

# PŁACE, KSIĘGOWOŚĆ I FINANSE W PLACÓWCE OŚWIATOWEJ

DODATKI, NAGRODY, ODPRAWY, WYNAGRODZENIA, DOTACJE



DLA DYREKTORÓW PLACÓWEK OŚWIATOWYCH

*Portal*Oswiatowy.pl

## Dodatek dla nauczyciela chorującego przewlekłe

**Pytanie:** Nauczycielka przedstawiła zaświadczenie od lekarza, że ma stwierdzoną przewlekłą migrenę. Lekarz poinformował ją, że należy się jej dodatek specjalny do wynagrodzenia. Jeżeli tak jest, to jaka jest jego wysokość i kiedy się go wypłaca?

**Odpowiedź:** Nauczycielom nie przysługuje żaden dodatek do wynagrodzenia z tytułu stwierdzonej choroby przewlekłej.

### Składniki nauczycielskiej pensji określone są w przepisach

Niezwykle trudno odnieść się do kwestii informacji udzielonej przez inną osobę, nie znając dokładnej treści tej informacji oraz kontekstu, w jakim została udzielona, trudno więc odkryć, co miał na myśli lekarz informujący o „dodatku specjalnym do wynagrodzenia”. Wynagrodzenie nauczyciela zostało kompleksowo uregulowane w pragmatyce zawodowej – Karcie Nauczyciela i wśród składników wynagrodzenia wskazanych w art. 30 ust. 1 tej ustawy nie mieszczą się żadne świadczenia z tytułu chorób przewlekłych. Karta Nauczyciela nie przewiduje przyznawania nauczycielom dodatków specjalnych z jakiegokolwiek tytułu, tym bardziej więc nie ma podstaw do wypła-

cania jakiegos dodatku z tytułu choroby przewlekłej. Skoro w pytaniu jest mowa o dodatku do wynagrodzenia, zakładam, że chodzi o osobę, w stosunku do której nie orzeczono niezdolności do pracy. Osoby niezdolne do pracy mogą bowiem uzyskiwać różne świadczenia powiązane z ich sytuacją zdrowotną, w tym osoby chore przewlekłe mogą uzyskać zasiłek pielęgnacyjny. Kontekst pytania wyklucza jednak, że o to chodzi.

### ZAPAMIĘTAJ

Przepisy dotyczące wynagradzania nauczycieli nie przewidują świadczeń składników wynagradzania wypłacanym z tytułu choroby przewlekłej.

### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 2215 ze zm.) – art. 30 ust. 1.

*Patryk Kuzior  
doktor nauk prawnych,  
specjalista prawa pracy i prawa oświatowego*

## Dodatek dla nauczyciela za pracę w warunkach trudnych lub uciążliwych

**Pytanie:** Do pierwszej klasy naszej szkoły (liceum ogólnokształcącego) została przyjęta uczennica niepełnosprawna ruchowo. Porusza się na wózku inwalidzkim. Ma orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego. Czy w związku z tym nauczycielom, czy wychowawcy będzie należał się dodatek finansowy z tytułu uciążliwych, trudnych warunków pracy?

**Odpowiedź:** Wskazane okoliczności nie stanowią podstaw do nabycia prawa do dodatku za warunki pracy (trudne lub uciążliwe).

Przesłanki konkretyzowania indywidualnego wynagrodzenia poszczególnych nauczycieli zostały w sposób ogólny wskazane w treści art. 30 ust. 2 ustawy z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela. Zgodnie z powołanym przepisem, wysokość wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela uzależniona jest od:

- stopnia awansu zawodowego,
  - posiadanych kwalifikacji oraz
  - wymiaru zajęć obowiązkowych,
- a wysokość dodatków odpowiednio od:
- okresu zatrudnienia,
  - jakości świadczonej pracy i wykonywania dodatkowych zadań lub zajęć,
  - powierzonego stanowiska lub sprawowanej funkcji oraz
  - trudnych lub uciążliwych warunków pracy.

Uściślenie tych reguł w zakresie prawa do dodatku za warunki pracy (trudne i uciążliwe) następuje na gruncie przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z 31 stycznia 2005 r. w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia zasadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy.

### Dodatek za pracę w trudnych warunkach

Przepis § 8 powołanego rozporządzenia w sposób wyczerpujący określa, z jakimi okolicznościami prawodawca wiąże prawo do dodatku za pracę w trudnych warunkach. Z enumeratywnego wyli-

czenia nie wynika, że nauczyciel prowadzący w szkole ogólnodostępnej zajęcia dydaktyczne i wychowawcze z uczniem zakwalifikowanych do kształcenia specjalnego jest uprawniony do tego rodzaju dodatku.

Wyjątek stanowi prowadzenie zajęć indywidualnego nauczania dziecka zakwalifikowanego do kształcenia specjalnego (§ 8 pkt 8 powołanego rozporządzenia). Z przedstawionego stanu faktycznego nie wynika jednak, aby uczennica miała dodatkowo orzeczenie o potrzebie indywidualnego nauczania.

### Dodatek za pracę w warunkach uciążliwych

Z kolei okoliczności nabycia prawa do dodatku za pracę w warunkach uciążliwych określa przepis § 9 powołanego rozporządzenia MENiS. Podstawową przesłanką nabycia prawa do dodatku za pracę w warunkach uciążliwych, wynikającą z powołanej regulacji, jest wykonywanie zajęć w trudnych warunkach. Niespełnienie tego warunku skutkuje brakiem prawa do dodatku za pracę w warunkach uciążliwych. Z uwagi na to, że praca nauczycieli z uczennicą, o której mowa w pytaniu, nie odbywa się w warunkach trudnych w rozumieniu powołanych aktów prawnych, nie może być również uznana za pracę w warunkach uciążliwych.

### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 2215 ze zm.) – art. 30 ust. 2.
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z 31 stycznia 2005 r. w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego

nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia zasadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy (tekst

jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 416 ze zm.)  
– § 8.

*Agata Piszko*  
*specjalista w zakresie prawa oświatowego*

## Nagroda jubileuszowa dla pracownika na świadczeniu rehabilitacyjnym

**Z artykułu dowiesz się, czy pracownik samorządowy, który nabywa prawo do nagrody jubileuszowej w trakcie pobierania świadczenia rehabilitacyjnego, otrzyma nagrodę niezwłocznie, czy dopiero po powrocie do pracy.**

### Nabywanie prawa do nagrody jubileuszowej...

Pracownicy jednostek budżetowych, np. samorządowi, nabywają prawo do nagrody jubileuszowej w dniu upływu okresu uprawniającego do tej nagrody albo w dniu wejścia w życie przepisów wprowadzających nagrody jubileuszowe. Nagrodę jubileuszową wypłaca się niezwłocznie po nabyciu przez pracownika prawa do tej nagrody. Podstawę obliczenia tejże gratyfikacji stanowi wynagrodzenie przysługujące pracownikowi w dniu nabycia prawa do nagrody, a jeżeli dla pracownika jest to korzystniejsze – wynagrodzenie przysługujące mu w dniu jej wypłaty.

### ZAPAMIĘTAJ

Nagroda to odpowiedni do stażu procent wynagrodzenia miesięcznego, które oblicza się z wykorzystaniem zasad ustanowionych dla ekwiwalentu za urlop wypoczynkowy.

### ... może nastąpić także w trakcie świadczenia rehabilitacyjnego

Nie ma znaczenia fakt, że w momencie osiągnięcia wymaganego okresu zatrud-

nienia pracownik przebywa na świadczeniu rehabilitacyjnym. Nadal stosunek pracy trwa, a okres niezdolności do pracy z powodu choroby jest wliczany do okresów, od których zależą uprawnienia pracownicze.

### Jak obliczyć wysokość nagrody?

Jeśli natomiast chodzi o sposób obliczenia podstawy nagrody, to składniki wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej w stałej wysokości uwzględnia się przy ustalaniu ekwiwalentu/nagrody w wysokości należnej w miesiącu nabycia prawa do tej nagrody (z umowy o pracę).

