

Dział I. Rachunkowość

1. Wstęp

Urszula Winkowska-Zakrzewska

Jednostki systemu oświaty (szkoły, przedszkola, gimnazja itp., zwane dalej: placówkami oświatowym, szkołami, placówkami) jako jednostki budżetowe muszą wykonywać szereg obowiązków nałożonych na nie przepisami prawa. Obowiązki te niejednokrotnie wywołują wątpliwości w zakresie ich prawidłowego wykonania, bądź ponoszenia odpowiedzialności w przypadku ich niewykonania lub niewłaściwego wykonania. Niejednokrotnie pracownicy placówek oświatowych nie wiedzą, czy wykonując określone czynności ponoszą za nie odpowiedzialność, oraz czy odpowiedzialność za wykonywanie tych czynności w ogóle została im powierzona. W przypadku, gdy rachunkowość jednostki prowadzona jest przez zespół ekonomiczno-administracyjny, kierownicy jednostek mają wątpliwości, w jakim zakresie określone czynności np. związane z przeprowadzaniem inwentaryzacji, przygotowywaniem planów finansowych lub sprawozdań, powinien wykonywać ten zespół, a w jakim kierownik jednostki. Powstaje również problem, kto w takiej sytuacji ponosi odpowiedzialność: ZEAS, czy kierownik jednostki?

Niniejszy dział ma za zadanie przybliżenie czytelnikowi problematyki prowadzenia rachunkowości w szkołach oraz wskazanie obowiązków jakie ciążyą na kierownikach oraz pracownikach jednostek oświatowych oraz skutki ich niewykonania bądź nienależytego wykonania.

2. Zadania i odpowiedzialność dyrektora jednostki oświatowej za rachunkowość i finanse

Stanisława Szlachta

2.1. Zakres odpowiedzialności gmin za szkoły i przedszkola

Zadania oświatowe gmin realizowane są przez zapewnienie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej w prowadzonych jednostkach oświatowych. Zgodnie z przepisami art. 5 i 5a ustawy z 7.9.1991 r. o systemie oświaty (t.j. z 2004 r. Dz.U. Nr 256, poz. 2572 ze zm., dalej SysOśwU) gminy zakładają i prowadzą publiczne przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego, szkoły podstawowe oraz gimnazja, w tym z oddziałami integracyjnymi, z wyjątkiem szkół podstawowych specjalnych i gimnazjów specjalnych, szkół artystycznych oraz szkół przy zakładach karnych, zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich. Gmina zakładając szkołę lub przedszkole uzyskuje na gruncie przepisów powołanej ustawy status organu prowadzącego szkołę lub przedszkole. Z powyższego tytułu jednostka samorządu terytorialnego ponosi odpowiedzialność za działalność szkoły, przedszkola, co obejmuje w szczególności:

- 1) zapewnienie warunków działania szkoły lub przedszkola, w tym bezpiecznych i higienicznych warunków nauki, wychowania i opieki;
- 2) wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie;
- 3) zapewnienie obsługi administracyjnej, finansowej oraz organizacyjnej szkoły lub przedszkola;
- 4) wyposażenie szkoły lub przedszkola w pomoce dydaktyczne i sprzęt niezbędny do pełnej realizacji programów nauczania, programów wychowawczych, przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów oraz wykonywania innych zadań statutowych (art. 5 ust. 7 SysOśwU).

Zapewnienie warunków działania szkoły lub przedszkola oznacza przede wszystkim obowiązek ulokowania wymienionych jednostek w siedzibach spełniających stosowne wymagania wynikające z przepisów prawa budowlanego w odniesieniu do obiektów użyteczności publicznej o danym przeznaczeniu, a następnie utrzymanie tych standardów poprzez remonty i modernizacje obiektów budowlanych. Wśród tych wymagań najistotniejszymi są dotyczące:

- 1) bezpieczeństwa konstrukcji,
- 2) bezpieczeństwa pożarowego,
- 3) bezpieczeństwa użytkowania, związanych z zaopatrzeniem w wodę i energię elektryczną oraz, odpowiednio do potrzeb, w energię cieplną i paliwa, przy założeniu efektywnego wykorzystania tych czynników, usuwania ścieków, wody opadowej

- i odpadów, a ponadto z dostępem do usług telekomunikacyjnych, w szczególności w zakresie szerokopasmowego dostępu do Internetu,
- 4) odpowiednich warunków higienicznych i zdrowotnych oraz ochrony środowiska, w tym warunków i dostępności obiektu dla osób niepełnosprawnych, a ponadto warunków bezpieczeństwa i higieny pracy,
 - 5) ochrony przed hałasem i drganiami, a ponadto ochrony obiektów wpisanych do rejestru zabytków oraz obiektów objętych ochroną konserwatorską,
 - 6) odpowiedniej charakterystyki energetycznej budynku oraz racjonalizacji użytkowania energii.

