

Monika Kaczurak-Kozak

Rachunkowość jednostek oświatowych

2. wydanie



Wolters Kluwer

Monika Kaczurak-Kozak

Rachunkowość jednostek oświatowych

2. wydanie

Stan prawny na 15 września 2016 r.

Wydawca
Izabella Małecka

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne
Michał Topulniak

Łamanie
Violet Design, Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-563-2
2. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
---------------------	---

Wstęp	11
-------------	----

Rozdział I

Szkoła jako jednostka sektora finansów publicznych	15
---	-----------

1. System oświaty w Polsce	15
2. Jednostka budżetowa jako podstawowa forma organizacyjno-prawna szkolnictwa	25
3. Zastosowanie klasyfikacji budżetowej	28
4. Plany finansowe jako podstawa gospodarki finansowej jednostek oświatowych	32
4.1. Uwagi ogólne	32
4.2. Sposób prowadzenia gospodarki finansowej państwowych jednostek budżetowych	33
4.3. Sposób prowadzenia gospodarki finansowej samorządowych jednostek budżetowych	35
5. Odpowiedzialność za gospodarkę finansową	39
6. Zarys kontroli zarządczej w jednostkach budżetowych	44

Rozdział II

Polityka rachunkowości jednostek oświatowych	48
---	-----------

1. Unormowania prawne rachunkowości jednostek oświatowych	48
2. Ogólne zasady rachunkowości	51
3. Szczególne zasady rachunkowości jednostek oświatowych	55
4. Elementy polityki rachunkowości jednostki oświatowej	59

- 5. Zasady tworzenia planu kont jednostek budżetowych 67
- 6. Plan kont jednostek oświatowych 112

Rozdział III

- Organizacja rachunkowości w jednostkach oświatowych 117**
 - 1. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych 117
 - 2. Organizacja wspólnej obsługi księgowej jednostek oświatowych 124
 - 3. Wydzielony rachunek dochodów jednostek oświatowych ... 128
 - 3.1. Uwagi ogólne 128
 - 3.2. Sposób prowadzenia gospodarki finansowej jednostek oświatowych w zakresie dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku 130

Rozdział IV

- Ewidencja typowych operacji w jednostkach oświatowych 134**
 - 1. Ewidencja księgowa na kontach zespołu 0 „Majątek trwały” 134
 - 1.1. Uwagi ogólne 134
 - 1.2. Rzeczowe aktywa trwałe 136
 - 1.3. Zbiory biblioteczne 150
 - 1.4. Umorzenie i amortyzacja środków trwałych 155
 - 1.5. Wartości niematerialne i prawne 160
 - 1.6. Umorzenie i amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych 165
 - 1.7. Ewidencja szczegółowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych 166
 - 2. Ewidencja księgowa na kontach zespołu 1 „Środki pieniężne i rachunki bankowe” 169
 - 2.1. Uwagi ogólne 169
 - 2.2. Środki pieniężne w kasie 170
 - 2.3. Krótkoterminowe papiery wartościowe 177
 - 2.4. Środki pieniężne na rachunkach bankowych 179
 - 2.5. Środki pieniężne w drodze 193
 - 2.6. Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi 194
 - 3. Ewidencja księgowa na kontach zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” 196

3.1. Uwagi ogólne	196
3.2. Ewidencja rozrachunków z odbiorcami i dostawcami	198
3.3. Ewidencja wpływów do wyjaśnienia	203
3.4. Ewidencja rozrachunków publicznoprawnych	204
3.5. Ewidencja rozrachunków z pracownikami	209
3.6. Ewidencja pozostałych rozrachunków	217
3.7. Odpisy aktualizujące należności	221
3.8. Rozliczenie jednostki oświatowej z budżetem	225
4. Ewidencja księgową na kontach zespołu 3 „Materiały i towary” ...	230
4.1. Uwagi ogólne	230
4.2. Ewidencja rozliczenia zakupu	233
4.3. Ewidencja materiałów	235
5. Ewidencja księgową na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”	238
5.1. Uwagi ogólne	238
5.2. Ewidencja kosztów według rodzajów	240
5.3. Ewidencja analityczna do kont zespołu 4	253
6. Ewidencja księgową na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”	257
6.1. Uwagi ogólne	257
6.2. Ewidencja kosztów według typów działalności	259
7. Ewidencja księgową na kontach zespołu 6 „Produkty”	263
7.1. Uwagi ogólne	263
7.2. Ewidencja produktów gotowych	264
7.3. Rozliczenia międzyokresowe kosztów	265
8. Ewidencja księgową na kontach zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”	269
8.1. Uwagi ogólne	269
8.2. Przychody i dochody w jednostkach oświatowych	270
8.3. Pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe w jednostkach oświatowych	282
9. Ewidencja księgową na kontach zespołu 8 „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”	287
9.1. Uwaga ogólna	287
9.2. Fundusz	287
9.3. Rozliczenia międzyokresowe przychodów i rezerwy	301
9.4. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	306

-
- 10. Zasady ewidencji księgowej na kontach pozabilansowych ... 313
 - 10.1. Uwagi ogólne 313
 - 10.2. Ewidencja na kontach pozabilansowych 315

Rozdział V

Sprawozdawczość jednostek oświatowych 324

- 1. Podstawa prawna sprawozdawczości jednostek oświatowych 324
- 2. Sprawozdawczość finansowa 329
 - 2.1. Uwagi ogólne 329
 - 2.2. Bilans jednostki oświatowej 332
 - 2.3. Rachunek zysków i strat jednostki oświatowej 337
 - 2.4. Zestawienie zmian w funduszu jednostki oświatowej 341
- 3. Sprawozdawczość budżetowa 344
- 4. Sprawozdawczość w zakresie operacji finansowych 348

Wykaz typowych księgowani w jednostkach oświatowych 353

Bibliografia 385

Akty prawne 387

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- Karta Nauczyciela – ustawa z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 191 z późn. zm.)
- komunikat nr 23 – komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p. – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.)
- rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 289 z późn. zm.)
- rozporządzenie z dnia 13 czerwca 2016 r. r.s.e.m.b. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2016 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 1015)
- rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych (Dz. U. Nr 205, poz. 1283)
- u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)

- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047)
- u.s.o. – ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2156 z późn. zm.)
- ustawa o ZFŚS – ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 800)

Inne

- BGK – Bank Gospodarstwa Krajowego
- Biul.NDFP – Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych
- GKO – Główna Komisja Orzekająca
- GUS – Główny Urząd Statystyczny
- KSR – Komitet Standardów Rachunkowości
- KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych
- NBP – Narodowy Bank Polski
- PFRON – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
- PRB – Poradnik Rachunkowości Budżetowej
- RIO – Regionalna Izba Obrachunkowa
- RKO – Regionalna Komisja Orzekająca
- ZEAS – zespół obsługi ekonomiczno-administracyjnej
- ZFŚS – zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

WSTĘP

Jednostkami organizacyjnymi systemu oświaty w Polsce są przede wszystkim szkoły i przedszkola. Jest to podstawowa i liczebnie przeważająca grupa jednostek tego systemu. Obok szkół i przedszkoli do systemu oświaty należą również inne placówki oświatowe, jak np. schroniska młodzieżowe, bursy, placówki kształcenia ustawicznego, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, poradnie psychologiczno-pedagogiczne. Głównym źródłem prawa dla tych podmiotów jest ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2156 z późn. zm.).