Zmienne miesięczne składniki wynagrodzenia uwzględnia się jako wypłacone w okresie 3 miesięcy bezpośrednio poprzedzających nabycie prawa do nagrody, w średniej wysokości z tego okresu.

### ZAPAMIĘTAJ

Jeżeli przez cały okres przyjęty do ustalenia podstawy wymiaru, poprzedzający nabycie prawa do nagrody lub przez okres krótszy, lecz obejmujący pełny miesiąc kalendarzowy lub pełne miesiące kalendarzo-

we, pracownikowi nie przysługiwało wynagrodzenie zmienne, przy ustalaniu podstawy wymiaru uwzględnia się najbliższe miesiące, za które pracownikowi przysługiwało takie wynagrodzenie. Dlatego należy się tu cofnąć do okresu sprzed choroby (odrzuć wszystkie pełne miesiące choroby), oczywiście o ile pracownik otrzymuje zmienne składniki (np. premie).

Analogicznie postępuje się ze składnikami wynagrodzenia przysługującymi pracownikowi za okresy dłuższe niż miesiąc, które uwzględnia się w średniej wysokości wypłaconej w okresie 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc nabycia prawa do nagrody. Tu też trzeba się odwołać do okresu wcześniejszego, o ile pracownik takie dłuższe składniki otrzymywał (poza trzynastką, która podlega wyłączeniu).

#### PODSTAWA PRAWNA:

- Rozporządzenie Rady Ministrów z 15 maja 2018 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 936 ze zm.) – § 8.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (Dz.U. z 1997 r. nr 2, poz. 14 ze zm.) – § 15, § 16.

*Izabela Nowacka  
ekonomista, specjalizuje się w prawie pracy,  
ubezpieczeniach społecznych  
i prawie podatkowym*

## Odprawa pośmiertna po zmarłym pracowniku dla dorosłych dzieci

**Pytanie:** W sierpniu zmarła nasza pracownica – nauczycielka. Była rozwiedziona. Kto jest uprawniony do odprawy pośmiertnej oraz praw majątkowych po pracowniku, tj. trzynastki, jeśli pracownik pozostawił 30-letniego syna i 25-letnią córkę, która pracuje i uczy się zaocznie.

**Odpowiedź:** Dzieci są uprawnione do renty rodzinnej do ukończenia 25 lat, a jeśli się uczą – do zakończenia tego roku studiów, w którym kończą ten wiek.

#### Osoby uprawnione do odprawy pośmiertnej

Odprawa pośmiertna przysługuje następującym członkom rodziny pracownika:

- 1) małżonkowi;
- 2) innym członkom rodziny spełniającym warunki wymagane do uzyska-

nia renty rodzinnej w myśl przepisów o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

(art. 93 § 4 kp).

Również prawa majątkowe po śmierci pracownika przechodzą na małżonka oraz inne osoby spełniające warunki wymagane do uzyskania renty rodzinnej w myśl przepisów o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. W razie braku takich osób prawa te wchodzi do spadku (art. 63<sup>1</sup> § 2 kp). W opisaney sytuacji po zmarłej pracownicy pozostały pełnoletnie

dzieci – syn 30 lat i córka 25 lat. Dzieci własne, dzieci drugiego małżonka i dzieci przysposobione mają prawo do renty rodzinnej:

- 1) do ukończenia 16 lat;
- 2) do ukończenia nauki w szkole, jeżeli przekroczyły 16 lat życia, nie dłużej jednak niż do osiągnięcia 25 lat życia, albo
- 3) bez względu na wiek, jeżeli stały się całkowicie niezdolne do pracy oraz do samodzielnej egzystencji lub całkowicie niezdolne do pracy w okresie, o którym mowa w pkt 1 lub 2.

Jeżeli dziecko osiągnęło 25 lat życia, będąc na ostatnim roku studiów w szkole wyższej, prawo do renty rodzinnej przedłuża się do zakończenia tego roku studiów. (art. 68 ustawy z 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych).

Syn nie jest więc uprawniony do renty rodzinnej ze względu na wiek. Córka ma natomiast 25 lat, ale uczy się na studiach. Oznacza to, że do końca bieżącego roku studiów uprawniona jest do renty rodzinnej. W tej sytuacji przysługuje jej odprawa pośmiertna, ale w wysokości połowy należnej odprawy, gdyż jest jedyną oso-

bą uprawnioną do renty rodzinnej (art. 93 § 6 *kp*). Przechodzą na nią natomiast wszystkie prawa majątkowe po zmarłej pracownicy. Okoliczność, że córka studiuje zaocznie i pracuje, nie ma w tym wypadku znaczenia dla nabycia prawa do renty rodzinnej, a w konsekwencji prawa do świadczeń po zmarłej.

## ZAPAMIĘTAJ

Prawo do świadczeń po zmarłym pracowniku uzależnione jest od prawa do renty rodzinnej. Dzieci są uprawnione do renty rodzinnej do końca tego roku studiów, w którym kończą 25 lat.

### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.) – art. 63<sup>1</sup> § 2, art. 93 § 4 i 6.
- Ustawa z 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 291) – art. 68.

*Dariusz Dwojewski*  
doktor nauk prawnych,  
specjalista prawa pracy i prawa oświatowego

## Wynagrodzenie nauczyciela w miesiącu rozwiązania stosunku pracy

**Pensja nauczyciela wypłacana jest z góry z założeniem że nauczyciel przepracuje pełny miesiąc kalendarzowy. Upewnij się, jak należy postąpić z wynagrodzeniem w sytuacji, gdy stosunek pracy nauczyciela ustaje w trakcie miesiąca.**

### Wypłata pensji z góry

Wynagrodzenie wypłacane jest nauczycielowi miesięcznie z góry w pierwszym dniu

miesiąca. Jeżeli pierwszy dzień miesiąca jest dniem ustawowo wolnym od pracy, wynagrodzenie wypłacane jest w dniu następnym (art. 39 *ust. 3 KN*). Prawo do wynagrodzenia



gaśnie z ostatnim dniem miesiąca kalendarzowego, w którym nastąpiło wygaśnięcie lub rozwiązanie stosunku pracy (*art. 40 KN*).

## Prawo do wynagrodzenia za cały miesiąc

Co do zasady, wynagrodzenie przysługuje za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia tylko wówczas, gdy przepisy prawa pracy tak stanowią (*art. 80 kp*). W najnowszym orzecznictwie wskazuje się, że przepisem szczególnym w rozumieniu tego przepisu, jest art. 40 Karty Nauczyciela, który wprost stanowi, że prawo do wynagrodzenia gaśnie z ostatnim dniem miesiąca kalendarzowego, w którym nastąpiło wygaśnięcie lub rozwiązanie stosunku pracy. Nauczyciel na podstawie tego przepisu zachowuje zatem prawo do pobranego wynagrodzenia nawet wówczas, gdy w trakcie miesiąca kalendarzowego zakończył się jego stosunek pracy. Pracodawca nie może więc żądać od nauczyciela zwrotu wynagrodzenia otrzymanego pierwszego dnia miesiąca, jeżeli potem ustanie stosunek pracy (*wyrok Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie z 6 czerwca 2019 r., VII Pa 23/19*).

## ZAPAMIĘTAJ

Nauczycielowi przysługuje pełne miesięczne wynagrodzenie również za miesiąc, w trakcie którego ustał jego stosunek pracy.

