

Część I
Zasada prowadzenia
rachunkowości

Izabela Świderek, Dorota Adamek-Hyska

Rozdział I. Podstawy prawne rachunkowości w jednostkach oświatowych

Podstawą prawną rachunkowości w jednostkach oświatowych jest norma prawna zawarta w ustawach i aktach wykonawczych określająca zakres uprawnień oraz obowiązków podmiotów, do których jest skierowana. W przypadku ewidencji księgowej prowadzonej przez oświatowe jednostki budżetowe obowiązujący system prawny przewiduje kilka aktów regulujących różne aspekty ewidencji księgowej jednostek oświatowych. Najbardziej ogólne zasady ewidencji, specyficzne dla jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych, zawiera FinPubU. Uszczegółowienia jej wytycznych zawarto w RachBudżR. Dodatkowo jednostki oświatowe podlegają regulacjom RachunkuU. Wskazane akty prawne w przeważającym zakresie regulują zasady ewidencji operacji gospodarczych w oświatowych jednostkach budżetowych.

1. Aspekty rachunkowości wyznaczone przepisami ustawy o rachunkowości

Podstawowym aktem prawnym wyznaczającym ogólne zasady ewidencji księgowej jest RachunkuU. O tym, jakie jednostki mają obowiązek stosowania przepisów RachunkuU, decydują głównie cztery czynniki:

- 1) forma prawna jednostki,
- 2) wielkość obrotów,
- 3) specyfika prowadzonej działalności,
- 4) źródło finansowania, jakim są środki publiczne.

Zgodnie z art. 2 RachunkuU przepisy ustawy odnoszą się również do państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, w tym również jednostek oświatowych. Jednak nie wszystkie rozwiązania ustawowe znajdują zastosowanie w praktyce rachunkowej jednostek budżetowych, głównie z uwagi na specyfikę tych jednostek. Zakres stosowania

ustawy w odniesieniu do jednostek budżetowych wyznacza art. 80 RachunkU. Zgodnie z nim do jednostek budżetowych nie stosuje się przepisów rozdziałów:

- 1) 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”,
- 2) 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”,
- 3) 7 „Badanie, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”.

Obowiązek stosowania rozwiązań zawartych w RachunkU wynika również z art. 40 FinPubU. Stosowanie podstawowych rozwiązań zawartych w RachunkU ma na celu realizację nadrzędnej zasady rachunkowości – przedstawienia prawdziwego i wiernego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz osiągniętego wyniku finansowego. Temu celowi służy respektowanie, w prowadzonej ewidencji, podstawowych zasad rachunkowości. Należą do nich:

- 1) **zasada kontynuacji działalności**, wyrażona w art. 5 ust. 2 RachunkU, która znajduje wyraz w założeniu, że jednostka będzie kontynuowała działalność w dającej się przewidzieć przyszłości w niezmnieszonym istotnie zakresie, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym;
- 2) **zasada ciągłości**, wynikająca z art. 5 ust. 1 RachunkU, która wymaga, aby przyjęte zasady ewidencji operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów jednostki oraz ustalania wyniku finansowego były jednakowe w kolejnych latach. Ta zasada wyraża się zgodnością stanów bilansu zamknięcia oraz bilansu otwarcia dla kolejnego roku obrotowego;
- 3) **zasada memoriału**, zawarta w art. 6 ust. 1 RachunkU, jaka oznacza wymóg ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych i przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów, związanych z tymi przychodami, dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Należy jednak zaznaczyć, że ewidencja wykonania planu finansowego jednostki budżetowej opiera się na zasadzie kasowej, skutkującej ujmowaniem dochodów i wydatków wykonanych budżetowych w momencie ich faktycznego wystąpienia (wpływu dochodów na konto lub realizacji wydatku), niezależnie od zasady roczności planu finansowego;
- 4) **zasada ostrożności**, zawarta w art. 7 ust. 1 RachunkU, zwana również zasadą ostrożnej wyceny lub zakazu kompensat, która formułuje szczególne rygory w zakresie ustalania wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego. Jej podstawowym celem jest ograniczenie manipulacji ceną oraz uzyskanie rzetelnego obrazu uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów, w konsekwencji – ograniczenie ryzyka prowadzonej działalności;
- 5) **zasada zakazu kompensaty**, wyrażona w art. 7 ust. 3 RachunkU, zgodnie z którą wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz związanych z nimi kosztów, a także zysków i strat ustala się oddzielnie;
- 6) **zasada istotności**, zawarta w art. 8 ust. 1 RachunkU, oznaczająca wymóg wyodrębnienia w rachunkowości tych operacji finansowych oraz aktywów i pasywów, które

są ważne dla oceny sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki, przy jednoczesnym prawie do uproszczeń przy operacjach mniej znaczących;

- 7) **zasada współmierności**, wyrażona w art. 6 ust. 2 RachunkU, która nakazuje ujmowanie w wyniku finansowym danego okresu wszystkich tych kosztów, które w sposób bezpośredni lub pośredni przyczyniły się do powstania przychodów tego okresu.

