obsługę finansowo-księgową szkół. Jednak to również na kierowniku jednostki ciąży obowiązek zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe jednostki spełniało wymagania przewidziane w ustawie.

Celem artykułu jest przedstawienie jednostki budżetowej jako formy organizacyjnej systemu oświaty w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem organizacji i zasad rachunkowości w jednostkach oświatowych oraz wskazanie na konieczność prawidłowego prowadzenia rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej i finansowej przez podmioty oświatowe oraz wskazanie konsekwencji wynikających z wadliwie prowadzonych ksiąg rachunkowych dla kadry zarządzającej podmiotami z tego sektora.

2. Jednostka budżetowa jako podstawowa forma organizacyjno-prawna szkolnictwa

Zgodnie z ustawą o systemie oświaty, przedszkola, szkoły oraz placówki publiczne zakładane i prowadzone przez ministrów oraz jednostki samorządu terytorialnego są jednostkami budżetowymi. Unormowania prawne oraz zasady funkcjonowania tych podmiotów znajdują się w ustawie o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009].

Jednostka budżetowa jest najstarszą i powszechnie stosowaną formą organizacyjno-prawną sektora finansów publicznych w Polsce [Kaczurak-Kozak 2016]. Gospodarują one środkami publicznymi w ramach budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wydatki jednostek budżetowych są wydatkami budżetu (państwa, jednostki samorządu terytorialnego), a dochody – dochodami budżetu (państwa, jednostki samorządu terytorialnego). Tak więc jednostki budżetowe są włączone do budżetu całością swoich dochodów i wydatków. Taki sposób powiązania z budżetem określany jest tzw. metodą budżetowania brutto. Takie uniezależnienie wydatków od dochodów potrzebne jest wszędzie tam, gdzie usługi świadczone są nieodpłatnie albo opłaty za te usługi nie pokrywają kosztów poniesionych na ich wytworzenie [Zysnarska 2016].

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, czyli plan finansowy ustalany na dany rok budżetowy. Ujęte w nim kwoty dochodów stanowią prognozę ich wielkości, natomiast kwoty wydatków określają nieprzekraczalny ich limit. Tak określone ograniczenie wynika z reżimu finansowego obowiązującego w sektorze finansów publicznych [Heciak 2014].

Charakter jednostek budżetowych, a przede wszystkim to, że świadczą najczęściej usługi nieodpłatnie, powoduje, że niemożliwe jest uzależnienie ich wydatków od dochodów. Jednostki budżetowe nie mogą przeznaczać zgromadzonych dochodów na sfinansowanie ponoszonych wydatków. Wyjątek stanowią jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty. Ustawodawca dał im możliwość gromadzenia dochodów na wydzielonym rachunku dochodów [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Ustawodawca potraktował w tym zakresie w odmienny sposób państwowe jednostki budżetowe oraz samorządowe jednostki budżetowe.

W samorządowych jednostkach budżetowych na wydzielonym rachunku gromadzone są 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 bądź użytkowaniu jednostki budżetowej.

O przeznaczeniu gromadzonych w ten sposób dochodów decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Wydatki z rachunku wydzielonego mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego [Kaczurak-Kozak 2016].

Może się jednak okazać, że plan przyjęty na początku roku nie uwzględniał nowych, nieplanowanych wydatków lub pojawiły się całkiem nowe potrzeby, na które potrzebne będą środki. Plan finansowy jednostki nie jest sztywny. W praktyce okazuje się, że zmiany w przyjętym na początku roku planie odbywają się kilka, czasami nawet kilkanaście razy w roku.