## Odmienne interpretacja jest niezasadna

Od Redakcji: Warto zwrócić uwagę, że można spotkać odmienny pogląd, który opiera się na uchwale Sądu Najwyższego z 8 grudnia 1994 r. (sygn. akt I PZP 49/94). W orzeczeniu tym Sąd Najwyższy wskazał, że „Pracownik otrzymujący wypłatę wy-

grodzienia «z góry» powinien liczyć się z obowiązkiem zwrotu wynagrodzenia w każdej sytuacji niewykonania pracy, chyba że za określony czas z mocy przepisu szczególnego zachowuje do niego prawo”. Przedmiotowa uchwała zapadła jednak w odmiennym stanie faktycznym, tj. w sytuacji, w której nauczyciel nie świadczył pracy z uwagi na udział w strajku, a nie w związku z ustaniem zatrudnienia. Należy zatem zgodzić się z ww. wyrokiem Sądu Okręgowego Warszawa-Praga, który wskazuje, że:

- art. 40 Karty Nauczyciela jest przepisem szczególnym, który uprawnia do zachowania prawa do wynagrodzenia mimo niewykonywania pracy;
- literalne brzmienie art. 40 Karty Nauczyciela przemawia za przyjęciem stanowiska, że w przypadku, gdy wygaśnięcie lub rozwiązanie stosunku pracy z nauczycielem nastąpiło po dokonaniu wypłaty wynagrodzenia z góry, wówczas nauczyciel zachowuje prawo do tego wynagrodzenia, pomimo niewykonywania pracy.

## PODSTAWA PRAWNA

- Ustawa z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 2215 ze zm.) – art. 39 ust. 3, art. 40.
- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.) – art. 80.

## ORZECZNICTWO:

- Wyrok Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie z 6 czerwca 2019 r. (sygn. akt VII Pa 23/19).
- Uchwała Sądu Najwyższego z 8 grudnia 1994 r. (sygn. akt I PZP 49/94).

Dariusz Dwojewski  
doktor nauk prawnych,  
specjalista prawa pracy i prawa oświatowego

# Zapłata bonem turystycznym a wysokość dofinansowania wypoczynku z ZFŚS

W tym roku pracownicy szkół i przedszkoli, płacąc za wypoczynek i różnego rodzaju usługi z tym związane, mogli skorzystać z bonu turystycznego. Teraz jednak osoby administrujące zakładowym funduszem świadczeń socjalnych mają wątpliwości, czy w przypadku zapłaty za część wypoczynku dziecka bonem turystycznym dofinansowanie z środków ZFŚS należy obliczać od całej kwoty usługi czy tylko od wartości usługi pomniejszonej o wykorzystany bon. Odpowiedź znajdziesz w artykule.

Płatność bonem należy traktować jak z płatność z własnych środków (*art. 5 ust. 1 ustawy z 15 lipca 2020 r. o Polskim Bonie Turystycznym*). Za pomocą bonu dokonuje się płatności za usługi hotelarskie lub imprezy turystyczne realizowane przez przedsiębiorcę turystycznego lub organizację pożytku publicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

## Nie ma znaczenia, czym zapłacono za wypoczynek

Jak to się ma do świadczeń z ZFŚS? Otóż przyznawanie dopłat z funduszu socjalnego uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej (kryteria socjalne) osoby uprawnionej.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o ZFŚS, przez działalność socjalną, na którą mogą być przeznaczane środki ZFŚS, rozumie się usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej

przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową. Przepisy nie wskazują więc, w jaki sposób ma być sfinansowany dany wypoczynek.

## ZAPAMIĘTAJ

Forma zapłaty nie ma znaczenia dla dofinansowania wypoczynku ze środków ZFŚS.

### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 15 lipca 2020 r. o Polskim Bonie Turystycznym (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 839).
- Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 746) – art. 2 pkt 1.

Barbara Jarosz  
główna księgowa  
w samorządowej jednostce budżetowej



# Paragraf 4270 „Zakup usług remontowych” – zastosowania w praktyce

By poprawnie zaklasyfikować wydatek, należy przeprowadzić szczegółową analizę charakteru tego wydatku i określić przesłanki służące do jego zaszeregowania do konkretnego paragrafu. Zakup usług remontowych klasyfikuje się w paragrafie 4270, ale nie wszystkie wydatki, które na pierwszy rzut oka wiążemy z remontem, będzie można zaliczyć do tego paragrafu. Szczegóły znajdziesz w artykule.

Klasyfikacja budżetowa jest narzędziem, które ma za zadanie umożliwić dysponowaniem środkami budżetowymi zaewidencjonowanie określonych zdarzeń rozstrzygniętych co do zasady przepisami prawa materialnego. Podstawą zaklasyfikowania wydatku do odpowiedniego paragrafu klasyfikacji budżetowej jest **ustalenie rodzaju tego wydatku** oraz jego **podstawy prawnej**. Wydatki powinny być klasyfikowane w podziałkach najlepiej oddających charakter ewidencjonowanych środków. Należy zwrócić uwagę, że ostateczną decyzję o sposobie klasyfikowania wydatku według katalogu paragrafów, określających rodzaj wydatku, podejmuje kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełnią wiedzy o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego wydatku.

Dla potrzeb ustalenia właściwej klasyfikacji wydatków budżetowych podstawą jest zakres oraz charakter przedmiotu zamówienia.

## ZAPAMIĘTAJ

Każdorazowe zaklasyfikowanie wydatku wymaga przeprowadzenia szczegółowej analizy charakteru tego wydatku i określenia przesłanek służących jego zaklasyfikowaniu do konkretnego paragrafu.

## Remont – zastosowanie paragrafu 4270

Przez **remont** obiektu budowlanego rozumie się wykonanie robót budowlanych polegających na odtwarzaniu (przywracaniu) pierwotnego stanu (technicznego i użytkowego) wykraczających poza zakres konserwacji, niepowodujących jednak zmian w użytkowaniu, przeznaczeniu i konstrukcji tego obiektu. Remont obiektu budowlanego ma na celu doprowadzenie elementów istniejącego obiektu budowlanego, zużytych w czasie użytkowania tego obiektu, do odpowiedniego stanu technicznego, zgodnie z dotychczasowym przeznaczeniem lub wymianę tych elementów na inne w celu przywrócenia warunków użytkowania tego obiektu. Jak wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, **paragraf 4270 „Zakup usług remontowych”** obejmuje wydatki na zakup usług remontowych (z wyjątkiem wydatków na zakup usług świadczonych przez osoby fizyczne, objętych paragrafami: 401 do 403, 405, 406, 408 do 410, 417 i 434), w szczególności:

- usługi obce o charakterze przemysłowym, polegające głównie na przywracaniu wartości użytkowej wyrobów przemysłowych, między innymi usługi konserwacyjne i naprawcze wyrobów przemysłowych, np. maszyn, środków transportu, urządzeń, sprzętu;
  - usługi budowlano-montażowe, w zakresie remontów i konserwacji pomieszczeń i budynków, a także koszty zleconego opracowania dokumentacji oraz założeń projektowych;
  - usługi w zakresie remontów dróg;
  - usuwanie awarii
- niezaliczane do wydatków majątkowych.

**W paragrafie 4270 powinny być ujmowane m.in.:**

- konserwacja urządzeń i instalacji, np. konserwacja kserokopiarki;
- naprawy np. kserokopiarki, komputerów, mebli, samochodu;
- malowanie sal lekcyjnych lub biur;
- wymiana drzwi zewnętrznych lub wewnętrznych;
- bieżące remonty dróg, np. łatanie dziur;
- remonty różnego rodzaju urządzeń, sprzętu biurowego, informatycznego

lub innego wyposażenia, które mają na celu przywrócenie ich pierwotnej wartości użytkowej, wraz z materiałami użytymi do remontu, kosztami dojazdów, które są realizowane w ramach tego samego zlecenia;

- remonty pomieszczeń łącznie z materiałami użytymi do remontu, kosztami dojazdów, które są realizowane w ramach tego samego zlecenia;
- naprawy hydrauliczne;
- remont instalacji kanalizacyjnej;
- naprawa sprzętu AGD;
- konserwacja i naprawa sprzętu informatycznego, przeciwpożarowego, biurowego, windy;
- konserwacja i remont sprzętu (kserokopiarki, drukarki, kosiarki);
- usuwanie awarii, np. awaryjny remont instalacji elektrycznej.