Rachunkowość szkół, przedszkoli i innych placówek oświatowych – zwanych dalej jednostkami oświatowymi – jest prowadzona według przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047). Ze względu na to, że omawiane podmioty są jednostkami sektora finansów publicznych, obowiązują je również zasady szczególne określone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.) i przede wszystkim w wydanym na jej podstawie rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 289 z późn. zm.). Złożoność i specyfika działalności jednostek oświatowych niejednokrotnie powodują w praktyce problemy i wątpliwości interpretacyjne w zakresie ich rachunkowości. Zamierzeniem

autorki było przybliżenie i usystematyzowanie zagadnień z obszaru gospodarki finansowej jednostek oświatowych, w tym w szczególności ich rachunkowości.

Książka została podzielona na pięć części.

Rozdział I odnosi się do szczególnego statusu i zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych. Jest to podstawowa forma, w której działalność prowadzą jednostki oświatowe. Zrozumienie specyfiki jednostek budżetowych w połączeniu z zasadami funkcjonowania jednostek oświatowych, wyznaczonymi przede wszystkim przepisami ustawy o systemie oświaty, stanowi podstawę dalszych rozważań dotyczących organizacji i zasad ich rachunkowości, ewidencji księgowej i sprawozdawczości.

Każda jednostka oświatowa jest zobowiązana do posiadania dokumentacji opisującej przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Stanowi ona przedmiot rozdziału II. Omówiono w nim zasady rachunkowości obowiązujące jednostki oświatowe, w tym zasady szczególne. Scharakteryzowano elementy składające się na dokumentację zasad (politykę) rachunkowości jednostki oświatowej. Istotną jej część stanowi zakładowy plan kont. W rozdziale II podano wytyczne dotyczące jego tworzenia w jednostkach oświatowych. W zakończeniu przedstawiono wykaz kont dostosowany do potrzeb jednostek oświatowych, który posłużył jako baza ewidencji omówionej w rozdziale IV.

W rozdziale III skupiono się na wybranych elementach z obszaru organizacji rachunkowości. Opisano zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych. Omówione zostały formy obsługi finansowej szkół, przedszkoli i innych placówek oświatowych. Wskazano zasady tworzenia i funkcjonowania wydzielonego rachunku dochodów w tych jednostkach.

Rozdział IV stanowi najobszerniejszą część publikacji. Przedstawia typowe księgowania na kontach mających zastosowanie w jednostkach oświatowych będących w szczególności samorządowymi jednostkami budżetowymi. Charakterystyczne zagadnienia i zapisy księgowe występujące na poszczególnych kontach pogrupowano i opisano w podziale

na zespoły planu kont. Dodatkowo zilustrowano je na licznych schematach oraz przykładach, pomocnych w ewidencji zdarzeń gospodarczych zachodzących w jednostkach oświatowych. Księgowania na kontach syntetycznych uzupełniono o zapisy występujące na kontach pozabilansowych stosowanych przez jednostki oświatowe.

W zakończeniu książki scharakteryzowano zakres sprawozdawczości szkół i placówek oświatowych. Obejmuje ona przede wszystkim sprawozdania finansowe oraz sprawozdania odzwierciedlające procesy gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych.

W celu ułatwienia prowadzenia ewidencji pracownikom działów księgowości jednostek oświatowych w załączniku podano syntetycznie ujęte typowe księgowania mogące wystąpić w ich jednostkach.

Książka jest przeznaczona dla pracowników służb finansowo-księgowych szkół, przedszkoli i innych placówek oświatowych oraz zespołów obsługi jako pomoc w ich codziennej pracy, jak i dla wszystkich, którzy chcą zrozumieć specyfikę rachunkowości budżetowej prowadzonej przez jednostki oświatowe.

Rozdział I

SZKOŁA JAKO JEDNOSTKA SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. System oświaty w Polsce

Według ustawy o systemie oświaty: „Oświata w Rzeczypospolitej Polskiej stanowi wspólne dobro całego społeczeństwa; kieruje się zasadami zawartymi w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także wskazaniami zawartymi w Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka, Międzynarodowym Pakcie Praw Obywatelskich i Politycznych oraz Konwencji o Prawach Dziecka. Nauczanie i wychowanie – respektując chrześcijański system wartości – za podstawę przyjmuje uniwersalne zasady etyki. Kształcenie i wychowanie służy rozwijaniu u młodzieży poczucia odpowiedzialności, miłości ojczyzny oraz poszanowania dla polskiego dziedzictwa kulturowego, przy jednoczesnym otwarciu się na wartości kultur Europy i świata. Szkoła winna zapewnić każdemu uczniowi warunki niezbędne do jego rozwoju, przygotować go do wypełniania obowiązków rodzinnych i obywatelskich w oparciu o zasady solidarności, demokracji, tolerancji, sprawiedliwości i wolności”.

Podstawę prawną systemu edukacji w Polsce stanowi Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). W jej rozdziale II „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela” wśród wolności i praw ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych wymienione zostały te, których realizacja odbywa się w ramach tego systemu. Zgodnie z art. 70 Konstytucji RP:

- 1) każdy ma prawo do nauki; nauka do 18. roku życia jest obowiązkowa; sposób wykonywania obowiązku szkolnego określa ustawa;
- 2) nauka w szkołach publicznych jest bezpłatna. Ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością;
- 3) rodzice mają wolność wyboru dla swoich dzieci szkół innych niż publiczne;
- 4) obywatele i instytucje mają prawo do zakładania szkół podstawowych, ponadpodstawowych i wyższych oraz zakładów wychowawczych. Warunki zakładania i działalności szkół niepublicznych oraz udziału władz publicznych w ich finansowaniu, a także zasady nadzoru pedagogicznego nad szkołami i zakładami wychowawczymi, określa ustawa;
- 5) władze publiczne zapewniają obywatelom powszechny i równy dostęp do wykształcenia. W tym celu tworzą i wspierają systemy indywidualnej pomocy finansowej i organizacyjnej dla uczniów i studentów. Warunki udzielania pomocy określa ustawa;
- 6) zapewnia się autonomię szkół wyższych na zasadach określonych w ustawie.