Oprócz wskazanych wyżej nadrzędnych zasad rachunkowości jednostka oświatowa zobowiązana jest uwzględnić:

- 1) ogólne wytyczne, zawarte w rozdziale 1 RachunkU, które oprócz zasad rachunkowości dotyczą w szczególności:
 - a) definicji poszczególnych wielkości ekonomicznych (np. środków trwałych, aktywów obrotowych, ceny nabycia, wartości godziwej, kosztów wytworzenia itp.),
 - b) możliwości zastosowania uproszczeń w prowadzonej rachunkowości;
- 2) ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych (rozdział 2 RachunkU), które definiują:
 - a) język i walutę prowadzonych ksiąg rachunkowych,
 - b) ustawowe wymagania dotyczące polityki rachunkowości jednostki,
 - c) miejsce prowadzenia ksiąg rachunkowych,
 - d) terminy otwarcia i zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki,
 - e) zakres i elementy ksiąg rachunkowych,
 - f) dowody księgowo, wskazując ich rodzaj oraz cechy prawidłowego dowodu księgowego,
 - g) sposób dokonywania zapisów w księgach rachunkowych,
 - h) cechy prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
 - i) sposób poprawy stwierdzonych błędów w księgach jednostki;
- 3) metody, techniki i terminy inwentaryzacji składników majątku jednostki oraz jej pasywów (rozdział 3 RachunkU);
- 4) zasady wyceny elementów aktywów i pasywów oraz sposób ustalania wyniku finansowego jednostki (rozdział 4 RachunkU);
- 5) wymagania odnoszące się do sposobu ochrony zgromadzonych danych (rozdział 8 RachunkU);
- 6) odpowiedzialność karną w przypadku działania wbrew przepisom RachunkU (rozdział 9 RachunkU).

Przepisy RachunkU obligują jednostkę budżetową do opracowania i stosowania polityki rachunkowości.

2. Podstawowe założenia polityki rachunkowości jednostki oświatowej

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 11 RachunkU **przyjęta polityka (zasady) rachunkowości** oznacza **wybrane i stosowane** przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR/MSSF, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Zgodnie z art. 10 RachunkU każda jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, zawierającą w szczególności:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, w odniesieniu do jednostek budżetowych rok obrotowy został zdefiniowany w RachBudżR i zgodnie z rozporządzeniem jest nim rok kalendarzowy;
- 2) zdefiniowanie metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- 3) określenie sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) ustalenie zakładowego planu kont zawierającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wskazanie wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) dokonanie opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
- 4) zdefiniowanie systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Indywidualne rozwiązania w zakresie rachunkowości ustala kierownik jednostki oświatowej w formie pisemnej. To na nim spoczywa obowiązek i odpowiedzialność (karna) aktualizacji tej dokumentacji. Ustalenie polityki rachunkowości oświatowej jednostki budżetowej, jak również jej aktualizacja są dokonywane w wyniku podjęcia przez kierownika jednostki zarządzenia wewnętrznego.

Przyjmując politykę rachunkowości, oświatowe jednostki mogą – w sprawach nieuregulowanych w Rachunku – stosować KSR, a w przypadku braku odpowiedniego KSR – MSR/MSSF. Kształtując treść polityki rachunkowości, niezwykle pomocne mogą okazać się wskazówki zawarte w:

- 1) KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” oraz
- 2) komunikacie Nr 10 Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W KSR 7 zaleca się m.in., aby w polityce rachunkowości ustalić przyjęte przez jednostkę:

- 1) zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat,
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
- 3) metody ustalania wyniku finansowego,
- 4) sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym, zwłaszcza w informacji dodatkowej,
- 5) sposób ustalania wartości szacunkowych, np. wartości godziwej, okresów lub stawek amortyzacyjnych bądź umorzeniowych, odpisów aktualizujących wartość składników aktywów na skutek jej utraty czy też rezerw na zobowiązania,
- 6) uproszczenia, m.in. dotyczące: wyceny materiałów i towarów, pozostałych środków trwałych, posiadanych papierów wartościowych, umów leasingu finansowego.