## ZAPAMIĘTAJ

Podstawową różnicą między remontem a inwestycją jest to, że remont zmierza do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych, a inwestycja – do rozszerzenia w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji

### PRZYKŁAD 1

#### Założenia:

Przedszkole w sierpniu 2021 roku otrzymało fakturę za remont na kwotę 9.600 zł. Na fakturze widnieje zapis – malowanie sal lekcyjnych.

Opis operacji	Konto		Klasyfikacja budżetowa
	Wn	Ma	
1. Zaangażowanie umowy na remont pomieszczeń – sal lekcyjnych		998	4270
2. Faktura za malowanie sal lekcyjnych	402	201	4270
3. WB- Zapłat fa dot. poz. 1	201	130	4270

Źródło: opracowanie własne.

lub modernizacji istotnych zmian cech użytkowych środka trwałego.

Na stronie 44 przedstawiono przykłady ewidencji księgowej wydatków na zakup usług remontowych – zob. przykład 1.

Uwzględniając różne okoliczności organizacyjne jednostek, jak i możliwości finansowe określane w corocznych planach finansowych jednostek, często w praktyce występują sytuacje, w których jednostki w jednym roku kupują materiały, natomiast w roku następnym zlecają prace, do których mają być wykorzystane

uprzednio zakupione materiały – zob. przykład 2 i 3.

## ZASTOSUJ

Podstawę klasyfikacji wydatku do odpowiedniej podziałki klasyfikacji budżetowej stanowi umowa zawarta między jednostką a kontrahentem, a w przypadku jej braku – treść faktury.

### Dane na fakturze a poprawna klasyfikacja wydatków

Wyszczególnienie zawarte na fakturze lub specyfikacji załączonej do faktury nie

## PRZYKŁAD 2

### Założenia:

Jednostka budżetowa (szkoła) w grudniu 2020 roku zakupiła farby do malowania sal lekcyjnych. W lipcu 2021 roku firma remontowa pomalowała sale lekcyjne i wystawiła fakturę za remont na kwotę 5.600 zł. Na fakturze widnieje zapis : usługa remontowa.

Na remont będzie się składać zakup materiałów (farby) oraz usługa – zwana robocizną (malowanie sal). Oba te wydatki będą sfinansowane z planu wydatków bieżących jednostki:

- zakup materiałów i wyposażenia w ramach planu wydatków w § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”;
- robocizna z § 427 „Zakup usług remontowych”.

Opis operacji	Konto		Klasyfikacja budżetowa
	Wn	Ma	
2020 rok			
1. Faktura za materiały	401	201 998	4210
2. WB – zapłata fa poz. 1	201	130	4210
2021 rok			
1. Zaangażowanie umowy na remont pomiesz- czeń – malowanie		998	4270
2. Fa za malowanie	402	201	4270
3. Zapłata fa poz. 2	201	130	4270

Źródło: opracowanie własne.

### PRZYKŁAD 3

#### Założenia:

Zespół szkół zlecił wyspecjalizowanej firmie naprawę i konserwację kserokopiarki. Na fakturze rozpisano:

- naprawa kserokopiarki,
- materiały,
- dojazd.

Opis operacji	Konto		Klasyfikacja budżetowa
	Wn	Ma	
1. Fa za naprawę kserokopiarki	402	998	4270
2. Zaangażowanie umowy na naprawę kserokopiarki		998	4270
3. WB – Zapłata fa dot. poz. 1	201	130	4270

Źródło: opracowanie własne.

Naprawa kserokopiarki stanowi usługę remontową, nie zaś odrębnie dostawę materiałów oraz usługę polegającą na wymianie materiałów i naprawie. To zlecenie należy traktować jako zakup usługi remontowej. Jednostka nie nabyła osobno materiałów wyszczególnionych w fakturze. Poniesiony wydatek całościowo powinien być zaklasyfikowany do paragrafu 4270 „Zakup usług remontowych”, zgodnie z zawartą umową.

stanowi podstawy do zaklasyfikowania wydatku do odpowiedniego paragrafu klasyfikacji budżetowej. Dane wskazane na fakturze, zawierające takie elementy jak np.: koszt dojazdu, zakupu materiałów, fazy technologiczne remontu (naprawy), stanowią jedynie informację dodatkową dla zamawiającego usługę. Przy klasyfikowaniu wydatków należy zwrócić uwagę na to, co zlecamy firmie i jaki charakter ma dana usługa.

#### ZAPAMIĘTAJ

Wydatki ponoszone przez jednostkę na naprawę i konserwację (np. komputery, kserokopiarki, drukarki, itp.) klasyfikowane są w paragrafie 4270 „Zakup usług remontowych”, natomiast wydatki związane z przeglądami (np. budynku, sprzętu, gaśnic, samochodu itp.)

powinny być klasyfikowane w paragrafie 4300 „Zakup usług pozostałych”.

#### Przegląd – zastosowanie paragrafu 4300

**Przegląd** stanowi jedynie kontrolę sprawności technicznej, nie polega na przywróceniu wartości użytkowej urządzenia (lub budynku). Usługa przeglądu powinna być klasyfikowana w paragrafie 4300 „Zakup usług pozostałych”. Jeżeli poza czynnością polegającą na przeglądzie technicznym dokonano również innych czynności, np. wymiany jakiejś części bądź naprawy, to wydatki te wskazane jest ująć w całości w paragrafie 4270 „Zakup usług remontowych”.

Zgodnie z rozporządzeniem, paragraf 4300 „Zakup usług pozostałych” obejmuje wydatki na zakup usług (z wyjątkiem: usług świadczonych przez osoby fizyczne, objętych paragrafami: 401 do 403, 405, 406, 408 do 410–417, oraz usług wymienionych w paragrafach: 426 do 429, 432 do 440, 461 do 463 i 470), a w szczególności m.in.:

- montaż klimatyzatora o wartości poniżej 10.000 zł;
- przeglądy np. kotłowni;
- czyszczenie instalacji;
- serwis techniczny kotłów;
- przeglądy techniczne środków transportu, instalacji;
- przeglądy budynków;
- przegląd gaśnic i hydrantów.

## ZASTOSUJ

Jeżeli w efekcie przeprowadzonej kontroli stanu technicznego jednostka otrzyma ekspertyzę, analizę bądź opinię, właściwym paragrafem dla takiego wydatku będzie paragraf 4390 „Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii”, który obejmuje wydatki na usługi świadczone na rzecz jednostki przez przedsiębiorcę, z wyłączeniem ekspertyz, analiz, opinii i innych materiałów sporządzanych i opłacanych w ramach realizowanych przez jednostkę remontów i inwestycji – zob. przykład 4.

Wydatki związane z przeglądem gaśnic stanowią jedynie kontrolę sprawności technicznej urządzeń służących ochronie przeciwpożarowej. Sam przegląd (w tym przypadku gaśnic) nie polega na przywróceniu wartości użytkowej, dlatego usługa taka jest klasyfikowana w paragrafie 4300 „Zakup usług pozostałych”. W sytuacji, gdyby poza przeglądem gaśnic dokonano innych czynności np. naprawy lub konserwacji albo wymiany proszku, wówczas wydatki takie w całości należałoby ująć w paragrafie 4270 „Zakup usług remontowych”, o czym była mowa powyżej.

## PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 217).
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 305).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych

## PRZYKŁAD 4

### Założenia:

Jednostka budżetowa zleciła firmie wykonanie przeglądu gaśnic.

Opis operacji	Konto		Klasyfikacja budżetowa
	Wn	Ma	
1. Fa za przegląd gaśnic	402	998	4300
2. Zaangażowanie		998	4300
3. WB- Zapłat fa dot. poz. 1	201	130	4300

Źródło: opracowanie własne.

funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 342).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegóło-

wej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 ze zm.).