Zarządzanie sferą finansową odbywa się właśnie za pomocą planu finansowego, który uwzględnia dochody i wydatki budżetowe ujęte w klasyfikacji budżetowej. Należy pamiętać, że wydatkowanie środków niezgodnie z planem finansowym, głównie w obszarze wydatków budżetowych, stanowi czyn naruszenia dyscypliny finansów publicznych i jest karalne. Kierownik jednostki wraz z głównym księgowym staje wtedy przed komisją Regionalnej Izby Obrachunkowej (RIO). Kary mogą przybrać różną postać, zaczynając od upomnienia. Jednak w skrajnych przypadkach może to być dyscyplinarne zwolnienie z pracy. Błędy za które kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność, dotyczą również nieprawidłowego trybu i sposobu dokonywania zmian w planach finansowych. Najczęściej organ stanowiący deleguje na dyrektora szkoły możliwość dokonywania zmian w obrębie paragrafów na podstawie tzw. zarządzenia kierownika jednostki. Zarządzenie ma sformalizowaną postać, to dokument, jednak zatwierdzany wyłącznie przez kierownika jednostki. Gdyby jednak występowała konieczność dokonania zmiany w działach, wymaga to uchwały, a więc zwołania sesji i zgody rady (miasta lub gminy) na przesunięcie środków.

3. Unormowania prawne organizacji rachunkowości jednostek oświatowych

Na kształt i organizację rachunkowości w jednostkach oświatowych wpływa wiele aktów prawnych, w szczególności:

- 1) Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2016, poz. 1047 ze zm.),
- 2) Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2016, poz. 1870 ze zm.),
- 3) Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 13 września 2017 r. w sprawie 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. 2017, poz. 1911 ze zm.),
- 4) Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. 2018, poz. 109),
- 5) Rozporządzenie ministra finansów z 10 marca 2010 r. w sprawie klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. nr 44, poz. 255),
- 6) Rozporządzenie ministra finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. 2014, poz. 1773),

7) Rozporządzenie ministra finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. 2014, poz. 1053 ze zm.),

8) Rozporządzenie ministra finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz.U. nr 298, poz. 1766).

Jednostka oświatowa, działając w ramach sektora finansów publicznych, zobowiązana jest do stosowania zasady przejrzystości finansów publicznych. Zasadę tę można łączyć z warunkiem stosowania klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów, rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, a także ze stosowaniem jednolitej rachunkowości (z uwzględnieniem zasad szczególnych) i sprawozdawczości przez jednostki sektora finansów publicznych [Winiarska, Kaczurak-Kozak 2013].

Ustawa o finansach publicznych wprowadza także szereg wymagań dotyczących głównego księgowego jednostki budżetowej oraz definiuje zakres jego obowiązków i odpowiedzialności, które zgodnie z ustawą koncentrują się na: prowadzeniu rachunkowości jednostki, wykonywaniu dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywaniu wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Ustawa określa także uprawnienia głównego księgowego oraz jego relacje z kierownikiem jednostki.

W zakresie rachunkowości na kierowniku jednostki, jak i na głównym księgowym, ciąży odpowiedzialność. Kierownik jednostki odpowiada za całą jej gospodarkę finansową. Ponosi również odpowiedzialność za wykonywanie zadań związanych z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym. Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej procedury kontroli finansowej opisujące w szczególności sposób tryb oraz komórki jednostki odpowiedzialne za badanie:

- 1) pobierania i gromadzenia środków publicznych,
- 2) zaciągania zobowiązań finansowych,
- 3) dokonywania wydatków ze środków publicznych,
- 4) udzielania zamówień publicznych,
- 5) zwrotu środków publicznych.

Na wniosek głównego księgowego kierownik jednostki może dokonywać rozstrzygnięć dotyczących trybu, według którego komórki organizacyjne będą wykonywać prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów oraz sprawozdawczości finansowej

W ramach bieżącej kontroli gospodarki finansowej kierownik jednostki musi zapewnić przeprowadzenie kontroli wstępnej operacji finansowych i gospodarczych według ustalonych przez siebie procedur oraz wstępnej oceny celowości wydatków związanych z zaciąganiem zobowiązań finansowych.