Przyjęte zasady wyceny aktywów i pasywów i ustalania wyniku finansowego oraz ustalany w polityce rachunkowości jednostki zakładowy plan kont powinny uwzględniać specyfikę jednostki, tj. jej rodzaj i wielkość prowadzonej działalności, strukturę organizacyjną, określone mechanizmy kontroli zarządczej, stosowaną technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych czy też konieczność generowania danych i informacji dla celów sprawozdawczych, statystycznych, podatkowych i zarządczych. Podstawą opracowania zakładowego planu kont dla oświatowych jednostek budżetowych jest załącznik Nr 3 do RachBudżR.

Ustalając zakładowy plan kont, należy mieć na uwadze, że konta wskazane dla jednostek budżetowych w RachBudżR należy traktować jako standardową liczbę kont. Może być ona modyfikowana, zgodnie z potrzebami jednostki, przez rezygnację z kont służących do ewidencji operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce, a uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce. Wskazane w RachBudżR konta mogą być również dzielone na dwa konta syntetyczne lub większą ich liczbę – zgodnie ze specyfiką operacji gospodarczych jednostki lub specyficznymi dla niej potrzebami informacyjnymi.

Uwzględniając wskazane wytyczne, zakładowy plan kont w każdym przypadku powinien umożliwiać prawidłowe sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych wymaganych odrębnymi przepisami. Ponadto, jeżeli dysponent części budżetowej lub zarząd JST określił indywidualne ustalenia dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności, kierownik jednostki oświatowej jest zobowiązany do ich uwzględnienia w zakładowym planie kont.

Bardzo ważnym zagadnieniem w praktyce oświatowej jednostki budżetowej jest powiązanie polityki rachunkowości z innymi regulaminami, instrukcjami i zasadami określonymi w odrębnych zarządzeniach kierownika jednostki, które zawierają szczegółowe wytyczne do wykonania określonych czynności bezpośrednio związanych z prowadzoną rachunkowością. Należą do nich np.:

- 1) instrukcja obiegu, kontroli i archiwizowania dokumentów,
- 2) instrukcja magazynowa,
- 3) instrukcja kasowa,
- 4) instrukcja gospodarowania drukami ścisłego zarachowania,
- 5) instrukcja inwentaryzacyjna,
- 6) instrukcja gospodarowania środkami trwałymi (nieruchomościami i składnikami majątku ruchomego, np. środkami dydaktycznymi, zbiorami bibliotecznymi),
- 7) procedura gromadzenia dochodów publicznych i wydatkowania środków publicznych,
- 8) procedura zaciągania zobowiązań w jednostce,
- 9) procedury rozliczania VAT.

Obserwacja praktyki rachunkowości oświatowych jednostek budżetowych oraz analiza dostępnych raportów pokontrolnych pozwala wypunktować następujące nieprawidłowości w zakresie polityki rachunkowości:

- 1) dobieranie zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego nieodpowiednich do wielkości i charakteru jednostki,
- 2) brak odzwierciedlenia przyjęcia nowych rozwiązań w obowiązującej polityce rachunkowości,
- 3) zbyt częste aktualizowanie zasad rachunkowości aneksami,
- 4) nieprecyzyjne opisywanie zasad rachunkowości, np. materiały wycenia się w cenie zakupu lub cenie nabycia,
- 5) brak opisu zdarzeń gospodarczych typowych dla jednostki,
- 6) opis zdarzeń gospodarczych „normalnie” niewystępujących w jednostce,
- 7) brak szczegółowych opisów wzajemnego powiązania zbiorów tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych, algorytmów i zasad ochrony danych, w tym metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemów przetwarzania,

- 8) nieaktualizowanie polityki rachunkowości ze względu na zmianę obecnie użytkowanej wersji programu finansowo-księgowego,
- 9) w części zakładowego planu kont powoływanie się tylko na pozycję ksiązkową,
- 10) niespójność zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego z zasadami funkcjonowania kont księgi głównej (np. jednostka zapisała, że ujmuje nabyte materiały bezpośrednio w kosztach zużycia materiałów, a księga główna zawiera niedostosowany opis konta 310).