Konstytucja RP odsyła do szczegółowego unormowania wymienionych kwestii na drodze ustawowej. Regulację prawną w tym zakresie stanowią przede wszystkim:

- 1) ustawa o systemie oświaty – odnosi się do systemu edukacji wszystkich szczebli poniżej szkolnictwa wyższego. System ten podlega Ministerstwu Edukacji Narodowej;
- 2) ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 572 z późn. zm.). System szkolnictwa wyższego podlega Ministerstwu Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

System oświaty zapewnia w szczególności (art. 1 u.s.o.):

- 1) realizację prawa każdego obywatela Rzeczypospolitej Polskiej do kształcenia się oraz prawa dzieci i młodzieży do wychowania i opieki, odpowiednich do wieku i osiągniętego rozwoju;
- 2) wspomaganie przez szkołę wychowawczej roli rodziny;
- 3) możliwość zakładania i prowadzenia szkół i placówek przez różne podmioty;

- 4) dostosowanie treści, metod i organizacji nauczania do możliwości psychofizycznych uczniów, a także możliwość korzystania z pomocy psychologiczno-pedagogicznej i specjalnych form pracy dydaktycznej;
- 5) możliwość pobierania nauki we wszystkich typach szkół przez dzieci i młodzież niepełnosprawną, niedostosowaną społecznie i zagrożoną niedostosowaniem społecznym, zgodnie z indywidualnymi potrzebami rozwojowymi i edukacyjnymi oraz predyspozycjami;
- 6) opiekę nad uczniami niepełnosprawnymi przez umożliwianie realizowania zindywidualizowanego procesu kształcenia, form i programów nauczania oraz zajęć rewalidacyjnych;
- 7) opiekę nad uczniami szczególnie uzdolnionymi poprzez umożliwianie realizowania indywidualnych programów nauczania oraz ukończenia szkoły każdego typu w skróconym czasie.

System oświaty w Polsce w myśl art. 2 u.s.o. obejmuje przede wszystkim:

- 1) przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego;
- 2) szkoły:
 - podstawowe,
 - gimnazja,
 - ponadgimnazjalne,
 - artystyczne¹;
- 3) placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe;
- 4) placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki doksztalcania i doskonalenia zawodowego;
- 5) placówki artystyczne – ogniska artystyczne;
- 6) poradnie psychologiczno-pedagogiczne;
- 7) młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających

¹ Szkoły artystyczne są to: szkoły muzyczne, szkoły plastyczne, szkoły baletowe, szkoły sztuki cyrkowej, szkoły policealne, szkoły pomaturalne bibliotekarskie i animatorów kultury.

stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży upośledzonym umysłowo w stopniu głębokim, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki;

- 8) placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania;
- 9) placówki doskonalenia nauczycieli;
- 10) biblioteki pedagogiczne;
- 11) kolegia pracowników służb społecznych.

W świetle przepisów ustawy o systemie oświaty do systemu oświaty nie zaliczają się zatem uczelnie.

Ustawodawca przyjął następującą wykładnię porządkującą jednolite rozumienie jednostek organizacyjnych systemu oświaty, jeżeli nie zostało to w przepisach bliżej określone:

- 1) przez pojęcie szkoły należy rozumieć także przedszkole,
- 2) przez pojęcie placówki należy rozumieć jednostki organizacyjne wymienione w pkt 3–10².

Na podstawie art. 62 u.s.o. organ prowadzący szkoły różnych typów lub placówki może je połączyć w zespół. Połączenie nie narusza odrębności rad pedagogicznych, rad rodziców, rad szkół lub placówek i samorządów uczniowskich poszczególnych szkół lub placówek, o ile statut zespołu nie stanowi inaczej. Połączenie w zespół szkoły podstawowej z gimnazjum wymaga pozytywnej opinii kuratora oświaty. Od dnia 1 września 2014 r. weszły w życie przepisy umożliwiające tworzenie zespołów złożonych z samych przedszkoli, a także łączenie szkoły podstawowej z przedszkolami³.

² W książce przyjęto zasadę ogólnego określenia wszystkich wymienionych podmiotów składających się na system oświaty mianem jednostek oświatowych, z wyjątkiem konieczności stosowania wprost zapisów ustawy o systemie oświaty.

³ Zawarto je w art. 62 u.s.o. w dodanych ust. 1d i 1e.

Polityka edukacyjna w Polsce jest tworzona i prowadzona centralnie. Administracja i prowadzenie szkół, przedszkoli i innych instytucji edukacyjnych są zdecentralizowane. Odpowiedzialność za administrowanie przedszkolami, szkołami podstawowymi oraz gimnazjami została delegowana na poziom władz lokalnych⁴. System oświaty harmonizuje zatem z ustrojem terytorialnym Polski, zapewniającym decentralizację władzy publicznej.

Stosownie do treści art. 166 ust. 1 Konstytucji RP jednostka samorządu terytorialnego wykonuje zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej jako zadania własne. Zalicza się do nich m.in. zadania oświatowe. Podstawę prawną ich realizacji stanowi ustawa o systemie oświaty, w której (art. 3 pkt 14) zdefiniowano zadania oświatowe jako zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej.

Ustawa o systemie oświaty, w art. 5a ust. 2, przydziela realizację zadań oświatowych przez określone podmioty poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego:

- 1) w przedszkolach oraz w innych formach wychowania przedszkolnego, a także w szkołach podstawowych oraz gimnazjach, 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) – gminom⁵;
- 2) w szkołach i placówkach, o których mowa w art. 5 ust. 5a, tj. szkołach podstawowych specjalnych i gimnazjach specjalnych, szkołach ponadgimnazjalnych, w tym z oddziałami integracyjnymi, szkołach sportowych i mistrzostwa sportowego oraz placówkach wskazanych w art. 2 w pkt 3, 5 i 7 u.s.o. (wymienionych wyżej

⁴ EURYDICE, System edukacji w Europie – stan obecny i planowane reformy. Polska 2013, http://eurydice.org.pl/sites/eurydice.org.pl/files/NSO_2013.pdf, s. 2.

⁵ Zadaniem oświatowym gminy jest także zapewnienie dodatkowej, bezpłatnej nauki języka polskiego osobom niebędącym obywatelami polskimi, podlegającymi obowiązkowi szkolnemu lub obowiązkowi nauki, które nie znają języka polskiego albo znają go na poziomie niewystarczającym do korzystania z nauki.

- w pkt 3–8), z wyjątkiem szkół i placówek o znaczeniu regionalnym i ponadregionalnym – powiatom⁶;
- 3) w szkołach, placówkach i placówkach doskonalenia nauczycieli oraz kolegiach pracowników służb społecznych o znaczeniu regionalnym lub ponadregionalnym – samorządom województw.