2.2. Zadania i obowiązki dyrektorów jednostek oświatowych w zakresie finansów i rachunkowości

Już w ustawie o systemie oświaty w art. 39 ustalono, że dyrektor szkoły lub placówki dysponuje środkami określonymi w planie finansowym szkoły lub placówki zaopiniowanym przez radę szkoły lub placówki i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie, a także może organizować administracyjną, finansową i gospodarczą obsługę szkoły lub placówki. Istotne przy tym jest, że rada pedagogiczna opiniuje m.in. projekt planu finansowego szkoły lub placówki, natomiast w szkołach lub placówkach, w których rada szkoły nie została powołana, zadania rady wykonuje rada pedagogiczna.

Zadania i obowiązki dyrektorów jednostek oświatowych (prowadzonych w formie jednostek budżetowych) w zakresie finansów i rachunkowości określają przede wszystkim przepisy ustawy o rachunkowości, o finansach publicznych oraz przepisy wykonawcze do tych ustaw. Z kolei ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W celu prawidłowego wykonywania obowiązków służbowych w zakresie gospodarki finansowej i uniknięcia naruszeń dyscypliny finansów publicznych kierownik jednostki oświatowej powinien podjąć szereg działań. Do najważniejszych można zaliczyć:

- 1) zatrudnienie kompetentnego głównego księgowego i innych pracowników w zależności od struktury, wielkości i rodzaju jednostki,
- 2) znajomość przepisów dotyczących własnych obowiązków i odpowiedzialności w zakresie finansów i rachunkowości,
- 3) ciągłe dokształcanie pracowników,
- 4) szczegółowe i precyzyjne określenie obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień pracowników, pamiętając o rozdzieleniu kluczowych obowiązków w zakresie sporządzania, kontroli i zatwierdzania dokumentów, aby można było ustalić odpowiedzialność każdego z nich z osobna,
- 5) wprowadzanie w drodze zarządzenia procedur wewnętrznych i ich egzekwowanie w celu zapewnienia adekwatnej (dostosowanej do jednostki), skutecznej (pozwala-

PRZYKŁAD

Kontrola stwierdziła, na podstawie zestawienia obrotów i sald, że na koncie 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” widniało saldo na 31.12.2009 r. w wysokości 96,32 zł. W dokumentacji dotyczącej inwentaryzacji brak było dowodu na przeprowadzenie inwentaryzacji. Saldo konta 223 powinno być zinwentaryzowane w drodze weryfikacji. Inspektorzy kontroli przygotowali zaawizowanie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

W przypadku opisanym w pkt 2 kontrole sprawdzają, czy stwierdzone różnice inwentaryzacyjne zostały ujęte w ewidencji księgowej i rozliczone. Rozliczenie polega, w przypadku niedoborów zawinionych, na obciążeniu osób materialnie odpowiedzialnych lub na zdjęciu składników majątkowych ze stanu w przypadku zgody kierownika jednostki.

W przypadku pkt 3 kontrole badają:

- 1) czy została zachowana częstotliwość inwentaryzacji,
- 2) czy zachowano terminy do przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 3) czy zastosowano właściwą metodę inwentaryzacji.

W przypadku pkt 4 kontrole stwierdzają, że inwentaryzacja została rozliczona, np. bez decyzji kierownika jednostki lub po terminie określonym w art. 27 RachunkU, czyli wyniki inwentaryzacji ujęto w księgach rachunkowych następnego roku.

Jak wynika z niniejszego artykułu, czynności inwentaryzacyjne oraz rozliczenie inwentaryzacji są bardzo czasochłonne, a więc powinny być podjęte na tyle wcześnie, aby można było zakończyć i rozliczyć inwentaryzację do 85-ego dnia po dniu bilansowym. W ww. terminie RachunkU zobowiązuje do sporządzenia ostatniego zestawienia obrotów i sald za poprzedni rok. Po tym terminie, przy zamkniętych księgach, nie można już ewidencjonować operacji gospodarczych przed datą 31 grudnia poprzedniego roku.