3. Zasady rachunkowości określone ustawą o finansach publicznych

Ustawa o finansach publicznych stanowi podstawowy akt prawny kształtujący zasady prowadzenia rachunkowości w jednostkach należących do sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach budżetowych. Ogólne wytyczne odnoszące się do gospodarki finansowej zawiera przepis art. 40 FinPubU.

3.1. Istota specyfiki rachunkowości budżetowej

Specyfika rachunkowości budżetowej (a więc również rachunkowości jednostek oświatowych) wynika z podporządkowania jej odzwierciedleniu zdarzeń koncentrujących się wokół wykonania budżetu jednostki macierzystej. Ta rachunkowość musi być dostosowana do wymogów RachunkU, która – w ograniczonym zakresie – także obowiązuje jednostki oświatowe. Jednocześnie musi odpowiadać zasadom realizacji budżetu (oraz planu finansowego w przypadku jednostek budżetowych), a więc odpowiadać specyfice oświatowych jednostek budżetowych.

3.2. Szczególne cechy jednostek budżetowych

Rachunkowość jednostek budżetowych określają nadrzędne (prawnie określone) zasady rachunkowości oraz zasady prawa finansów publicznych. Konieczność odmiennego, wobec nadrzędnych zasad rachunkowości, uregulowania norm rachunkowości budżetowej wynika ze szczególnych cech tych jednostek. Stanowią one głównie konsekwencję:

- 1) braku osobowości prawnej jednostek budżetowych (są one jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej),
- 2) dysponowania majątkiem przekazanym im w trwały zarząd,
- 3) konieczności odprowadzania na rzecz budżetu państwa lub budżetów JST uzyskanych dochodów oraz pokrywania realizowanych wydatków bezpośrednio z budżetu macierzystego.

Odmienności wobec zasad określonych w RachunkU, dotyczące szczególnej postaci i specyfiki rozwiązań, czyli szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, wynikają z regulacji zawartych w art. 40 ust. 2 pkt 1–4 oraz ust. 3 FinPubU.

W art. 40 FinPubU zdefiniowano ogólne zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych. Wyznaczone normy służą również praktycznej realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Jednocześnie zapewniają jednolitość stosowanych rozwiązań ewidencyjnych odnoszących się do prawnie określonych planów kont księgowych.

3.3. Specyficzne rozwiązania obowiązujące w oświatowych jednostkach budżetowych

Do specyficznych rozwiązań nałożonych na oświatowe jednostki budżetowe należą m.in.:

- 1) zasada kasowego wykonania budżetu (w przypadku jednostek budżetowych – wykonania planu finansowego), która stanowi wyjątek od ogólnie obowiązującej zasady memoriału (wyrażonej w art. 6 ust. 1 RachunkU). Zasada kasowa obliguje jednostki budżetowe do ujmowania dochodów i wydatków w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego charakteru budżetu (planu finansowego), jakiego dotyczą. Kasowa zasada ewidencji dochodów i wydatków budżetowych wymusza ciągłą kontrolę środków pieniężnych oraz bieżącą analizę realizacji planu finansowego. Realizacja zasady kasowej w praktyce jednostek budżetowych przejawia się m.in. w:
 - a) obowiązku realizacji dochodów budżetowych według zasad i w terminach wynikających z przepisów prawa,
 - b) ponoszeniu wydatków budżetowych zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych ich rodzajów oraz w granicach ustalonych w planie finansowym jednostki oświatowej,
 - c) uznaniu planu dochodów jedynie za prognozę rocznych wielkości (dochodów), natomiast planu wydatków – za nieprzekraczalną granicę wyznaczonych planem kwot,
 - d) czasowo określonym „trwaniu” zaplanowanych do realizacji wydatków, które niewykonane w danym roku budżetowym wygasają (nie przechodzą na kolejny okres budżetowy) – wyjątek stanowią wydatki uznane za niewygasające,
 - e) obowiązku zwrotu dotacji celowych niewykorzystanych w danym roku budżetowym;
- 2) obowiązek ujmowania wszystkich etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów i wydatków (czyli obowiązek ujmowania należności i zobowiązań), a w zakresie wydatków i kosztów – również zaangażowania środków. Zaangażowanie oznacza równowartość zawartych umów, porozumień lub decyzji, których realizacja spowoduje wydatkowanie środków w ramach przyznanego planu finansowego. Stanowi więc ono przewidywane wykonanie środków przyznaných na wydatki już na etapie podpisywania umowy czy porozumienia, a jeszcze przed ujęciem zobowiązania w księgach rachunkowych jednostki;
- 3) obowiązek naliczania i ewidencjonowania odsetek od nieterminowych płatności nie później niż na koniec każdego kwartału – w praktyce to oznacza obowiązek ujmowa-

nia w księgach rachunkowych odsetek od należności i zobowiązań w momencie ich zapłaty albo pod datą dnia kończącego kwartał oraz w wysokości odsetek należnych za ten kwartał;