Kierownik jednostki może powierzyć część obowiązków związanych z gospodarką finansową i kontrolą finansową pracownikom swojej jednostki, najczęściej tą osobą jest główny księgowy. Przejęcie przez głównego księgowego odpowiedzialności

ności za sprawy związane z działalnością finansową jednostki musi być potwierdzone dokumentem.

Jak już wspomniano wcześniej, kontrola finansowa zajmuje się między innymi celowością i poprawnością dokonywanych wydatków oraz zaciąganych zobowiązań. Główny księgowy jest więc pierwszą osobą, która za te procedury może odpowiadać. Główny księgowy dokonuje wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem wydatków, składając swój podpis na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożony podpis oznacza więc w praktyce, że główny księgowy:

- 1) nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości merytorycznej tej operacji i jej zgodności z prawem,
- 2) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów, dotyczących tej operacji,
- 3) uznaje, iż zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym oraz harmonogramie dochodów i wydatków, a jednostka posiada środki finansowe na ich pokrycie.

Istotną kwestią jest fakt, że główny księgowy w jednostce budżetowej to osoba spełniająca określone, twarde warunki prezentowane w ustawie o finansach publicznych. W polskich regulacjach prawnych jest to sytuacja szczególna, gdyż w żadnym innym obszarze nie ma wymagań progowych co do zajmowania funkcji głównego księgowego. Ustawa o finansach publicznych stawiająca liczne wymagania wskazuje na szczególną rolę głównego księgowego jako fachowca z doświadczeniem, odpowiedzialnego za powierzoną mu gospodarkę finansową.

3.1. Ogólne zasady rachunkowości

Ogólne zasady rachunkowości obowiązujące jednostki sektora finansów publicznych, w tym także jednostki oświatowe, określone zostały w ustawie o rachunkowości, do zasad tych należą:

- 1) zasada kontynuacji działalności, która znajduje wyraz w założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości w niezmiennym istotnie zakresie;
- 2) zasada ciągłości, która wymaga, aby przyjęte zasady ewidencji operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, były jednakowe w kolejnych latach;
- 3) zasada memoriału, która oznacza obowiązek ujmowania w księgach rachunkowych jednostki wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty;
- 4) zasada współmierności, która nakazuje ujmowanie w wyniku finansowym danego okresu obrachunkowego wszystkich tych kosztów, które przyczyniły się do powstania przychodów tego okresu;

5) zasada ostrożnej wyceny, która formułuje szczególne rygory w zakresie ustalania wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego jednostki; celem jej stosowania jest uzyskanie rzetelnego obrazu osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów, co ma zmniejszać ryzyko prowadzonej działalności;

6) zasada istotności, zgodnie z którą, określając politykę rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki;

7) zasada indywidualnej wyceny (zakazu kompensaty), która oznacza obowiązek ustalania wartości poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz przychodów i związanych z nimi kosztów oddzielnie; nie można kompensować ze sobą różnych co do rodzaju aktywów i pasywów.

Realizacja wymienionych wyżej zasad jest niezbędna do przestrzegania głównej zasady rachunkowości: zasady rzetelnego i wiernego obrazu, która zobowiązuje do odzwierciedlania rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego przez rzetelne i jasne ich przedstawienie. Jednostki oświatowe zobowiązane są także stosować zasadę periodyzacji, która oznacza podział czasu w działalności danej jednostki na okresy (rok obrotowy oraz okresy sprawozdawcze).

Jednostki oświatowe stosują przepisy ustawy o rachunkowości z wyłączeniem przepisów rozdziałów [Ustawa z 29 września 1994]:

- 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”,
- 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”,
- 7 „Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednostka oświatowa może w ramach przyjętych zasad rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku przedstawiania rzetelnie i jasno sytuacji majątkowej i finansowej.