*Marta Banach*  
ekonomistka, certyfikowana księgowa

## ZADANIA DO ZROBIENIA

1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	
9	
10	
11	



# Dotacja na pokrycie kosztów najmu sali do zajęć kształcenia specjalnego

**Pytanie:** Czy w niepublicznym przedszkolu i niepublicznej szkole podstawowej integracyjnej możliwe jest pokrycie z dotacji oświatowej otrzymanej na dziecko z niepełnosprawnością kosztów najmu lokalu, w tej części w jakiej dotyczy powierzchni sal przeznaczonych wyłącznie do realizacji kształcenia specjalnego, np. SI (dzieci bez niepełnosprawności nie korzystają z tych sal).

**Odpowiedź:** Przepisy ustawy o finansowaniu zadań oświatowych określają zasadę, zgodnie z którą wydatki na realizację zadań innych niż organizacja kształcenia specjalnego oraz organizacja zajęć rewalidacyjno-wychowawczych możliwe są do sfinansowania z dotacji na uczniów niepełnosprawnych w proporcji wyrażonej specjalnym wzorem.

Przeznaczenie dotacji oświatowej określił ustawodawca w przepisach ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Zgodnie z art. 35 ust. 1 tej ustawy:

- Dotacje, o których mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–31a i art. 32, są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań placówek wychowania przedszkolnego, szkół lub placówek w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym kształcenia specjalnego i profilaktyki społecznej.
- Dotacja, o której mowa w art. 16–21, art. 25, art. 26, art. 28–31a i art. 32, przekazana na uczniów i wychowanków, posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego, uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych oraz na uczniów oddziałów integracyjnych w szkołach może być wykorzystana wyłącznie na pokrycie wydatków związanych z realizacją zadań związanych z organizacją kształcenia specjalnego, o którym

mowa w art. 127 ust. 1 ustawy – Prawo oświatowe, oraz na organizację zajęć rewalidacyjno-wychowawczych, o których mowa w art. 36 ust. 17 ustawy – Prawo oświatowe (*art. 35 ust. 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych*).

Przykładowo z ww. dotacji można pokryć wynagrodzenie specjalisty, realizację zadań wynikających z realizacji zaleceń poradni psychologiczno-pedagogicznej, wydatki poniesione na zapewnienie warunków realizacji orzeczeń, w tym na zakup sprzętów służących do pracy z uczniami niepełnosprawnymi. Wydatkami na kształcenie specjalne w tym przypadku będą wydatki bezpośrednio związane z realizacją orzeczeń. Będą to zatem takie wydatki, które nie byłyby ponoszone, gdyby uczeń był pełnosprawny.

Katalog wydatków, jakie można pokryć ze środków przeznaczonych na kształcenie specjalne, nie jest zamknięty. Można wskazać przykładowe wydatki związane z realizacją zaleceń zawartych w orzeczeniu o potrzebie kształcenia specjalnego m.in. na:

- wynagrodzenie dodatkowej kardy wspierającej uczniów niepełnosprawnych,
- zajęcia rewalidacyjne,
- zajęcia z zakresu pomocy psychologiczno-pedagogicznej,

- pomoce dydaktyczne dla dzieci niepełnosprawnych,
- organizację wybranych zajęć indywidualnych,
- dostosowanie pomieszczeń do potrzeb dzieci niepełnosprawnych.

Oprócz wydatków, o których mowa wyżej, z dotacji na organizację kształcenia specjalnego oraz organizację zajęć rewalidacyjno-wychowawczych, dopuszczalne są także wydatki na realizację zadań innych, przy czym ich wysokość jest ograniczona prawem. Zgodnie z art. 35 ust. 5 pkt 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych na inne cele dotacja może zostać wydatkowana w wysokości wyrażonej wzorem:

$$W_{\text{INNE}} = W \times ((S_{\text{SI}} - S_{\text{SIN}}) + (S_{\text{ON}} - S_{\text{ONN}})) / S$$

**w którym poszczególne symbole oznaczają:**

$W_{\text{INNE}}$  – wydatki poniesione w danym roku budżetowym na realizację zadań innych niż określone w pkt 2 w tej szkole,

$W$  – wydatki, o których mowa w ust. 1, poniesione w danym roku budżetowym w tej szkole,

$S_{\text{SI}}$  – kwotę przewidzianą w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego na uczniów oddziałów specjalnych i oddziałów integracyjnych w tej szkole,

$S_{\text{SIN}}$  – kwotę przewidzianą w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego na uczniów posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego oddziałów specjalnych i oddziałów integracyjnych tej szkoły, w zakresie wynikającym z posiadania przez tych uczniów orzeczeń o potrzebie kształcenia specjalnego,

$S_{\text{ON}}$  – kwotę przewidzianą w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego na uczniów posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego oddziałów niebędących oddziałami specjalnymi albo oddziałami integracyjnymi i uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych w tej szkole,

$S_{\text{ONN}}$  – kwotę przewidzianą w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego na uczniów posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego oddziałów niebędących oddziałami specjalnymi albo oddziałami integracyjnymi i uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych w tej szkole, w zakresie wynikającym z posiadania przez tych uczniów oraz uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych orzeczeń o potrzebie kształcenia specjalnego lub orzeczeń o potrzebie zajęć rewalidacyjno-wychowawczych,

$S$  – kwotę części oświatowej subwencji ogólnej przewidzianą dla jednostki samorządu terytorialnego na uczniów i uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych w tej szkole.

Dokonując analizy ww. przepisów, wskazać należy, że jedynie ściśle określona część dotacji przekazanej na uczniów posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego, uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych oraz na uczniów oddziałów integracyjnych w szkołach może zostać wykorzystana na inne cele niż określone w art. 35 ust. 4 i ust. 5 pkt 2 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, np. na ogólne utrzymanie szkoły, w tym koszty najmu sal czy też wynagrodzenie pozostałych nauczycieli innych niż specjaliści pracujący z niepełnosprawnymi uczniami.

Zatem z przepisów ustawy o finansowaniu zadań oświatowych nie wynika prosta zasada proporcjonalnego rozliczania kosztów wspólnych w odniesieniu do ilości dzieci pełno i niepełnosprawnych. Istotne jest to, że dotację oświatową, przeznaczoną na organizację kształcenia dzieci niepełnosprawnych – tj. na pokrycie wydatków związanych z realizacją zadań związanych z organizacją kształcenia specjalnego oraz na organizację zajęć rewalidacyjno-wychowawczych, jedynie w części wyliczanej wzorem określonym w art. 35 ust. 5 pkt 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, przeznaczyć można na realizację innych zadań.

Innymi słowy, ogólne koszty funkcjonowania szkoły takie jak: czynsz, koszty dostawy energii (prąd, ciepło, woda), koszty administracyjne, koszty zajęć ogólnych, w tym wynagrodzenia personelu pedagogicznego i niepedagogicznego, spełniającego zadania w stosunku do całości szkoły, a także innych wynagrodzeń, mogą zostać także pokryte z dotacji na uczniów niepełnosprawnych. Jednakże wydatki

na realizację zadań innych niż określone w pkt 2, możliwe do sfinansowania z dotacji na uczniów niepełnosprawnych, wyrażone są specjalnym wzorem, określającym proporcję tych wydatków do całości dotacji na szkołę (art. 35 ust. 5 pkt 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych). Wzór ten określa proporcję możliwych wydatków poniesionych w danym roku w szkole, które można zaliczyć do wydatków na realizację zadań w odniesieniu do uczniów niepełnosprawnych.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 2029 ze zm.) – art. 35.
- Ustawa z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 1082) – art. 14 ust. 3 pkt 2, art. 127.

*Joanna Swadźba  
prawnik, wieloletni pracownik  
administracji rządowej i samorządowej,  
specjalista prawa oświatowego i socjalnego*

#### NOTATKI DYREKTORA

.....

.....

.....

.....

.....