9. Sprawozdania budżetowe w jednostkach oświaty

Izabela Świderek

Samorządowe jednostki budżetowe, w tym jednostki i placówki oświatowe, zobowiązane zostały do sporządzania okresowych sprawozdań budżetowych i przedkładania ich uprawnionym odbiorcom w obowiązujących terminach. Konstrukcja sprawozdań budżetowych opiera się na przepisach rozporządzeń Ministra Finansów z 16.1.2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 119; dalej: SprBudżR), na podstawie którego sporządzane są sprawozdania:

- 1) Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych,
- 2) Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych,
- 3) Rb-34S – sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 FinansePublU.

- 4) Rb-28NWS – sprawozdanie z wykonania planów wydatków samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego.

Celem sprawozdań budżetowych jest dostarczenie informacji o zachodzących w jednostce oświatowej procesach gromadzenia środków publicznych oraz zakresie ich wydatkowania na realizację ustawowo przypisanych zadań. Sprawozdania budżetowe są narzędziem kontroli, wpływającym na wzrost efektywności polityki finansowej, przekładającej się na sprawność funkcjonowania jednostki oświatowej.

9.1. Ogólne zasady sporządzania sprawozdań budżetowych

W imieniu samorządowych jednostek oświatowych sprawozdania budżetowe zobowiązany jest sporządzić i przedłożyć organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego, kierownik jednostki oświatowej. Sprawozdania te mają charakter zestawień jednostkowych, sporządzanych na podstawie własnych ksiąg rachunkowych przez kierownika samorządowej jednostki oświatowej. W przypadku, gdy obsługa księgową jednostek oświatowych prowadzona jest przez ZEAS, to sprawozdania z poszczególnych jednostek oświatowych sporządzane są osobno na poszczególne jednostki i podpisywane są przez kierownika danej jednostki budżetowej, czyli dyrektora szkoły, czy przedszkola, a nie przez kierownika ZEAS-u.

Sprawozdania budżetowe przekazywane są organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego w terminach wynikających z załącznika 44 do SprBudżR, do 10 dnia miesiąca następującego po okresie sprawozdawczym. Natomiast w przypadku sprawozdań rocznych (lub sporządzanych za 4 kwartały) termin mija:

- 1) 1 lutego roku następnego w odniesieniu do sprawozdania Rb-34S,
- 2) 1 lutego roku następnego w odniesieniu do sprawozdań: Rb-27S i Rb-28S.

Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych wymuszają ukazanie planowanych i zrealizowanych wielkości ekonomicznych, zgodnie z obowiązującą klasyfikacją budżetową, w pełnej jej szczegółowości. Obejmuje ona działy, rozdziały oraz paragrafy. Sumowaniu w zestawieniu sprawozdawczym podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. Wielkości zrealizowane w okresie sprawozdawczym przedstawiane są w walucie polskiej, w złotych i groszach, narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego lub w sytuacjach określonych szczegółowo w sprawozdaniach – według stanu na określony dzień. Dane zawarte w sprawozdaniu muszą wykazywać pełną zgodność z informacjami pochodzącymi z ewidencji księgowej jednostki sprawozdającej. Dla zapewnienia bieżącej kontroli prawidłowości wykazywanych w zestawieniu sprawozdawczym danych, stosowane są liczby kontrolne. Określane są one przez sumowanie symboli działu, rozdziału i paragrafów w ramach każdego z rozdziałów. Zamieszczane są w kolumnie „Klasyfikacja budżetowa – Paragraf” w wierszu podsumowującym wydatki każdego z rozdziałów.

Sprawozdania budżetowe muszą być sporządzone w sposób czytelny i trwałe. Zatwierdzić je muszą osoby uprawnione. Zgodnie z § 10 SprBudżR, sprawozdania sporządza się w formie dokumentu elektronicznego. Niemniej jednak kierownicy jednostek mają obowiązek przekazania do zarządu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania w formie określonej przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Zawarte w sprawozdaniach budżetowych informacje podlegają agregacji w sposób rzetelny oraz prawidłowy. Odzwierciedlać przy tym muszą rzeczywisty obraz realizowanej polityki finansowej. Oceny poprawności konstrukcji sprawozdań dokonują ich odbiorcy. Upoważnienie do czynności kontrolnych zawierają przepisy rozporządzenia. Weryfikacja otrzymanych sprawozdań ma na celu stwierdzenie, czy są one poprawne pod względem formalno-rachunkowym. Zakres uprawnień kontrolnych odbiorcy sprawozdania obejmuje również możliwość weryfikacji pod względem merytorycznym. Dla oceny poprawności merytorycznej, odbiorca sprawozdania budżetowego może zażądać przedłożenia ksiąg rachunkowych oraz innych dokumentów, stanowiących podstawę dokonanego zestawienia wielkości finansowych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w sposobie lub zakresie agregacji danych finansowych, organ kontrolujący przekazuje informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach kierownikowi jednostki oświatowej. Obliguje tym samym kierownika do wniesienia stosownych poprawek. Jeżeli charakter stwierdzonych nieprawidłowości wymaga większego zakresu korekt, mogą być również nimi objęte zapisy w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego. Wszelkiego rodzaju poprawy winny być dokonane jeszcze przed włączeniem danych sprawozdawczych do okresowego zestawienia zbiorczego. Kierownicy jednostek oświatowych, sporządzając sprawozdania budżetowe, zobowiązani są do terminowego ich przekazania właściwym odbiorcom. Uchybienie szczegółowo określonym terminom przedkładania sprawozdań, niesporządzenie sprawozdań budżetowych wymaganych obowiązującymi przepisami albo wykazanie w tych sprawozdaniach wielkości niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej – stanowić może o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