Szczegółowe określenie zadań oświatowych następuje bezpośrednio w ustawie o systemie oświaty oraz wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych. Zadania dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego wynikają również z treści ustaw samorządowych, odpowiednio: ustawy o samorządzie gminnym⁷, ustawy o samorządzie powiatowym⁸, ustawy o samorządzie wojewódzkim⁹.

W rozdziale 2 u.s.o. uregulowano kwestie dotyczące wychowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki.

Wychowanie przedszkolne obejmuje dzieci od początku roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym dziecko kończy 3 lata, do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym dziecko kończy 7 lat. Wychowanie przedszkolne jest realizowane w przedszkolach oraz w innych formach wychowania przedszkolnego. Dziecko w wieku 6 lat jest obowiązane odbyć roczne przygotowanie przedszkolne.

Nauka jest obowiązkowa do ukończenia 18. roku życia. Obowiązek szkolny dziecka rozpoczyna się z początkiem roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym dziecko kończy 7 lat, oraz trwa do ukończenia gimnazjum, nie dłużej jednak niż do ukończenia przez nie 18. roku życia.

⁶ Zadaniem oświatowym powiatu jest także zapewnienie warunków prowadzenia kwalifikacyjnych kursów zawodowych w szkołach i placówkach prowadzonych przez powiat.

⁷ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 446).

⁸ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 814).

⁹ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 486 z późn. zm.).

Obowiązek szkolny spełnia się przez uczęszczanie do szkoły podstawowej i gimnazjum, publicznych albo niepublicznych. Po ukończeniu gimnazjum obowiązek nauki spełnia się:

- 1) przez uczęszczanie do publicznej lub niepublicznej szkoły ponadgimnazjalnej,
- 2) przez realizowanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, przygotowania zawodowego u pracodawcy.

Obowiązek rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązek szkolny i obowiązek nauki mogą być spełniane również przez uczęszczanie odpowiednio do przedszkola lub szkoły za granicą lub też przy przedstawicielstwie dyplomatycznym innego państwa w Polsce.

Na wniosek rodziców dyrektor odpowiednio publicznych lub niepublicznych: przedszkola, szkoły podstawowej, gimnazjum i szkoły ponadgimnazjalnej, do której dziecko zostało przyjęte, może zezwolić w drodze decyzji na spełnianie przez dziecko odpowiedniego obowiązku poza przedszkolem lub inną formą wychowania przedszkolnego i poza szkołą.

W świetle przepisów art. 5 u.s.o. szkoła¹⁰ i placówka może być szkołą i placówką publiczną albo niepubliczną. Może być zakładana i prowadzona przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego,
- 2) inną osobę prawną,
- 3) osobę fizyczną.

Szkoły i placówki wchodzące w zakres systemu oświaty są pozbawione przymiotu osobowości prawnej. Warunek posiadania osobowości prawnej spełniają w szczególności następujące typy podmiotów:

- 1) jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) stowarzyszenia (z wyjątkiem stowarzyszeń zwykłych),
- 3) fundacje,
- 4) spółki kapitałowe prawa handlowego.

¹⁰ Zgodnie z art. 3 pkt 1 u.s.o., jeżeli nie zostało to bliżej określone, pod pojęciem szkoły należy rozumieć także przedszkole.

Wymienione podmioty mogą występować jako organy prowadzące szkoły i placówki¹¹.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić jedynie szkoły i placówki publiczne. Jest to konsekwencją realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego podstawowego celu ich funkcjonowania, czyli zaspokajania potrzeb lokalnej społeczności, a nie wybranej grupy osób prywatnych.

Reforma samorządowa zakończona w 1999 r. przeniosła praktycznie całkowicie obowiązek prowadzenia szkół i placówek publicznych na jednostki samorządu terytorialnego. Wyjątek stanowią niektóre jednostki systemu oświaty, które pozostawiono w gestii ministrów. Jest to podyktowane najczęściej względami praktycznymi, tj. specjalistycznym charakterem niektórych szkół i placówek, dążeniem do zapewnienia właściwego poziomu realizacji niektórych zadań edukacyjnych, jak również względami bezpieczeństwa państwa oraz porządku publicznego¹².

Zakładanie i prowadzenie publicznych przedszkoli, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkoli specjalnych oraz innych form wychowania przedszkolnego, szkół podstawowych oraz gimnazjów, w tym z oddziałami integracyjnymi, z wyjątkiem szkół podstawowych specjalnych i gimnazjów specjalnych (prowadzonych przez powiaty), szkół artystycznych (prowadzonych przez ministra właściwego do spraw kultury i dziedzictwa narodowego¹³) oraz szkół przy zakładach karnych, zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich (prowadzonych przez Ministra Sprawiedliwości), należą do zadań własnych gmin.

Zakładanie i prowadzenie publicznych szkół podstawowych specjalnych i gimnazjów specjalnych, szkół ponadgimnazjalnych, w tym z oddziałami integracyjnymi, szkół sportowych i mistrzostwa sportowego oraz placówek wymienionych w art. 2 pkt 3–5 i 7 u.s.o., tj.:

- 1) placówek oświatowo-wychowawczych, w tym szkolnych schronisk młodzieżowych,

¹¹ M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 57–58.

¹² Tamże, s. 60–61.

¹³ Obecnie Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

- 2) placówek kształcenia ustawicznego, placówek kształcenia praktycznego oraz ośrodków dokształcania i doskonalenia zawodowego,
 - 3) placówek artystycznych – ognisk artystycznych,
 - 4) poradni psychologiczno-pedagogicznych,
 - 5) młodzieżowych ośrodków wychowawczych, młodzieżowych ośrodków socjoterapii, specjalnych ośrodków szkolno-wychowawczych oraz specjalnych ośrodków wychowawczych dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodków umożliwiających dzieciom i młodzieży upośledzonym umysłowo w stopniu głębokim, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki,
 - 6) placówek zapewniających opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania
- z wyjątkiem szkół i placówek o znaczeniu regionalnym i ponadregionalnym, należy do zadań własnych powiatu, z wyłączeniem szkół i placówek tworzonych przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego. Jeżeli wymienione wyżej placówki mają znaczenie regionalne lub ponadregionalne, ich zakładanie i prowadzenie należy do zadań samorządu województwa. Zadaniem samorządu województwa jest również zakładanie i prowadzenie publicznych placówek doskonalenia nauczycieli, bibliotek pedagogicznych. Powiat i gmina mogą także zakładać i prowadzić w ramach zadań własnych publiczne placówki doskonalenia nauczycieli¹⁴ i biblioteki pedagogiczne.

Do zadań własnych samorządu województwa należy również zakładanie publicznych kolegiów pracowników służb społecznych (art. 5 ust. 6d u.s.o.).

Jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić szkoły i placówki, których prowadzenie nie należy do ich zadań własnych,

¹⁴ W przypadku placówek doskonalenia nauczycieli szkół artystycznych, zakłada i prowadzi je Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

po zawarciu porozumienia z jednostką samorządu terytorialnego, dla której prowadzenie danego typu szkoły lub placówki jest zadaniem własnym, a w przypadku szkół artystycznych – z Ministrem Kultury i Dziedzictwa Narodowego¹⁵.

Jak wskazano wyżej, określonego rodzaju publiczne szkoły i placówki mogą również zakładać i prowadzić poszczególni ministrowie. W ustawie o systemie oświaty w roli założyciela i prowadzącego przewidziano: Ministra Edukacji Narodowej, Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego, Ministra Środowiska, Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministra Sprawiedliwości. Prowadzenie tych szkół i placówek właściwy minister może przekazać jednostce samorządu terytorialnego w drodze porozumienia.

Rada Ministrów może określić w drodze rozporządzenia wykaz szkół i placówek, które prowadzą minister właściwy do spraw wewnętrznych i Minister Obrony Narodowej¹⁶ (art. 29 u.s.o.). Do szkół prowadzonych przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych zalicza się m.in. Centralną Szkołę Państwowej Straży Pożarnej, natomiast Minister Obrony Narodowej jest organem prowadzącym m.in. Ogólnokształcące Liceum Lotnicze i przedszkola wojskowe.

Organ prowadzący szkołę lub placówkę odpowiada za jej działalność¹⁷. Do zadań tego organu należy w szczególności (art. 5 ust. 7 u.s.o.):

- 1) zapewnienie warunków działania szkoły lub placówki, w tym bezpiecznych i higienicznych warunków nauki, wychowania i opieki;
- 2) zapewnienie warunków umożliwiających stosowanie specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci i młodzieży objętych kształceniem specjalnym;

¹⁵ Należy zaznaczyć, że przejęte do realizacji zadanie nie staje się zadaniem własnym jednostki przejmującej.

¹⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 marca 2010 r. w sprawie wykazu szkół i placówek, które prowadzą minister właściwy do spraw wewnętrznych i Minister Obrony Narodowej (Dz. U. Nr 54, poz. 322).

¹⁷ Odpowiedzialność za działalność jest sformułowana szeroko i nie ogranicza się jedynie do punktów wymienionych w przedstawionym przepisie; M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty...*, s. 90.

- 3) wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie;
- 4) zapewnienie obsługi administracyjnej, w tym prawnej, obsługi finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2–6 u.r., i obsługi organizacyjnej szkoły lub placówki;
- 5) wyposażenie szkoły lub placówki w pomoce dydaktyczne i sprzęt niezbędny do pełnej realizacji programów nauczania, programów wychowawczych, przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów oraz wykonywania innych zadań statutowych.

2. Jednostka budżetowa jako podstawowa forma organizacyjno-prawna szkolnictwa

Ustawodawca w art. 79 u.s.o. wskazał, że przedszkola, szkoły oraz placówki publiczne zakładane i prowadzone przez ministrów i jednostki samorządu terytorialnego są jednostkami budżetowymi. Zasady gospodarki finansowej tych szkół, przedszkoli i placówek określają odrębne przepisy. Jednocześnie zaznaczył, że jednostki samorządu terytorialnego mogą planować w swoich budżetach wydatki, w tym wydatki inwestycyjne, na rzecz szkół i placówek artystycznych prowadzonych przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

Jednostki budżetowe są najstarszą i powszechnie stosowaną formą organizacyjno-prawną sektora finansów publicznych w Polsce. Unormowanie prawne zasad funkcjonowania jednostek budżetowych znajduje się w ustawie o finansach publicznych. Na podstawie art. 9 u.f.p. jednostki budżetowe zostały zaliczone do sektora finansów publicznych. Gospodarują one środkami publicznymi w ramach budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Są włączone do budżetu całością swoich dochodów i wydatków. Taki sposób powiązania z budżetem określany jest jako tzw. metoda budżetowania brutto.

Jednostki budżetowe są to jednostki organizacyjne, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo

budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 11 ust. 1 u.f.p.). Jednostki te nie posiadają osobowości prawnej. Osobowość prawną posiadają gmina, powiat, województwo oraz Skarb Państwa. Podstawą ich gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków (zwany planem finansowym) opracowywany na okres roku.

Wyróżnia się państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, w tym oświatowe. Podział ten związany jest m.in. z organem tworzącym (i likwidującym) jednostkę, tj. organem administracji rządowej lub organem stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego. Na podstawie art. 12 ust. 1 u.f.p. jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują:

- 1) ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – w przypadku państwowych jednostek budżetowych;
- 2) organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego – w przypadku gminnych, powiatowych lub wojewódzkich jednostek budżetowych.

Prezes Rady Ministrów może również utworzyć jednostkę budżetową realizującą zadania na rzecz administracji rządowej. Określa przy tym zakres wykonywanych przez nią zadań. Utworzona w ten sposób jednostka podlega Prezesowi Rady Ministrów albo wskazanemu przez niego ministrowi lub kierownikowi urzędu centralnego.

Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu nadanego jej przez organ tworzący (chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej). Jednocześnie organ ten określa mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. W związku ze wspomnianym wyżej podziałem wyposażenie majątkowe jednostki odbywa się z zasobów Skarbu Państwa lub danej jednostki samorządu terytorialnego. W momencie likwidacji (lub połączenia) jednostki budżetowej należy określić przeznaczenie mienia znajdującego się w jej zarządzie.

Ogólne zasady dotyczące gospodarowania majątkiem przez samorządowe i państwowe jednostki budżetowe, w tym oświatowe, wynikają z ustawy o finansach publicznych. Są one następujące:

- 1) tworząc jednostkę budżetową, organ założycielski określa mienie przekazywane jej w zarząd;

- 2) likwidując (łącznie) jednostkę budżetową, organ założycielski określa przeznaczenie mienia znajdującego się w jej zarządzie. Może on również zdecydować o przejęciu należności i zobowiązań likwidowanej jednostki budżetowej przez nowo utworzoną jednostkę. W przypadku państwowej jednostki budżetowej decyzja o przeznaczeniu tego mienia jest podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw Skarbu Państwa;
- 3) majątek jednostki budżetowej jest jej jedynie przekazywany w zarząd w celu użytkowania przy realizacji statutowych zadań (jednostka budżetowa nie jest jego właścicielem).