- 4) obowiązek wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec kwartału. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 1 RachunkU ta wycena jest dokonywana według obowiązującego na dzień bilansowy średniego kursu NBP dla danej waluty. Wprowadzenie szczególnego rozwiązania w zakresie wyceny składników aktywów i pasywów jednostki budżetowej na dzień kończący kwartał ma na celu określenie realnej wartości tych składników w walucie polskiej. Wycenione składniki są następnie prezentowane w sporządzanej przez jednostkę sprawozdawczości, a w szczególności w sprawozdaniach budżetowych.

3.4. Pozostałe wymogi związane z prowadzeniem rachunkowości w jednostkach oświaty

Ustawa o finansach publicznych wyznacza również, oprócz ogólnie zdefiniowanych zasad, inne wymogi związane z prowadzeniem rachunkowości w oświatowej jednostce budżetowej. Dotyczą one:

- 1) określonych ustawowo wymogów stawianych głównemu księgowemu jednostki budżetowej – zgodnie z art. 54 FinPubU głównym księgowym może być osoba, która:
 - a) ma obywatelstwo państwa członkowskiego UE, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), chyba że odrębne ustawy uzależniają zatrudnienie w JSFP od posiadania obywatelstwa polskiego,
 - b) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
 - c) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo skarbowe,
 - d) posiada znajomość języka polskiego w mowie i piśmie w zakresie koniecznym do wykonywania obowiązków głównego księgowego,
 - e) spełnia jeden z warunków: ukończyła ekonomiczne jednolite studia magisterskie, ekonomiczne wyższe studia zawodowe, uzupełniające ekonomiczne studia magisterskie lub ekonomiczne studia podyplomowe i posiada co najmniej 3-letnią praktykę w księgowości; ukończyła średnią, policealną lub pomaturalną szkołę ekonomiczną i posiada co najmniej 6-letnią praktykę w księgowości; jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów na podstawie odrębnych przepisów; posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych albo świadectwo kwalifikacyjne uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wydane na podstawie odrębnych przepisów;

- 2) zakresu obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego, które zgodnie z art. 54 FinPubU 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;
- 3) uprawnień głównego księgowego – zgodnie z nadanymi ustawowo kompetencjami główny księgowy ma prawo żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień. Ma również możliwość zawnioskowania do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Oprócz regulacji dotyczących głównego księgowego FinPubU nakazuje także:

- 1) ujmować wielkości ekonomiczne według podziałek klasyfikacji budżetowej, która oznacza jednolity w całym sektorze finansów publicznych cyfrowy system agregacji dochodów, wydatków, a także przychodów i rozchodów budżetowych. Składa się z trzycyfrowych działów, pięciocyfrowych rozdziałów i czterocyfrowych paragrafów (w sferze państwowej „uzupełniona” o części). W efekcie zastosowania podziałek klasyfikacji budżetowej środki budżetowe są grupowane według kryterium podmiotowego oraz przedmiotowego. Klasyfikację budżetową stosuje się zarówno do planowania, ewidencji wykonania planów, jak i okresowego sprawozdawania z osiągniętych efektów;
- 2) realizować obowiązki sprawozdawcze oraz dostosować do potrzeb sprawozdawczych (szerzej: informacyjnych, decyzyjnych) rachunkowości jednostki. Należy przy tym wskazać, że zarówno ewidencja księgowa, jak i sprawozdawczość budżetowa jednostki oświatowej musi uwzględniać charakterystyczny dla jednostki budżetowej system powiązań brutto z budżetem macierzystym. W praktyce budżetowanie brutto sprowadza się do obowiązku odprowadzania przez jednostkę budżetową uzyskanych dochodów budżetowych w ustalonych terminach na rachunek budżetu jednostki macierzystej oraz finansowania, wynikających z zatwierdzonego rocznego planu finansowego, wydatków bezpośrednio z budżetu JST. Zatem przyjęte rozwiązania ewidencyjne muszą zapewnić m.in.:
 - a) ewidencyjne wyodrębnienie dochodów i wydatków jednostki budżetowej,
 - b) uszczegółowienie ujmowanych w księgach rachunkowych operacji gospodarczych według klasyfikacji budżetowej, w obrębie: działów, rozdziałów i paragrafów,
 - c) właściwe ujęcie i oszacowanie pobranych przez jednostkę dochodów budżetowych w celu ich terminowego i we właściwej wysokości odprowadzenia na rzecz budżetu JST,