# Ewidencja błędów księgowych ujawnionych przed i po dniu bilansowym

W polityce rachunkowości każdej jednostki oświatowej powinny być uregulowane zasady dokonywania korekt, sposób dokonywania dekretacji, którym jednostka będzie poprawiała błędne zapisy na kontach księgowych. Sprawdź, jak w praktyce korygować błędy w księgach.

Sposób poprawiania błędów w dowodach księgowych reguluje art. 22 uor. Dowody księgowe nie mogą być:

- wymazywane,
- przerabiane.

Jednostka sektora publicznego dowody własne może poprawić przez skreślenie błędnej treści lub kwoty (całej), zachowując czytelność dokonanych skreśleń, wpisaniem daty poprawki oraz złożeniem podpisu osoby upoważnionej.

## ■ ZASTOSUJ

Dowody księgowe własne, jeśli zostały zadekretowane i wprowadzone do ksiąg rachunkowych, można skorygować tylko poprzez wystawienie nowego dowodu korygującego ten błędnie wystawiony.

Dowód korygujący jest dowodem księgowym, musi mieć cechy określone w art. 21 uor. Taki dowód może być dopiero podstawą ujawnienia w księgach rachunkowych korekt wcześniejszych błędnych zapisów.

### Sposób dokonywania zapisów korygujących w księgach rachunkowych

Sposób prawidłowego dokonywania zapisów korygujących w jednostkach oświatowych nie został określony przez ministra finansów w przepisach szczegó-

lowych. Kierownik jednostki (dyrektor) w takim przypadku powinien posilkować się ustawą o rachunkowości, dotyczy to także korygowania błędów z lat ubiegłych.

## ■ ZASTOSUJ

Kierownik jednostki budżetowej, ustalając w polityce rachunkowości zasady dokonywania korekt błędnych zapisów z lat poprzednich, może wskazać art. 54 uor.

Korekty błędnego zapisu w księgach rachunkowych jednostka należąca do sektora finansów publicznych może dokonać tylko zgodnie z zapisem w art. 25 uor., z którego wynika. Stwierdzone błędy w zapisach poprawia się:

- przez **skreślenie** dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty; poprawki takie muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą nastąpić po zamknięciu miesiąca;
- przez **wprowadzenie** do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatkowymi albo tylko ujemnymi.

W przypadku ujawnienia błędów po zamknięciu miesiąca lub prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu kom-

putera jednostki sektora publicznego mogą poprawić błędny zapis tylko poprzez wprowadzenie do ksiąg dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi albo tylko ujemnymi.

### Ważna jest chwila wykrycia błędu

Jednostka powinna niezwłocznie po stwierdzeniu błędu dokonać zapisów korygujących. Sposób postępowania przez służby finansowo-księgowe jednostek budżetowych uzależniony jest od momentu ujawnienia, znalezienia błędnego zapisu na koncie księgowym. Błędy te mogą być stwierdzone:

- przed zamknięciem miesiąca;
- po zamknięciu miesiąca;
- po skończeniu roku budżetowego, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego;
- po zatwierdzeniu lub sporządzeniu sprawozdania finansowego.

### Błąd wykryty przed zamknięciem miesiąca (sposób ręczny)

Jednostki, które prowadzą swoje księgi rachunkowe w sposób tradycyjny, ujawniły błędny zapis na kontach księgowych i nie nastąpiło jeszcze zamknięcie miesiąca księgowego, w którym popełniono błąd, to korektę zapisu mogą **poprawić przez skreślenie** dotychczasowej treści zapisu i wpisanie nowej przez osobę upoważnioną, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu oraz podpisem osoby dokonującej korekty i umieszczeniem daty. Zapisy korygujące muszą być dokonane **jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych**, na kontach księgi głównej oraz na kontach ksiąg pomocniczych.

## ZASTOSUJ

W takim przypadku jednostka budżetowa jest zwolniona z obowiązku sporządzenia dowodu uzasadniającego dokonanie korekty.

### Błąd po zamknięciu miesiąca lub prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera

Jednostki prowadzące swoje księgi przy „użyciu komputera” każdy wykryty błąd korygują w sposób określony dla ujawnienia błędów po zamknięciu miesiąca księgowego. Błąd ten poprawiany jest **za pomocą storna** – zapisu księgowego, który anuluje błędną operację księgową.

Jednostki sektora publicznego mają do wyboru dwa rodzaje **storna**:

- 1) **czerwone** – polega na dokonaniu zapisu na tych samych kontach co zapis korygowany, po tych samych stronach tych kont i w tej samej wartości, ale ze znakiem minus; storno czerwone powoduje anulowanie błędnego zapisu oraz usuwa jego wpływ na obroty na kontach,
- 2) **czarne** – polega na dokonaniu zapisu na tych samych kontach co zapis korygowany, w tej samej kwocie, lecz po stronach przeciwnych do stron zapisu korygowanego; storno czarne eliminuje wpływ błędnej operacji na bilans obu kont, powoduje jednak zwiększenie ich obrotów w stosunku do sytuacji, gdyby taki zapis nie był wprowadzony.

## ZAPAMIĘTAJ

Taki sposób korekt nie powoduje zniekształcenia obrazu wprowadzonych wcześniej zdarzeń, nie zawyża obrotów na kontach, dostarczając mylnych informacji o przebiegu operacji gospodarczych. Na kontach księgowych jest zachowana zasada czystości obrotów.

## PRZYKŁAD 1

### Zastosowanie storna czerwonego

Zespół szkół przyjmuje do kasy należności za wyżywienie podczas pobytu dziecka. Jednostka ma utworzony rachunek dochodów własnych. Księgi rachunkowe prowadzi przy użyciu programu komputerowego. Dnia 30 czerwca przyjmuje do kasy wpłatę w wysokości 56 zł, odprowadza na rachunek dochodów i pobiera do kasy zgodnie zapisami w instrukcji kasowej, ale kwotę 65 zł. Błąd ten pracownik jednostki w raporcie kasowym ujawnia podczas uzgodnień przy sporządzaniu sprawozdania budżetowego za czerwiec, tj. 5 lipca.

Wewnętrznym dowodem księgowym stanowiącym podstawę księgowania jest dowód **polecenie księgowania „PK”**. Jednostka budżetowa wszelkie ujawnione błędy (zapisy korygujące błędne zapisy księgowe) powinna dokonywać na podstawie dowodu PK art. 20 ust. 3 pkt 2 uor. W treści tego dokumentu należy podać:

- rodzaj operacji;
- informację o poprawianym błędzie księgowym, zapisie na kontach.

### Dekretacja

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konto	
			Wn	Ma
1	KP – Błędny zapis 30 czerwca br.	65	101	132
2	PK – Storno czerwone – zapis ujemny	-65	101	132
3	PK – zapis prawidłowy	56	101	132

### Księgowania:

101 Kasa/dochody własne			132 Rachunek dochodów samorządowych jednostek budżetowych		
1)	65			65	(1
2)	-65			-65	(2
	0	0		0	
3)	56			56	(3
		56 sk		sk 56	

### Objaśnienia:

**KP** – błędny zapis – przyjęcie gotówki

**PK** – storno czerwone, anulowanie błędnego zapisu po tych samych stronach konta

**PK** – zapis prawidłowy



## PRZYKŁAD 2

### Zastosowanie storna czarnego

Przedszkole, zgodnie z zarządzeniem wydanym przez kierownika jednostki, dokonuje uzgodnień składników majątkowych co dwa miesiące.

Podczas uzgodnień na 30.06 pracownik ujawnił program antywirusowy, którego wartość wynosiła 760 zł. Jednostka ewidencjonuje koszty wyłącznie na kontach zespołu 4. Pracownik prowadzący ewidencję ilościowo-wartościową w jednostce 5 lipca ustalił, że:

- program został zakupiony w bieżącym roku, 10 marca;
- faktura za zakup została zaksięgowana w koszty działalności operacyjnej jednostki;
- nie została przyjęta na stan wartości niematerialnych i prawnych;
- nie został umorzony jednorazowo.