9.2. Zakres informacyjny i zasady sporządzania sprawozdania Rb-27S

Jednostki oświatowe zobowiązane są do zestawienia sprawozdania jednostkowego z tytułu gromadzonych dochodów. Sprawozdanie, obrazujące zakres realizacji dochodów sporządzane jest w okresach miesięcznych w różnym zakresie, uzależnionym od charakteru jednostki sprawozdającej oraz terminu sporządzenia. Sprawozdania jednostkowe zestawiane za miesiące: styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, październik, listopad oraz grudzień – jednostki oświatowe wypełniają jedynie w zakresie wpływów planowanych i wykonanych. Natomiast sporządzane za miesiące: marzec, czerwiec, wrzesień i za rok, wypełniane są w zakresie kolumn: „Plan (po zmianach)”, „Należności”, „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)”, „Dochody otrzymane”, „Saldo końcowe”.

• Plan (po zmianach)

Kolumna „Plan (po zmianach)” zawiera dane o planowanych dochodach. Ukazywana jest w niej wielkość planu finansowego jednostki oświatowej za dany okres sprawozdawczy, przy uwzględnieniu wszystkich ewentualnych zmian w wielkościach planowanych. Zmiany dokonywane muszą być zgodnie z procedurą wynikającą z FinansePublU.

• Należności

W kolumnie „Należności” wykazywane są należne jednostce oświatowej dochody z poszczególnych tytułów, zgodnych z zakresem klasyfikacji budżetowej.

• Dochody wykonane

Kolumna „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)” obrazuje zrealizowane przez jednostkę oświatową dochody w wysokości określonej na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego (subkonto dochodów) oraz kasy jednostki i zapłaconych kartą płatniczą.

• Dochody otrzymane

Kolumna „Dochody otrzymane” obrazuje wielkość dochodów, które wpłynęły na rachunek bankowy jednostki oświatowej w okresie sprawozdawczym.

• Saldo końcowe

Z kolei kolumna „Saldo końcowe” przedstawia informacje dotyczące odpowiednio: należności pozostałych do zapłaty, zaległości netto oraz nadpłat, zgodnych z ewidencją jednostki.

PRZYKŁAD

W grudniu jednostka oświatowa po stronie planu wykazywała dochody z tytułu:

- 1) *odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym – 1000 zł,*
- 2) *wynajmu i dzierżawy nieruchomości – 5000 zł,*
- 3) *wydawanych duplikatów dokumentów – 350 zł,*
- 4) *wyżywienia pracowników i wychowanków – 10 000 zł.*

Do 30 grudnia na rachunek bieżący wpłynęły środki z tytułu:

- 1) *odsetek bankowych – 1005 zł,*
- 2) *wynajmu i dzierżawy nieruchomości – 3500 zł,*
- 3) *wydawanych duplikatów dokumentów – 120 zł,*
- 4) *wyżywienia pracowników i wychowanków – 8000 zł.*

Ponadto, w ewidencji księgowej jednostki figurują należności z tytułu wynajmu nieruchomości w kwocie 1500 zł oraz z tytułu płatności za wyżywienie 2000 zł.