- d) ewidencję należnych jednostce kwot, aby możliwe było określenie prawdopodobieństwa ich spłaty oraz prawidłowego naliczenia odsetek w przypadku opóźnienia w płatnościach,
- e) w przypadku realizacji zadań zleconych (na podstawie ustaw) lub finansowanych ze środków dotacji – identyfikację środków otrzymanych oraz kierunków ich wykorzystania (realizacji zadania zleconego lub celu wskazanego przez dotującego),
- f) możliwość bieżącej analizy zakresu realizacji planu finansowego (według pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej),
- g) możliwość ustalenia w każdym czasie (na bieżąco) zaangażowania środków budżetowych oraz wysokość zaciągniętych zobowiązań (według pozycji planu finansowego).

3.5. Konsekwencje niewłaściwego zorganizowania systemu rachunkowości w oświatowej jednostce budżetowej

Niewłaściwe zorganizowanie systemu rachunkowości w oświatowej jednostce budżetowej może być powodem wielu nieprawidłowości, w tym zagrożonych sankcjami z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych (np. nieprzekazanie dochodów w terminie lub przekazanie ich w niepełnej wysokości, przeznaczenie dochodów budżetowych na finansowanie wydatków jednostki oświatowej, dopuszczenie do przedawnienia należności jednostki). Konsekwencję stanowić może również nieprawidłowe okresowe sprawozdanie z realizowanych działań, co także jest obciążone odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny budżetowej. W skrajnej sytuacji może być powodem uznania ksiąg rachunkowych jednostki budżetowej za nierzetelne, a sporządzonych sprawozdań finansowych za niewiarygodne.

Ważne

Z uwagi na ścisły związek między wykonaniem budżetu jednostki macierzystej a realizacją planu finansowego jednostki organizacyjnej, jaką jest oświatowa jednostka budżetowa, nieprawidłowości w rozwiązaniach ewidencyjnych jednostki oświatowej mogą mieć negatywny wpływ na wielkości łączne i zbiorcze, wykazywane w sprawozdawczości budżetowej i finansowej.

4. Specyficzne rozwiązania w zakresie ewidencji księgowej

Charakterystyczne dla oświatowej jednostki budżetowej zasady wyceny, ewidencji i sprawozdawczości operacji gospodarczych i finansowych koncentrują się na:

- 1) ewidencji wykonania planu finansowego, tj. wykonanych dochodów i wydatków,

- 2) ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST,
- 3) wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- 4) sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz odbiorcach tych sprawozdań.

Wskazane obszary muszą znaleźć swoje odzwierciedlenie w przyjętej polityce rachunkowości, która stanowi ramy prawno-organizacyjno-techniczne rachunkowości jednostki, zapewniając jej odpowiednią jakość.

Dla prawidłowego ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetu jednostki macierzystej operacje gospodarcze dotyczące dochodów i wydatków budżetowych jednostki oświatowej muszą być ujmowane w księgach rachunkowych jednostki oświatowej na odrębnych kontach księgowych. Ewidencja jest dokonywana w zakresie faktycznie (czyli kasowo) zrealizowanych wpływów (dochodów) na rachunek bieżący jednostki oraz wydatków dokonanych budżetowych. Tak realizowana ewidencja księgową musi jednak uwzględniać operacje szczególne, określone w odrębnych przepisach będących wyjątkami od ogólnej zasady. Przykładem jest m.in. potrącanie przez komornika należnej mu opłaty w związku z wykonanymi czynnościami egzekucyjnymi (wydatek jednostki budżetowej) bezpośrednio z wyegzekwowanej kwoty należności (dochód jednostki budżetowej).