### Dekretacja

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konto	
			Wn	Ma
1	FA – zakup programu antywirusowego – zapis 10.03.	760	402	201
2	PK – Storno czarne zapis dodatni	760	201	402
3	PK – zapis prawidłowy	760	020	201
		760	401	071

### Księgowania:

402 Usługi obce				201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami				401 Zużycie materiałów i energii			
1)	760	<b>760</b>	(2	2)	<b>760</b>	760	(1	3)	760		
	760	760			760	760					
		<b>0 sk</b>			<b>sk 0</b>						
						760	(3				
071 Umorzenie PŚT <sup>1</sup>				020 WNiP							
i WNiP <sup>2</sup>											
		760	(3	3)	760						

<sup>1</sup> PŚT – Pozostałe środki trwałe

<sup>2</sup> WNiP – Wartości niematerialne i prawne

Objaśnienia:

**FA** – zakup programu antywirusowego 10 marca, błędna identyfikacja zdarzenia, pracownik dekretujący potraktował to jak:

**PK** – storno czarne, anulowanie błędnego zapisu po przeciwnych stronach.

**PK** – zapis prawidłowy

**Wybierając storno czarne** do usunięcia błędów powstałych w księgach rachunkowych, kierownik jednostki w zasadach powinien wprowadzić ujemny zapis techniczny, aby nie zawyżyć obrotów na kontach korygowanych. Dokonując korekty, powinno się dodatkowo wprowadzić zapis techniczny na tych kontach. Zapisu technicznego powoduje, że obroty na kontach nie zostaną zawyżone.

Zapis techniczny polega na ewidencji po obu stronach tego samego konta takich samych kwot, lecz ze znakiem minus. Powinien być stosowany w przypadku korygowania kont wynikowych.

## ■ ZASTOSUJ

Ujemny zapis techniczny na kontach stosowany jest w celu zachowania czystości obrotów na kontach korygowanych. Dzięki niemu dokonana korekta powoduje, że obroty na kontach nie dostarczają błędnych informacji o operacjach gospodarczych jednostki budżetowej.

### Techniczny zapis na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”

Zgodnie z opisem konta 130 „Rachunek bieżący jednostki” określonym w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej jednostki prowadzi na nim ewidencję stanu środków pieniężnych na rachun-

ku bankowym z tytułu wydatków i dochodów budżetowych objętych planem finansowym.

Na koncie tym oprócz zasady zachowania pełnej zgodności zapisów pomiędzy jednostką a bankiem jednostki budżetowej obowiązuje również zasada zachowania czystości obrotów – **według której do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat oraz innych korekt wprowadza się dodatkowy techniczny zapis ujemny.**

Dokonuje się go po obu stronach tego konta. Zapis ten koryguje obroty wpływów i wypływów z rachunku bankowego do faktycznie wykonanych dochodów i wydatków jednostki budżetowej, nie wpływając na wielkość salda tego konta.

Brak zapisu technicznego na koncie „130” doprowadzałby do sfalszowania danych w sprawozdania budżetowych na temat faktycznie (kasowego) wykonanych dochodów i wydatków jednostki sektora finansów publicznych.

Sposób dokonania korekty błędnego zapisu w księgach jednostki budżetowej uzależniony jest od dwóch czynników:

- 1) momentu powstania oraz ujawnienia błędu przez jednostkę sektora publicznego;
- 2) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych w jednostce.

Te czynniki określają sposób zapisów, konta księgowe, na których kierownik jednostki budżetowej powinien wprowadzić dowód wewnętrzny PK.

### Błędy wykryte po zakończeniu roku budżetowego, w którym powstały

Korygowanie błędnych zapisów księgowych wykrytych po zakończeniu roku budżetowego, w którym powstały (poprzednie lata), nie zostało uregulowane w przepisach szczegółowych dla jednostek należących do sektora finansów publicznych.

W praktyce sposób księgowania uzależniony jest od **istotności kwoty korekty** oraz od zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Poziom istotności dla skutków błędów każda jednostka ustala we własnym zakresie. Przy ustalaniu istotności kierownik może posilkować się metodami stosowanymi przez biegłych rewidentów przy badaniu sprawozdań finansowych, zgodnie z którymi za błąd nieistotny można uznać taki, który nie spowoduje zmiany wyniku finansowego do 5%.

Ustalając **poziom istotności** dla popełnianych błędów kierownik jednostki sektora publicznego może również przyjąć poniższe kryteria:

- 0,5%–1% sumy bilansowej lub
- 5%–10% wyniku działalności gospodarczej brutto, lub
- 1%–2% kapitałów własnych, lub
- 0,1%–1% przychodów ze sprzedaży.

### ZASTOSUJ

Poziom istotności oraz sposób jego określenia powinny stanowić element zasad rachunkowości jednostki budżetowej.

### Błąd istotny

Ujawniony błąd jest istotny, jeśli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 uor., tj. sprawozdanie nie przedstawia rzetelnie i jasno sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, wówczas kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych” (art. 54 ust. 3 uor.).

### Błąd nieistotny

Jeśli ujawniony po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego błąd nie jest istotny z punktu widzenia jednostki, skutki jego korekty należy ująć zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 uor. W sytuacji, gdy wykryty błąd popełniono w latach ubiegłych i dotyczy on podstawowej działalności operacyjnej jednostki, skutkami korekty tego błędu obciąża się lub uznaje pozostałe koszty lub przychody operacyjne.

Korekty błędów nie należy ujmować na kontach zespołu 4 i 5. W księgach rachunkowych jednostki błąd taki, ujmowany jest w przypadku korekty:

- 1) Zwiększającej przychody:
  - Wn różne konta – w zależności od przyczyny błędu,
  - Ma konto 760 Pozostałe przychody operacyjne
- 2) Zwiększającej koszty:
  - Wn konto 761 Pozostałe koszty operacyjne

- Ma różne konta – w zależności od przyczyny błędu.

W przypadku zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, ale nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to kierownik jednostki powinien wyjaśnienie takie zamieścić w informacji dodatkowej.

## ZAPAMIĘTAJ

W zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych kierownicy jednostek należących do sektora publicznego nie mogą już dokonywać żadnych zmian. Zmiany w sprawozdaniach finansowych mogą być wprowadzone tylko przed zatwierdzeniem przez organ zatwierdzający.

Jednostki należące do sektora finansów publicznych **nieposiadające osobowości prawnej** nie mają obowiązku zatwierdzania sprawozdania finansowego. Sporządzone sprawozdanie finansowe przekazują w terminie 3 miesięcy po dniu bilansowym. Nie podlegają one badaniu przez biegłego rewidenta, jednostki budżetowe mogą dokonywać korekt błędnych zapisów dotyczących roku obrotowego tylko w księgach roku, w którym zostały ujawnione.

Kierownik jednostki w zasadach może przyjąć sposób korekty błędu istotnego godnie z art. 54 uor lub odnieść taki błąd od razu na fundusz jednostki budżetowej za pomocą konta 800 „Fundusz jednostki”.

## Błąd istotny w jednostce budżetowej niemającej osobowości prawnej

### PRZYKŁAD 3

W jednostce budżetowej niemającej osobowości prawnej podczas rozliczenia wyników inwentaryzacyjnych na 31.12.2020 roku, przewodniczący komisji 10 stycznia stwierdził, że osoba odpowiedzialna za przyjęcie środków trwałych, po sporządzeniu dokumentu OT w czerwcu 2019 roku nie przekazał go do sekcji finansowo-księgowej. W konsekwencji środek trwały o wartości 65.000 zł. nie został wprowadzony.

Kierownik jednostki budżetowej w zasadach określił, że jednostka ujawnione błędy koryguje, odnosząc je za pomocą konta 800 „Fundusz jednostki”.