MINISTERSTWO FINANSÓW, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa																			
Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej			RB-27S SPRAWOZDANIE Z WYKONANIA PLANU DOCHODÓW BUDŻETOWYCH samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego																
Numer identyfikacyjny REGON			okres sprawozdawczy:																
SYMBOLE																			
Nazwa województwa			WOJ.				POWIAT					GMINA	TYP GM.	ZWIA- ZEK JST	TYP ZW.				
Nazwa powiatu/związku			Potrzebna				Przebieg minus odpisy					Potrzebna	Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)						
Nazwa gminy/związku			Przebieg minus odpisy				Przebieg minus odpisy					Potrzebna	Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)						
Klasyfikacja budżetowa	Plan (po zmianach)		Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)		Potrzebna		Dochody otrzymane		Saldo końcowe		Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy			Skutki udzielonych ulg i zwolnień obliczone za okres sprawozdawczy (bez ulg i zwolnień ustawowych)					
	dział	paragraf	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy						
													ogółem	zaległości netto	nadpłaty				
													w tym:						
													ogółem	zaległości netto	nadpłaty				
													1 500,00	1 005,00	1 125,00	8 000,00	2 000,00	2 000,00	
													1 500,00	1 005,00	1 125,00	8 000,00	2 000,00	2 000,00	
													1 500,00	1 005,00	1 125,00	8 000,00	2 000,00	2 000,00	
													1 500,00	1 005,00	1 125,00	8 000,00	2 000,00	2 000,00	
801	80120	0690	350,00	120,00	120,00	120,00	120,00												
801	80120	0750	5 000,00	5 000,00	3 500,00	3 500,00	3 500,00	1 500,00											
801	80120	0920	1 000,00	1 005,00	1 005,00	1 005,00	1 005,00												
801	80120	83281	1 350,00	1 125,00	1 125,00	1 125,00	1 125,00												
854	85410	0840	10 000,00	10 000,00	10 000,00	8 000,00	8 000,00	2 000,00											
854	85419	87104	10 000,00	10 000,00	10 000,00	8 000,00	8 000,00	2 000,00											

9.3. Zakres informacyjny i zasady sporządzania sprawozdania Rb-28S

Sprawozdanie Rb-28S obrazuje, w pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej, wydatki poniesione przez jednostkę oświatową z uwzględnieniem upływu czasu, za jaki sprawozdanie jest zestawiane. Sporządzane jest ono na koniec każdego miesiąca. Specyfiką jest jednak odmienny zakres wykazywanych danych w okresach sprawozdawczych. W odniesieniu do miesięcy kończących kwartał – marca, czerwca, września oraz sprawozdania rocznego, jednostki oświatowe dokonują prezentacji danych sprawozdawczych w pełnej szczegółowości. Obejmuje ona wszystkie kolumny sprawozdania Rb-28S – „Klasyfikacja budżetowa (dział, rozdział, paragraf)”, „Plan (po zmianach)”, „Zaangażowanie”, „Wydatki wykonane”, „Zobowiązania ogółem”, „Zobowiązania wymagalne”, „Wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego”. W odniesieniu natomiast do pozostałych miesięcy – stycznia, lutego, kwietnia, maja, lipca, sierpnia, października, listopada i grudnia, zakres informacyjny jest ograniczony i koncentruje się na kolumnach: „Klasyfikacja budżetowa (dział, rozdział, paragraf)”, „Plan (po zmianach)”, „Wydatki wykonane”.

- **Plan (po zmianach)**

W kolumnie „Plan (po zmianach)” wykazywane są dane o planowanych do realizacji wydatkach wynikających z planu finansowego jednostki. Wielkości planowane, wykazywane na koniec danego okresu sprawozdawczego, uwzględniają wszelkie zmiany dokonane w trybie FinansePublU.

- **Zaangażowanie**

Kolumna „Zaangażowanie” zawiera informacje dotyczące zaangażowania planu wydatków. Określa wielkość środków obciążających roczny plan finansowy z tytułu wydatków wykonanych oraz powstałych w toku działalności jednostki oświatowej, zobowiązań. Wielkość zaangażowania wykazana w sprawozdaniu nie może być mniejsza od sumy wydatków wykonanych oraz zobowiązań wymagalnych. Może natomiast być niższa od wielkości wydatków wykonanych na koniec roku budżetowego, powiększonych o pozostałe na koniec okresu zobowiązania o charakterze niewymagalnym. Sytuacja taka oznacza, iż istniejące na koniec okresu obrachunkowego niewymagalne zadłużenie obciąży plan wydatków budżetowych roku następnego. Jest to konsekwencją ujęcia zaangażowania środków odpowiadających wysokości zadłużenia na koncie pozabilansowym 999 – Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat. Wielkość zaangażowania środków roku bieżącego musi odpowiadać ewidencji księgowej na koncie 998 – Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego.