

# Finansowe przymiarki na koniec roku

**Koniec roku kalendarzowego to nie tylko przygotowania do świąt Bożego Narodzenia i sylwestra, ale przede wszystkim koniec wielu spraw finansowych. A jak koniec, to i zarazem początek (zgodnie z zasadą „umarł król, niech żyje król”). Rok 2024 przyniósł wiele zmian w systemie edukacji. Przede wszystkim nastąpiły zmiany polityczne, począwszy oczywiście od sejmu i rządu, poprzez Ministerstwo Edukacji Narodowej, a kończąc na kuratoriach oświaty, w których odwołani zostali wszyscy poprzedni kuratorzy.**

---

## Robert Kamionowski

Radca prawny w Kancelarii Peter Nielsen & Partners, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w prawie oświatowym, administracyjnym, cywilnym i prawie pracy. Autor licznych artykułów, publikacji i komentarzy w mediach.

## PODSUMOWANIE ROKU 2024

Zmiany nastąpiły także w finansach, chociaż nie wszędzie i nie zawsze tam, gdzie tych zmian byśmy oczekiwali.

Najbardziej istotną kwestią, także z finansowego punktu widzenia, była znacząca podwyżka wynagrodzeń nauczycieli w publicznej oświacie. Te podwyżki, wprawdzie obowiązujące w samorządowych szkołach i przedszkolach, w sposób pośredni i bezpośredni wpłynęły także na finanse oświaty niesamorządowej. Przede wszystkim podwyższenie wynagrodzeń z Karty Nauczyciela spowodowało znaczną presję płacową ze strony nauczycieli zatrudnionych w placówkach, w których nie obowiązują przepisy płacowe KN. I podobnie – znaczące podwyżki kwot minimalnego wynagrodzenia przyczyniły się do podnoszenia wynagrodzeń dla pracowników niepedagogicznych. Zwiększone budżety funduszu płac w placówkach niepublicznych powodowały często „ból głowy” ich organów prowadzących, gdy za podwyżkami wynagrodzeń nie szły w parze podwyżki dotacji.

I właśnie drugim elementem, na który oddziaływały zwiększone wynagrodzenia nauczycieli, były dotacje oświatowe dla jednostek niepublicznych i publicznych prowadzonych przez inne osoby niż JST. Zwiększone budżety wynagrodzeń w placówkach samorządowych zostały kompensowane (choć oczywiście nie w pełni) zwiększoną subwencją oświatową dla samorządów. A przecież wiele rodzajów dotacji, chociażby na uczniów wszystkich szkół i na uczniów z niepełnosprawnościami, jest wprost

opartych na kwotach przewidzianych w metryczkach subwencji oświatowej. Drugim zaś elementem wpływającym na zwiększenie dotacji (przynajmniej w ujęciu matematycznym, bo w praktyce różnie z tym było), w tym wypadku dla przedszkoli niesamorządowych, były zwiększone wydatki na prowadzenie przedszkoli gminnych, właśnie z powodu podwyżek płac nauczycielskich.

Można jednak generalnie powiedzieć, że statystycznie rok 2024 przyniósł zwiększenie kwot dotacji dla jednostek oświaty niesamorządowej – czy to poprzez zmianę subwencji, czy zwiększenie podstawowej kwoty dotacji dla przedszkoli.

## JAK BĘDZIE ZATEM WYGLĄDAŁ ROK 2025?

Na początek o wynagrodzeniach. Wydane rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2024 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2025 r. (Dz. U. z 2024 r., poz. 1362) przewiduje, że od 1 stycznia 2025 r. minimalne wynagrodzenie za pracę będzie wynosiło 4666 zł brutto, a minimalna stawka godzinowa dla określonych umów cywilnoprawnych – 30,50 zł. W porównaniu do obecnie obowiązującej płacy minimalnej wzrost wyniesie 366 zł, zaś dla stawki godzinowej – wzrost o 2,40 zł. Nie przewiduje się zmiany wysokości minimalnego wynagrodzenia w trakcie 2025 r.

Jednocześnie w planowanym budżecie na 2025 r. przewiduje się od 1 stycznia 2025 r. podwyżki dla nauczycieli o 5%. Tak naprawdę, gdy nauczyciele otrzymają 5% podwyżki, to przy wzroście płacy minimalnej relacja wynagrodzeń nauczycieli względem płacy minimalnej niestety znowu się pogorszy.

Takie podwyżki mogą przełożyć się na znacznie mniejszy wzrost subwencji oświatowej na rok 2025, niż było to w roku obecnym. Pamiętać bowiem trzeba, że „nie samym wynagrodzeniem” nauczycieli żyje subwencja, więc wzrost

wynagrodzeń o 5% może przełożyć się na znacznie mniejszy wzrost subwencji.

Zwiększenie wynagrodzeń nauczycieli przełoży się natomiast na pewien wzrost limitów wynagrodzeń dla pracowników zatrudnionych w placówkach niesamorządowych, gdyż zgodnie z art. 35 ust. 1 obowiązują limity 150% i 250% średniego wynagrodzenia nauczyciela dyplomowanego. Wzrost tych wynagrodzeń o zakładane 5% przełoży się na kilkuprocentowe (matematycznie powinno to być 7,5% oraz 12,5%) zwiększenie kwot limitów.