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont może stanowić również o sposobie wyceny posiadanych przez jednostkę oświatową środków trwałych. Zgodnie z § 6 RachBudżR otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu środki trwałe, stanowiące własność Skarbu Państwa lub JST, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji. To nie oznacza, że jednostka oświatowa nie może przyjąć innych, wynikających z RachunkU zasad wyceny posiadanego majątku. Przyjęty przez jednostkę sposób określenia wartości majątku musi zostać zdefiniowany w ustalonej przez kierownika jednostki polityce rachunkowości.

Posiadane przez jednostkę oświatową środki trwałe oraz inne składniki aktywów trwałych wraz z upływem czasu tracą swą wartość początkową. Wyrazem jej zmniejszenia jest okresowe korygowanie wartości początkowej aktywów trwałych (z wyjątkiem dóbr kultury oraz gruntów) o wartość zużycia (umorzenia). Wyrażona w pieniądzu wartość dokonanego umorzenia, obciążająca koszty działalności jednostki, stanowi amortyzację. Zgodnie z rozwiązaniami zawartymi w RachBudżR odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami RachunkU. Jednak ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej bądź zarząd JST. Tym samym RachBudżR daje możliwość indywidualnego określenia zasad utraty wartości składników majątkowych, wpływając na wysokość rocznych kosztów funkcjonowania (w postaci amortyzacji).

Powyższe rozporządzenie umożliwia również dokonanie jednorazowego odpisania w koszty wartości elementów majątku jednostki oświatowej. Taka możliwość (a więc jednorazowego umorzenia) dotyczy m.in.:

- 1) książek i innych zbiorów bibliotecznych,

- 2) środków dydaktycznych służących procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w jednostkach oświatowych,
- 3) mebli i dywanów,
- 4) pozostałych środków trwałych oraz WNiP o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za KUP w 100% ich wartości, w momencie oddania do użytkowania.

Wytyczne RachBudżR dają możliwość jednostkom zwolnionym z podatku dochodowego od osób prawnych (czyli również oświatowym jednostkom budżetowym) dokonania umorzenia i amortyzacji posiadanych środków trwałych oraz WNiP jednorazowo za okres całego roku.

Odstępstwem od ogólnie obowiązujących zasad ewidencji jest § 14 RachBudżR. Zgodnie z nim jednostki zostały zwolnione z obowiązku dokonywania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym także świadczeń emerytalnych.

Szczególne wytyczne dotyczą także:

- 1) ujmowania naliczonych odsetek, gdyż odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału,
- 2) wyceny elementów aktywów i pasywów, w tym należności i zobowiązań, wyrażonych w walutach obcych – te składniki podlegają wycenie dokonanej nie później niż na koniec kwartału według zasad obowiązujących na dzień bilansowy,
- 3) zasad ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej, tj. ujmowanie ponoszonych kosztów:
 - a) tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
 - b) tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”, z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym,
 - c) zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”, z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołów 6 „Produkty” i 7 „Przychody, dochody i koszty”.

Bez względu na przyjęty model ewidencji kosztów i pozostałych operacji gospodarczych jednostki oświatowej ewidencja musi zostać dokonana na kontach księgowych wynikających z ustalonego przez kierownika jednostki zakładowego planu kont.

Wyrazem specyfiki jednostek oświatowych jest również nałożony na nie przepisami prawa obowiązek sporządzania, w określonych terminach, sprawozdań budżetowych o różnym zakresie informacyjnym.

Zakres i charakter obligatoryjnych sprawozdań determinuje zastosowanie określonej techniki ewidencyjnej. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont wskazuje, że jeżeli przepisy nakładają obowiązek:

- 1) wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach, wówczas stosowana przez jednostkę technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów,
- 2) uzyskiwania informacji w innych układach niż określone w planie kont, wówczas stosowana ewidencja aktywów, pasywów, kosztów i przychodów oraz strat i zysków może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji, zgodnych z potrzebami informacyjnymi jednostki.

Specyficzne rozwiązania w zakresie uznawania, wyceny, ewidencji i sprawozdawczości oświatowej jednostki budżetowej w toku prowadzenia przez nią działalności zderzają się z regulacjami prawnymi zawartymi w RachunkU.

Podstawa prawna:

- art. 40, 54 FinPubU,
- § 6 i 14 RachBudżR,
- art. 2, 3 ust. 1 pkt 11, art. 5 ust. 1 i 2, art. 6 ust. 1 i 2, art. 7 ust. 1 i 3, art. 8 ust. 1, art. 10, 30 ust. 1 pkt 1, art. 80 RachunkU.