3.2. Szczególne zasady rachunkowości

Konieczność odmiennego, wobec zasad ogólnych, uregulowania zasad rachunkowości budżetowej wynika ze szczególnych cech jednostek należących do sektora finansów publicznych. Szczególne zasady rachunkowości dotyczące jednostek budżetowych, w tym także jednostek oświatowych, zawarte zostały w rozporządzeniu ministra rozwoju i finansów z 13 września 2017 roku.

Do specyficznych rozwiązań nałożonych ustawą o finansach publicznych na jednostki oświatowe należą w szczególności [Świderek 2016]:

1. Zasada kasowego wykonania budżetu, która stanowi wyjątek od ogólnie obowiązującej zasady memoriału (wyrażonej w ustawie o rachunkowości). Zasada kasowa obliguje jednostki budżetowe do ujmowania dochodów i wydatków w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego charakteru budżetu, którego dotyczą. Dochody uznaje się za osiągnięte, a wydatki za poniesione w momencie rzeczywistego za-

istnienia operacji finansowej na rachunku bankowym. Realizacja zasady kasowej powoduje konieczność ciągłej kontroli środków pieniężnych oraz bieżącej analizy realizacji planu finansowego jednostki oświatowej.

2. Obowiązek ujmowania wszystkich etapów rozliczeń poprzedzających płatności dochodów i dokonanie wydatków, czyli należności i zobowiązań. W odniesieniu do wydatków i kosztów jednostki mają także obowiązek ujmowania zaangażowania środków, oznaczający równowartość zawartych umów, porozumień lub decyzji, których realizacja spowoduje wydatkowanie środków w ramach planu finansowego.

3. Obowiązek naliczania i ewidencjonowania odsetek od nieterminowych płatności nie później niż na koniec każdego kwartału, co oznacza konieczność ujmowania w księgach rachunkowych odsetek od należności i zobowiązań w momencie ich zapłaty albo pod datą dnia kończącego kwartał.

4. Obowiązek wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec kwartału. Wycenione składniki są następnie prezentowane przez jednostkę w sprawozdawczości.

W stosunku do oświatowych jednostek budżetowych rozporządzenie określa: szczególne zasady rachunkowości, plan kont (wykaz kont oraz ich opis) oraz sprawozdawczość finansową (w tym wzory sprawozdań finansowych).

Szczególne zasady rachunkowości dotyczą przede wszystkim ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego oraz wyceny i aktualizacji poszczególnych składników aktywów i pasywów.

W zakresie ewidencji aktywów trwałych szczególne rozwiązania odnoszą się do definicji środków trwałych, która ujmuje także środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki, dając także możliwość wyceny tych środków trwałych w wartości określonej w decyzji właściwego organu. W obowiązujących regulacjach rozróżnia się dwie kategorie środków trwałych: podstawowe środki trwałe (finansowane z wydatków inwestycyjnych) oraz pozostałe środki trwałe (finansowane ze środków na wydatki bieżące). Szczególne zasady określają także tzw. funduszowe wartości otrzymanych i przekazanych nieodpłatnie oraz sprzedanych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie.

W jednostkach oświatowych występują także specyficzne dla sektora finansów publicznych rozwiązania w zakresie ewidencji odpisów aktualizujących należności. W tej kwestii należy uwzględnić, że:

- odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze i
- odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy.

Kolejna sfera szczególnych zasad rachunkowości oświatowych jednostek budżetowych dotyczy sporządzania sprawozdań finansowych. Zgodnie z przepisami rozporządzenia jednostki oświatowe sporządzają: bilans, rachunek zysków i strat

oraz zestawienie zmian w funduszu. Obowiązkowym elementem sprawozdania finansowego jest także informacja dodatkowa (począwszy od sprawozdań sporządzanych za rok 2018). We wzorach sprawozdań występują pozycje charakterystyczne dla zdarzeń zachodzących w jednostkach sektora finansów publicznych. W odniesieniu do rachunku zysków i strat w jednostkach oświatowych możliwy jest tylko wariant porównawczy.

Z unormowań zawartych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości wynika, że jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Należy także zaznaczyć, że wszystkie podmioty zobowiązane są do opracowania zasad (polityki) rachunkowości, które stanowią wewnętrzną regulację w zakresie rachunkowości jednostek oświatowych. Zasady (polityka) rachunkowości stanowi część rachunkowości i zawiera rozwiązania przyjęte przez jednostkę do stosowania spośród dopuszczonych przez ustawę. Dokumentacja opisująca zasady (politykę) rachunkowości realizowane w danej jednostce wyznacza ramy organizacyjne rachunkowości [Kaczurak-Kozak 2016].

Analizując szczególne zasady rachunkowości obowiązujące w jednostkach sektora finansów publicznych, należy także podkreślić, że jednostki budżetowe, w tym jednostki oświatowe, poza sprawozdaniami finansowymi mają obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych. Szczegółowe uregulowania w tym zakresie zawiera rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. W rozporządzeniu określono jednostki, które zobowiązane są do sporządzania i przekazywania sprawozdań budżetowych.

W publicznych jednostkach oświatowych wiele problemów regulowanych jest w inny sposób niż w rynkowych jednostkach gospodarczych. Przykładem może być kwestia prawa pracy i innego wynagradzania nauczycieli oraz ewidencjonowania ich czasu pracy, które system kadrowo-płacowy jednostki musi uwzględniać.

Jednostki oświatowe sporządzają sprawozdania budżetowe w zakresie dochodów i wydatków budżetowych, sporządzają również sprawozdanie finansowe. Obecnie odchodzi się od sporządzania ich w sposób ręczny i przesyłania do organu stanowiącego w formie papierowej (wciąż jest jeszcze taka możliwość) na rzecz stosowania systemu informatycznego, umożliwiającego generowanie planów finansowych, ich zmienianie, tworzenie zarządzeń i uchwał, a finalnie sporządzanie sprawozdań budżetowych i przesyłanie ich internetowo do organu stanowiącego. Jest to wygodne narzędzie, usprawniające prace, wymagające jednak znajomości programu. Należy pamiętać, że niesporządzenie lub nieprzesłanie w terminie sprawozdań budżetowych i finansowych stanowi czyn naruszenia dyscypliny finansów publicznych i jest karalne.

Rozporządzenie regulujące zasady rachunkowości zostało istotnie zmienione pod koniec 2017 roku. Jednostki budżetowe, w tym jednostki oświatowe, sporządzając sprawozdanie finansowe za 2018 r., będą musiały opracować informację do-

datkową do sprawozdania finansowego, obejmującą opisanie wielu ze złożonych problemów rachunkowości. Nieuwzględnienie potrzeb informacyjnych tego elementu sprawozdania w planach kont może spowodować w przyszłości trudności lub w skrajanych przypadkach niemożność sporządzenia informacji dodatkowej.

Kierownik jednostki musi więc pamiętać o tym, by polityka rachunkowości była aktualizowana i zawierała rozwiązania powiązane z aktualnymi przepisami prawnymi regulującymi nie tylko kwestie rachunkowości i sprawozdawczości, lecz także innych ustaw związanych ze specyfiką jednostki.

4. Zakończenie

Na kształt systemu rachunkowości w publicznych jednostkach oświatowych wpływa wiele aktów prawnych, wśród których największy zakres regulacji posiadają: ustawa o rachunkowości, ustawa o finansach publicznych oraz rozporządzenie w sprawie rachunkowości w tych jednostkach.

Za działalność szkoły lub placówki oświatowej odpowiada organ prowadzący. Do jego zadań należą m.in. zapewnienie wykonywania czynności z zakresu rachunkowości. Należy jednak podkreślić, że obsługa publicznych jednostek oświatowych może być prowadzona bezpośrednio przez kierownika jednostki oświatowej, przez organ prowadzący lub przez specjalnie powołane do tego jednostki budżetowe, zwane np. Zespół Ekonomiki Oświaty lub Zespół Ekonomiczno-Administracyjnej Obsługi Szkół i Przedszkoli [Winkowska-Zakrzewska (red.) 2014].