Rada Ministrów dla państwowych jednostek budżetowych określiła zasady gospodarowania powierzonym majątkiem w rozporządzeniu z dnia 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe (Dz. U. Nr 114, poz. 761 z późn. zm.). W przypadku samorządowych jednostek budżetowych podobnej regulacji prawnej nie wprowadzono. W związku z tym w szkołach i placówkach oświatowych będących samorządowymi jednostkami budżetowymi należałoby unormować to zagadnienie w przepisach wewnętrznych, np. wprowadzając instrukcję w zakresie postępowania ze zbędnymi i zużytymi składnikami rzeczowego majątku ruchomego. Rozwiązaniem tego problemu może być też określenie zasad postępowania w omawianym zakresie przez jednostkę samorządu terytorialnego. Podstawę opracowania może stanowić rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 maja 2010 r.

Charakter jednostek budżetowych (przede wszystkim świadczenie usług najczęściej nieodpłatnie lub za niewielką odpłatnością, niepokrywającą kosztów ich wytworzenia, wykonywanie zadań administracji publicznej) 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 w zakresie określonym ustawą o systemie oświaty (szerzej w rozdziale III).

3. Zastosowanie klasyfikacji budżetowej

W jednostkach sektora finansów publicznych, w tym w jednostkach realizujących zadania oświatowe, powszechnie zastosowanie ma tzw. klasyfikacja budżetowa.

Zgodnie z art. 39 u.f.p. dochody publiczne, wydatki publiczne, przychody pochodzące z prowadzonej przez jednostki sektora finansów publicznych działalności oraz przychody pochodzące z innych źródeł, a także środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi klasyfikuje się według:

- 1) działów i rozdziałów określających rodzaj działalności,
- 2) paragrafów określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku oraz środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.

Klasyfikacja budżetowa jest stosowana zarówno w planowaniu, ewidencji, jak i sprawozdawczości jednostek oświatowych.

Dochody i wydatki oraz przychody i rozchody budżetu państwa klasyfikuje się według zasad określonych w art. 39 u.f.p. oraz według części budżetowych. Zgodnie z art. 114 u.f.p. części odpowiadają organom władzy publicznej, kontroli państwowej, sądom, trybunałom i innym organom wymienionym w art. 139 ust. 2 u.f.p., administracji rządowej, przy czym dla poszczególnych działów administracji rządowej oraz dla urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów ustala się odpowiednio odrębne części budżetu. Poza podziałem podmiotowym części są również wyodrębniane według kryterium przedmiotowego, np. subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, rezerwa ogólna, rezerwa celowa. Minister Finansów ustala w drodze rozporządzenia klasyfikację części budżetowych oraz dysponentów części budżetowych, mając na celu zapewnienie przejrzystości gospodarowania środkami budżetu państwa¹⁸.

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 413 z późn. zm.).

Częściami budżetu państwa dysponują dysponenti części budżetowych, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej (art. 114 ust. 4 u.f.p.). Minister Edukacji Narodowej jest dysponentem części 30 „Oświata i wychowanie”.

Minister Finansów na podstawie art. 39 ust. 4 u.f.p. określił również w rozporządzeniu klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1053 z późn. zm.) stosuje się klasyfikację:

- 1) według działów, rozdziałów i paragrafów dochodów i wydatków publicznych, przychodów jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych uzyskiwanych z prowadzonej przez nie działalności i z innych źródeł oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych;
- 2) paragrafów dla przychodów budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzących m.in. ze sprzedaży papierów wartościowych oraz innych operacji finansowych, z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, ze spłat udzielonych ze środków publicznych oraz otrzymanych pożyczek i kredytów, a także dla rozchodów obejmujących m.in.:
 - spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów,
 - wykup papierów wartościowych oraz inne operacje finansowe,
 - udzielone pożyczki i kredyty.

Działy są najwyższym stopniem podziałki klasyfikacyjnej w budżetach jednostek samorządu terytorialnego. Podstawą ich tworzenia jest Polska Klasyfikacja Działalności¹⁹. Odpowiadają one podstawowym działom gospodarki narodowej. Mają trzycyfrowy symbol. Minister Edukacji Narodowej kieruje działem administracji rządowej 801 „Oświata i wychowanie”.

¹⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.).

Plan dochodów i wydatków większości jednostek oświatowych, zgodnie z systematyką przyjętą w rozporządzeniu w sprawie klasyfikacji budżetowej, ujmowany jest przede wszystkim w dziale 801 „Oświata i wychowanie”. Ponadto w jednostkach oświatowych zastosowanie mają również inne działy, np. dział 854 „Edukacyjna opieka wychowawcza”.

W ramach działu tworzone są rozdziały. Rozdział może dotyczyć określonego typu placówki lub określonych zadań wykonywanych przez jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych.

W zakresie działu 801 „Oświata i wychowanie” można wyróżnić m.in. rozdziały:

- 80101 „Szkoły podstawowe”,
- 80103 „Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych”,
- 80104 „Przedszkola”,
- 80110 „Gimnazja”,
- 80120 „Licea ogólnokształcące”,
- 80130 „Szkoły zawodowe”,
- 80136 „Kuratoria oświaty”,
- 80147 „Biblioteki pedagogiczne”,
- 80148 „Stołówki szkolne i przedszkolne”,

prezentujące podział na jednostki organizacyjne, jak również rozdziały określające wykonywane zadania, np.:

- 80113 „Dowożenie uczniów do szkół”,
- 80146 „Dokształcanie i doskonalenie nauczycieli”.

Przykładowymi rozdziałami w dziale 854 „Edukacyjna opieka wychowawcza” są:

- 85401 „Świetlice szkolne”,
- 85406 „Poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne”,
- 85407 „Placówki wychowania pozaszkolnego”,
- 85410 „Internaty i bursy szkolne”,
- 85415 „Pomoc materialna dla uczniów”,
- 85417 „Szkolne schroniska młodzieżowe”,
- 85446 „Dokształcanie i doskonalenie nauczycieli”.

Rozdziały są oznaczane symbolem pięciocyfrowym, w którym pierwsze trzy cyfry pokazują dział, którego dotyczy rozdział.

Paragraf w sposób szczegółowy ujmuje wszystkie źródła dochodów, przychodów, rodzaje wydatków budżetowych i rozchodów oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p. (zwane dalej środkami). W odrębnych załącznikach do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej określono klasyfikacje paragrafów dochodów, przychodów, wydatków, rozchodów oraz środków.

Klasyfikacja rodzajowa dochodów szczegółowo określa źródła dochodów budżetowych jednostek oświatowych. Przykładowe paragrafy dochodów tych jednostek to najczęściej:

- 075 „Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze”,
- 083 „Wpływy z usług”,
- 092 „Wpływy z pozostałych odsetek”,
- 096 „Wpływy z otrzymanych spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej”,
- 097 „Wpływy z różnych dochodów”.