### Dekretacja

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konto	
			Wn	Ma
1	OT – Przyjęcie środka trwałego	65.000	011	800
2	PK – Zaksięgowanie umorzenia za 2019 rok	9.750	800	070
3	PK – Zaksięgowanie umorzenia za 2020 rok	19.500	400	070

### Księgowania:

011 Środki trwałe	800 Fundusz jednostki
1) 65.000	2) 9.750   65.000 (1

400 Amortyzacja	070 Umorzenie ŚT i WNiP
3) 19.500	9.750 (2)
	19.500 (3)

Objaśnienia:

**OT** – przyjęcie środka trwałego do ewidencja

**PK** – zaksięgowanie umorzenia za 2019 rok (6 miesięcy)

**PK** – zaksięgowanie umorzenia za rok 2020

## Błąd nieistotny jednostka niemająca osobowości prawnej

### PRZYKŁAD 4

Podczas kontroli ZUS w 2021 roku w szkole (samorządowa jednostka budżetowa) dotyczącej 3 ostatnich lat, w wyniku której należy oskładać wydane pracownikom w 2019 roku bony towarowe z ZFŚS, kilku pracowników już nie pracuje. Kierownik, dokonując rozdziału, nie zachował kryterium dochodowego (bez różnicowania ich wysokości), nie miał prawa do skorzystania ze zwolnienia. Nie ma w tym zakresie wyjątków i nawet zapisy w regulaminie ZFŚS nie mogą tego zmienić. Kierownik szkoły uznał błąd za nieistotny, który należy zaewidencjonować zgodnie z art. 4 ust. 1 uor jako zdarzenia gospodarcze bieżącego okresu zgodnie z ich treścią ekonomiczną. **Korekta składek ZUS** jednostka powinna ująć:

- Wn konto 405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
- Ma konto 229 Pozostałe rozrachunki publiczno-prawne.

### PRZYKŁAD 5

Szkoła realizowała inwestycję współfinansowaną ze środków unijnych w 2020 roku. Środek trwały został wprowadzony w maju 2021 roku do ewidencji OT. Kontrola wykazała, że jednostka miała prawo odliczyć VAT. Korekty podatku naliczonego VAT sporządza w lipcu 2021 roku, a zwrot VAT otrzymuje w wrześniu 2021 w związku z tym należy dokonać zmniejszenia wartości początkowej środka trwałego o podatek naliczony. Kierownik jednostki w zasadach określił, że błędy odnosi na fundusz jednostki.

### ZAPAMIĘTAJ

Wartość podatku VAT związanego z zakupem lub budową środka trwałego w części, która nie podlega odliczeniu, zwiększa wartość początkową tego środka trwałego.

Środki unijne niepodlegające zwrotowi samorządowe jednostki budżetowe księgują jak środki budżetowe. Środki te przekazywane są do jednostki budżetowej za pośrednictwem rachunku budżetu i są wykazywane na kontach służących ewidencji innych środków pozyskanych przez jednostkę na realizację wydatków, przy zastosowaniu odpowiedniej klasyfikacji budżetowej.

## Korekta salda na koncie

### PRZYKŁAD 6

Szkoła dokonując uzgodnień na 31.03 br., stwierdziła, że na koncie 080 pozostało saldo Ma o wartości 5,00 zł. Rozliczając zadanie inwestycyjne, podczas ustalania wartości początkowej środka trwałego pracownik pomylił cyfrę 7 z 2. Saldo to dotyczy 2018 roku.

Jeśli środek trwały nie został zamortyzowany, to należy go skorygować zapisem:

- Wn konto 080 inwestycje (środki trwałe w budowie)
- Ma konto 011 środki trwałe kwota.

Jeśli środek trwały został już w pełni zamortyzowany błąd, jednostka powinna przeksięgować na kotno przychodów operacyjnych zapisem:

- Wn konto 080 – inwestycje (środki trwałe w budowie)
- Ma konto 760 – pozostałe przychody operacyjne.

## Błędy w jednostce niemającej osobowości prawnej

### PRZYKŁAD 7

Księgowy obsługujący SOSW w grudniu br. błędnie odczytał i zaksięgował kwotę znajdującą się na fakturze. Jednostka zadekretowała i zaksięgowała na kontach:

Wn 401 – 2000 zł / Ma 201 – 2000 zł.

Należało zaksięgować kwotę 1.500 zł. W grudniu na podstawie faktury jednostka sporządziła prawidłowy przelew, ujmując go zapisem Wn 201 – 1000 zł / Ma 130 – 1000 zł. Na koncie 201 widnieje saldo w wysokości 1000 zł. Zgodnie z zasadami jednostka używa storna czarnego.

### Dekretacja

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konto	
			Wn	Ma
1a	WB – zapłata za usługę zgodnie z fakturą	1.000	201	130
1b	PK – Korekta należności nieprawidłowo zaksięgowanej	1.000	201	401
1c	PK – prawidłowe księgowanie	19.500	401	201



## Księgowania:

201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami			401 Zużycie materiałów i energii		130 Rachunek bieżący jednostki	
<b>błędny zapis 2.000</b>			<b>2.000</b>	2.000 (1b)		1.000 (1a)
1a)	1.000		1c)	1.000		
sk	1.000					
1b)	2.000	1.000 (1c)				
	3.000	3.000				

## Objaśnienia:

- Jednostka ujawniła błąd przed sporządzeniem sprawozdania:
  - zapłata za usługę zgodnie z fakturą;
  - korekta należności zapłaconej w niewłaściwej kwocie storno czarnej;
  - księgowanie prawidłowej kwoty z faktury.
- Jednostka błąd ujawniła po sporządzeniu i przekazaniu sprawozdaniu jednostce nadrzędnej:
  - Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”;
  - Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

## Błąd nieistotny w jednostce niemającej osobowości prawnej

### PRZYKŁAD 8

Księgowa CUW prowadziła księgi rachunkowe kilku jednostek. Jednostka budżetowa zakupiła żywność do prowadzonej przez siebie stołówki szkolnej. Otrzymała fakturę, którą zapłaciła w grudniu br. Okazało się jednak, że były to towary innej jednostki obsługiwanej również przez księgową. Sprzedawca towarów zwrócił jednostce budżetowej zapłaconą kwotę również w grudniu na konto, a następnie został dokonany przelew już z konta jednostki, która zamówiła towary.

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, dla zwrotów wydatków zgodnie z przepisami art. 212 ust. 1 pkt 10 uofp, określił zasady określone dla państwowych jednostek budżetowych.

Ewidencja w jednostce, z której dokonano niewłaściwego przelewu.

- Zapłata za kupione artykuły spożywcze z nieprawidłowego konta
  - Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
  - Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.
- Zwrot przez sprzedającego kwoty za zakupione towary
  - Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki”
  - Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

- Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” – zapis techniczny
  - Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” – zapis techniczny
3. Zapłata za towar z prawidłowego konta
    - Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
    - Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.
  4. Rozliczenie zakupionych towarów na cele stołówki szkolnej (właściwej jednostki):
    - Wn 300 „Rozliczenie zakupu”
    - Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.
  5. Przekazanie materiałów do magazynu (właściwej jednostki):
    - Wn 310 „Materiały”
    - Ma 300 „Rozliczenie zakupu”.

### PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 217).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Finansów z 13 września 2017 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 2020 r. poz. 342).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2019 r. poz. 1718).

*Barbara Jarosz  
główna księgowa  
w samorządowej jednostce budżetowej*

## PODSUMOWANIE TEMATU

---

---

---

---

---

---

---

---

Kierownik grupy wydawniczej: **Agata Jastrzębska**

Wydawca: **Paulina Stanek**

Redaktor: **Agnieszka Stebelska**

ISBN 978-83-8276-051-4

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2021

Skład i łamanie:

Raster studio

**Wiedza i Praktyka sp. z o.o.**

ul Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Niniejszy e-book chroniony jest prawem autorskim.

Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Zaproponowane w niniejszym poradniku wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych.

W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w poradniku wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

***PortalOswiatowy.pl***

ISBN 978-83-8276-051-4  
1BA0188