Wymienione wyżej zespoły działają w formie jednostki budżetowej i są powoływane przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w drodze uchwały. W celu uniknięcia sporów kompetencyjnych pomiędzy zespołami obsługi a dyrektorem obsługiwanej szkoły lub przedszkola dobrą praktyką jest uregulowanie kwestii związanych m.in. z obiegiem dokumentów finansowo-księgowych, sposobem prowadzenia i rozliczania inwentaryzacji, opracowywania dokumentacji w zakresie polityki rachunkowości oraz sporządzania sprawozdawczości finansowej oraz budżetowej [Winkowska-Zakrzewska (red.) 2014].

Nowelizacja ustawy z 15 maja 2015 r. o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw stworzyła możliwość szerszego zastosowania mechanizmu wspólnej obsługi w samorządach. Gminy, powiaty, województwa od 1 stycznia 2016 r. mogą tworzyć centra usług wspólnych (CUW), które zapewnią im wspólną obsługę administracyjną, finansową i księgową własnych jednostek organizacyjnych. CUW mają przyczynić się do zredukowania kosztów związanych głównie z obsługą administracyjno-księgową.

Należy podkreślić, że w jednostkach oświatowych problemy związane z prawidłowo prowadzoną rachunkowością mogą dotyczyć wielu kwestii, często nie spotykanych w jednostkach gospodarczych. Wynika to nie tylko ze specyfiki rachunkowości sektora publicznego, lecz głównie ze specyfiki jednostek oświatowych jako jednego z głównych uczestników tego sektora.

Ważną kwestią są liczne kontrole przeprowadzane przez regionalne izby obrachunkowe w zakresie prowadzenia rachunkowości, posiadania aktualnych rozwiązań prawnych (polityka rachunkowości), prawidłowo przeprowadzanej i rozliczanej inwentaryzacji, dokumentacji, ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej i budżetowej.

Liczne są również kontrole organów przekazujących dotacje w zakresie prawidłowości wydatkowania środków (w szkołach dotacje na książki, zakup wyposażenia itp.). Błędy mogą dotyczyć nieposiadania wyodrębnionej ewidencji księgowej umożliwiającej identyfikację poszczególnych tytułów dotacji i kosztów z nią bezpośrednio powiązanych i rozliczanych. W wielu przypadkach nieprawidłowa ewidencja księgowa może oznaczać konieczność zwrotu dotacji.

Kierownik jednostki oraz główny księgowy muszą posiadać niezbędną wiedzę i umiejętności umożliwiające im poruszanie się w tych trudnych i skomplikowanych problemach rodzących skutki zarówno prawne, jak i finansowe.

Literatura

- Heciak S., 2014, *Finanse i rachunkowość sektora publicznego. Przewodnik dla niefinansistów*, Prescom Sp. z o.o., Wrocław.
- Kaczurak-Kozak M., 2016, *Rachunkowość jednostek oświatowych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kaczyńska A., 2017, *Oświata i wychowanie jako zadanie publiczne gmin. Czynniki wpływające na efektywność wydatków budżetowych*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2017.
- Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 13 września 2017 r. w sprawie 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. 2017, poz. 1911 ze zm.
- Świderek I., 2016, *Rachunkowość jednostek oświatowych 2017. Praktyczne wskazówki jak prowadzić księgowość i zarządzać finansami w placówkach oświatowych*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa.
- Ustawa z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, Dz.U. 2015, poz. 2156 ze zm.
- 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.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., 2013, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Winkowska-Zakrzewska U. (red.), 2014, *Rachunkowość i podatki w publicznych jednostkach oświaty*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Zysnarska A., 2016, *Rachunkowość sektora budżetowego z elementami analizy finansowej*, ODDK Spółka z o.o. Sp.k., Gdańsk.