Rodzaje wydatków są ściśle określone (na poszczególne cele) i oznaczone paragrafami oraz pozycjami (pozycje są szczegółową specyfikacją treści poszczególnych paragrafów). Do podstawowych paragrafów wydatków jednostek oświatowych (podobnie jak w innych jednostkach sektora finansów publicznych) należą:

- 302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń”,
- 401 „Wynagrodzenia osobowe pracowników”,
- 404 „Dodatkowe wynagrodzenie roczne”,
- 411 „Składki na ubezpieczenia społeczne”,
- 412 „Składki na Fundusz Pracy”,
- 417 „Wynagrodzenia bezosobowe”,
- 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”,
- 426 „Zakup energii”,
- 427 „Zakup usług remontowych”,

- 430 „Zakup usług pozostałych”,
- 436 „Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych”,
- 441 „Podróże służbowe krajowe”,
- 444 „Odpiry na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

W jednostkach oświatowych występują również paragrafy specyficzne dla realizacji zadań oświatowych, jak np.:

- 424 „Zakup środków dydaktycznych i książek”,
- 324 „Stypendia dla uczniów”,
- 326 „Inne formy pomocy dla uczniów”.

Klasyfikacja paragrafów dochodów i wydatków jest czterocyfrowa. Czwartą cyfrą jest 0 lub odpowiednia cyfra od 1 do 9 o przypisanym w rozporządzeniu znaczeniu, np. cyfra 1 oznacza finansowanie programów ze środków bezzwrotnych pochodzących z Unii Europejskiej, cyfra 2 – współfinansowanie programów ze środków bezzwrotnych pochodzących z Unii Europejskiej, cyfra 5 – finansowanie z innych środków bezzwrotnych itd.

Ustalona klasyfikacja części, działów i rozdziałów jest wspólna dla dochodów i wydatków, tzn. wpływy i wydatki są jednakowo oznaczone w częściach, działach i rozdziałach. Pozwala to na porównywanie dochodów i wydatków budżetowych poszczególnych jednostek oraz ustalanie różnic między ich dochodami i wydatkami.

4. Plany finansowe jako podstawa gospodarki finansowej jednostek oświatowych

4.1. Uwagi ogólne

Jednostki budżetowe stosują zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z art. 11 ust. 3 u.f.p. podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym. Plan ten jest częścią budżetu państwa (państwowe jednostki budżetowe) lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe).

Każda szkoła, przedszkole i inna placówka oświatowa jest odrębną jednostką budżetową, w związku z tym podstawą jej gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków sporządzony tylko na jej potrzeby. Stanowi on jej plan finansowy. Nieprawidłowe jest prowadzenie gospodarki finansowej jednostki oświatowej na podstawie zbiorczego planu dochodów i wydatków, który został sporządzony dla kilku jednostek oświatowych obsługiwanych przez zespół powołany do ich obsługi finansowo-księgowej.

Minister Finansów został zobligowany (w art. 17 ust. 1 u.f.p.) do określenia w drodze rozporządzenia sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych (i samorządowych zakładów budżetowych), a w szczególności:

- 1) sposobu i trybu sporządzania planów finansowych;
- 2) sposobu dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych oraz zatwierdzania tych zmian;
- 3) trybu pobierania dochodów i dokonywania wydatków państwowych jednostek budżetowych

– biorąc pod uwagę potrzebę przestrzegania zasad celowego i oszczędnego dokonywania wydatków oraz jawności, przejrzystości i terminowej realizacji zadań.

Wyrazem realizacji przez Ministra Finansów określonej w ustawie delegacji jest rozporządzenie z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1542). W rozdziałach 2 i 3 tego rozporządzenia (§ 4–13) określono sposób prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych, w tym sposób i tryb sporządzania planów finansowych oraz sposób dokonywania w nich zmian oraz zatwierdzania tych zmian, które podano poniżej.

4.2. Sposób prowadzenia gospodarki finansowej państwowych jednostek budżetowych

Dysponenci części budżetowych przekazują kierownikom podległych państwowych jednostek budżetowych, w terminie do dnia 25 października, informacje o kwotach dochodów i wydatków budżetowych,

w tym wynagrodzeń, wynikających z projektu ustawy budżetowej w szczególności:

- 1) dochody – dział,
- 2) wydatki – dział, rozdział oraz grupy wydatków określone w art. 124 ust. 1 u.f.p.

– w celu opracowania projektów planów finansowych.

Projekty planów finansowych są sporządzane w szczególności: część, dział, rozdział i paragraf.

Dyrektor jednostki oświatowej opracowuje projekt planu finansowego, który zapewnia zgodność kwot dochodów i wydatków budżetowych, w tym wynagrodzeń, z projektem ustawy budżetowej. Zatwierdzone przez dyrektorów jednostek oświatowych projekty planów finansowych są przekazywane dysponentowi części budżetowej w terminach przez nich ustalonych, nie później jednak niż do dnia 1 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy. Projekty planów finansowych stanowią podstawę gospodarki finansowej państwowej jednostki oświatowej w okresie od dnia 1 stycznia roku budżetowego do dnia opracowania planu finansowego na podstawie informacji o kwotach dochodów i wydatków wynikających z ustawy budżetowej.

Dysponenci części budżetowych w terminie 21 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej przekazują kierownikom podległych państwowych jednostek budżetowych informacje o kwotach dochodów i wydatków, w tym wynagrodzeń, wynikających z ustawy budżetowej w szczególności określonej wyżej. Na ich podstawie dyrektorzy jednostek oświatowych w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia otrzymania informacji sporządzają plany finansowe (przez dostosowanie projektów planów finansowych) w celu zapewnienia ich zgodności z ustawą budżetową. Plany finansowe jednostek oświatowych są sporządzane w szczególności wskazanej wyżej lub większej (analogicznie do projektów planów finansowych).

W przypadku podjęcia decyzji wprowadzających zmiany w wydatkach budżetu państwa dysponenci części budżetowych zawiadamiają o wynikających z tych decyzji zmianach w planach finansowych

państwowych jednostek budżetowych oraz o zmianach dokonanych przez dysponenta części budżetowej. Dyrektorzy jednostek oświatowych wprowadzają zmiany w swoich planach finansowych w terminie nie dłuższym niż 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia.

Dyrektorzy jednostek oświatowych mogą dokonywać zmian w planach finansowych tylko w obrębie jednego rozdziału, na podstawie i w granicach upoważnień udzielonych im przez dysponentów części budżetowych. O dokonanych przeniesieniach informują dysponentów części budżetowych w terminach przez nich ustalonych.

4.3. Sposób prowadzenia gospodarki finansowej samorządowych jednostek budżetowych

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują kierownikom podległych samorządowych jednostek budżetowych, w terminie 7 dni od dnia przekazania projektu uchwały budżetowej organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, informacje o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w projekcie uchwały budżetowej w celu opracowania projektów planów finansowych. Projekty planów finansowych są sporządzane w szczególowości: dział, rozdział i paragraf.

Dyrektor jednostki oświatowej opracowuje projekt planu finansowego zapewniający zgodność kwot dochodów i wydatków z projektem uchwały budżetowej. Zatwierdzony przez dyrektora jednostki oświatowej projekt planu finansowego jest przekazywany zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w terminie 30 dni od dnia otrzymania informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w projekcie uchwały budżetowej, nie później jednak niż do dnia 22 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego weryfikują otrzymane projekty planów finansowych pod względem ich zgodności z projektem uchwały budżetowej i w przypadku stwierdzenia różnic wprowadzają w nich odpowiednie zmiany, informując o ich dokonaniu dyrektorów

jednostek oświatowych w terminie 7 dni od dnia otrzymania projektu planu finansowego, nie później jednak niż do dnia 27 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy. Projekty planów finansowych jednostek oświatowych stanowią podstawę ich gospodarki finansowej w okresie od dnia 1 stycznia roku budżetowego do dnia opracowania planu finansowego na podstawie informacji o kwotach dochodów i wydatków wynikających z uchwały budżetowej. Dyrektorzy jednostek oświatowych w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia otrzymania informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych, przyjętych w uchwale budżetowej, sporządzają plany finansowe swoich jednostek przez dostosowanie projektów planów finansowych. Dostosowane plany finansowe przekazują do zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

W toku wykonywania budżetu mogą być wprowadzane zmiany w planach dochodów i wydatków. O takich zmianach zarząd jednostki samorządu terytorialnego zawiadamia jednostki budżetowe. Zawiadomienie to stanowi podstawę dokonania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych.

Dyrektorzy jednostek oświatowych mogą dokonywać przeniesień planowanych wydatków w planach finansowych swoich jednostek w granicach upoważnień przyznanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Z przedstawionych treści rozporządzenia w sprawie prowadzenia gospodarki finansowej wynika, że projekty planów finansowych jednostek budżetowych sporządza się w szczególności: część (tylko w państwowych jednostkach budżetowych), dział, rozdział i paragraf. Szczegółowość ta (lub większa) odnosi się również do planów finansowych. W planie finansowym jednostki oświatowej występuje nierzadko kilka rozdziałów, a w części jednostek nawet kilka działów, przede wszystkim dział 801 „Oświata i wychowanie” oraz dział 854 „Edukacyjna opieka wychowawcza”. Przykładowy (uproszczony) układ planu dochodów i wydatków jednostki budżetowej realizującej zadania własne gminy z zakresu oświaty i wychowania – szkoły podstawowej – przedstawiają tabele 1 i 2.

Tabela 1. Przykładowy układ planu dochodów szkoły podstawowej

Dział	Rozdział	Paragraf (§)	Treść	Kwota
801			Oświata i wychowanie	
	80101		Szkoły podstawowe	
		0750	Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze	
		0920	Wpływy z pozostałych odsetek	
	80148		Stołówki szkolne i przedszkolne	
		0830	Wpływy z usług	
			Razem plan dochodów	

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2. Przykładowy układ planu wydatków szkoły podstawowej

Dział	Rozdział	Paragraf (§)	Treść	Kwota
801			Oświata i wychowanie	
	80101		Szkoły podstawowe	
		3020	Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń	
		4010	Wynagrodzenia osobowe pracowników	
		4040	Dodatkowe wynagrodzenie roczne	
		4110	Składki na ubezpieczenia społeczne	
		4120	Składki na Fundusz Pracy	
		4170	Wynagrodzenia bezosobowe	
		4210	Zakup materiałów i wyposażenia	
		4240	Zakup środków dydaktycznych i książek	
		4260	Zakup energii	
		4270	Zakup usług remontowych	
		4280	Zakup usług zdrowotnych	
		4300	Zakup usług pozostałych	

Dział	Rozdział	Paragraf (§)	Treść	Kwota
		4360	Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych	
		4410	Podróże służbowe krajowe	
		4430	Różne opłaty i składki	
		4440	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	
		4700	Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej	
		6060	Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych	
	80146		Dokształcanie i doskonalenie nauczycieli	
		3020	Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń	
		3250	Stypendia różne	
		4210	Zakup materiałów i wyposażenia	
		4300	Zakup usług pozostałych	
		4360	Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych	
		4410	Podróże służbowe krajowe	
	80148		Stołówki szkolne i przedszkolne	
		3020	Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń	
		4010	Wynagrodzenia osobowe pracowników	
		4040	Dodatkowe wynagrodzenie roczne	
		4110	Składki na ubezpieczenia społeczne	
		4120	Składki na Fundusz Pracy	
		4170	Wynagrodzenia bezosobowe	
		4210	Zakup materiałów i wyposażenia	
		4260	Zakup energii	
		4270	Zakup usług remontowych	
		4280	Zakup usług zdrowotnych	
		4410	Podróże służbowe krajowe	
		4440	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	
			Razem plan wydatków	

Źródło: opracowanie własne.

Należy nadmienić, że dyrektorzy jednostek oświatowych muszą uwzględnić wymóg – wynikający z ustawy o systemie oświaty – zaopiniowania projektu planu finansowego przez:

- 1) radę pedagogiczną (art. 41 ust. 2),
- 2) radę szkoły lub placówki (art. 50 ust. 2), o ile funkcjonuje ona w danej szkole lub placówce,
- 3) radę rodziców (art. 54 ust. 2 pkt 3).

5. Odpowiedzialność za gospodarkę finansową

Za całość gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki, na co wskazuje art. 53 ust. 1 u.f.p. W przypadku jednostek oświatowych jest nim dyrektor. Na odpowiedzialność dyrektora (jako kierownika jednostki) w omawianym obszarze wskazują również przepisy ustawy o systemie oświaty. Na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 5 u.s.o. dyrektor szkoły lub placówki dysponuje środkami publicznymi określonymi w planie finansowym szkoły lub placówki zaopiniowanym przez radę szkoły lub placówki i ponosi odpowiedzialność za ich prawidłowe wykorzystanie. Dysponowanie środkami publicznymi określonymi w planie finansowym w ogólnym znaczeniu sprządza się do gromadzenia i wydatkowania tych środków. Procesy gromadzenia i wydatkowania środków publicznych reguluje ustawa o finansach publicznych. W myśl jej przepisów (art. 52 ust. 1) wydatki zaplanowane w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej jednostek budżetowych stanowią nieprzekraczalny limit, natomiast dochody stanowią jedynie prognozy ich wielkości.

W kwestii odpowiedzialności dyrektora jednostki oświatowej za prawidłowe wykorzystanie środków finansowych niezbędne jest uwzględnienie przepisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 168 z późn. zm.). Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w jednostkach budżetowych według przepisów tej ustawy są m.in. następujące czyny:

- 1) niedokonanie w terminie wpłaty dochodów do budżetu w należącej wysokości (art. 6 pkt 2);