Jednak rząd planuje pewną rewolucję w finansowaniu oświaty. Zniknąć ma bowiem znana od lat, jeśli nie od dekad, subwencja oświatowa. Jedną ze zmian w planowanej nowelizacji ustawy o dochodach samorządów ma bowiem dotyczyć finansowania oświaty. To oznacza, że prawdopodobnie już od 2025 r. zniesiona zostanie dotychczasowa subwencja oświatowa.

Taka zmiana wymaga także znaczących zmian i nowelizacji ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, ponieważ w wielu przepisach odnosi się ona do kwot dotacji „przewidzianej na takiego ucznia w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego” czy ogólnie subwencji oświatowej. Wniesiony do Sejmu projekt ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przewiduje właśnie szereg zmian w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych.

Zgodnie z proponowanym rozwiązaniem minister właściwy do spraw oświaty i wychowania ustala potrzeby oświatowe jednostek samorządu terytorialnego, dokonując podziału łącznej kwoty potrzeb oświatowych między poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, biorąc pod uwagę zakres realizowanych przez te jednostki zadań oświatowych.

Potwierdza to opublikowany już projekt rozporządzenia MEN na rok 2025. Zamiast znanego nam tytułu „w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku ...” (ostatnio 2024), ma to być rozporządzenie w sprawie sposobu podziału łącznej kwoty potrzeb oświatowych jednostek samorządu terytorialnego w roku 2025.

Przeczytałem ten projekt. Jakże można z niego wysnuć wnioski? Otóż w zasadzie, poza tytułem, niewiele się zmieni. Nadal przepisy ustanawiają algorytm ustalający tym razem „Podział łącznej kwoty potrzeb oświatowych” (zamiast części oświatowej subwencji ogólnej). W zasadzie nawet wzory algorytmu pozostają takie same. Co więcej, pozostają doskonale nam znane wagi subwencyjne określające przeliczniki dla poszczególnych grup uczniów, niepełnosprawności czy innych zadań.

Czyli w zasadzie nowe, ale to, co ważne, pozostaje po staremu.

Są jednak nowe konkretne przepisy. Jeden z nich stanowić będzie, że zmiana wysokości potrzeb oświatowych po zakończeniu roku budżetowego nie zmienia wysokości kwoty dotacji, o której mowa w art. 15–21, art. 25, art. 26, art. 28–31 a i art. 32 ustawy z dnia 27 października 2017 r.

o finansowaniu zadań oświatowych. Tym samym nie będzie żadnych korekt dotacji dla placówek niepublicznych, nawet gdy zmieniona zostanie subwencja dla samorządów.

Czy wobec tego można liczyć na zwiększenie kwot (jakkolwiek to nazwiemy) subwencji na zaspokojenie potrzeb oświatowych? Na takie znaczne podniesienie liczą samorządy. Jeśli to nastąpi, będzie miało skutek także dla oświaty niesamorządowej.

## **JAK DOBRZE PRZYGOTOWAĆ ROCZNE ROZLICZENIE DOTACJI? UCHWAŁY RADY I DLACZEGO WARTO DO NICH ZAGŁADAĆ**

Podstawowym aktem prawnym stanowiącym źródło zarówno udzielania, jak i wydatkowania dotacji jest oczywiście ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (dalej: ufzo). W szczególności należy zwrócić uwagę na przepisy art. 36 i 38.

Artykuł 36 reguluje zasady i określa prawne podstawy prowadzenia przez organy dotujące kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji. Zawiera on przepisy o charakterze porządkowym, ale nie reguluje całości tego zagadnienia. Natomiast uzupełnieniem tych zapisów jest art. 38, którego przepisy stanowią tak zwaną delegację ustawową dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do regulowania w drodze uchwał, będących aktami prawa miejscowego, trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania, w tym zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania.

To na ich podstawie rady gmin (miasta) czy powiatów podejmują uchwały, które potocznie określamy jako uchwały „dotacyjne”. W takiej uchwale znajdują się bardziej szczegółowe uregulowania co do prowadzenia zarówno kontroli dotacji, jak i jej rozliczania.

Zatem dokumentowanie rozliczenia wykorzystania dotacji odbywać się będzie zgodnie z trybem i zasadami ustalonymi we właściwej uchwale rady gminy, miasta czy powiatu, wydanej na podstawie art. 38 ufzo.

Zwykle przepisy zawierane w uchwałach są w tym zakresie lakoniczne, ograniczają się do kilku paragrafów oraz załącznika stanowiącego wzór rocznego (lub okresowego) rozliczenia wykorzystania udzielonej dotacji.

Te skromne przepisy zawarte w uchwałach wszystkich gmin i powiatów zawierają jednak regulacje ważne dla organów prowadzących niepubliczne i publiczne jednostki oświatowe. Przede wszystkim uchwały zakreslają terminy złożenia rocznych rozliczeń wykorzystania dotacji. Taki termin nie jest ustalony w żadnej ustawie, wobec tego określany jest wyłącznie uchwałą rady danej JST. Zdarzają się uchwały i samorządy, gdzie rozliczenie dotacji składa się także w trakcie roku budżetowego, jako cząstkowe czy okresowe rozliczenia, ale należy wiedzieć i pamiętać, że zgodnie z przepisami dotacja ma charakter roczny i wyłącznie roczne rozliczenie ma moc wiążącą i stanowi o rzeczywistym wykorzystaniu dotacji.

Po drugie, wskazane przepisy zawierają w zasadzie zawsze odniesienie do wzoru rozliczenia. Uchwała zawiera bowiem załączniki, z których jednym jest wzór rocznego (lub okresowego) rozliczenia wykorzystania udzielonej dotacji. Takie wzory są wszystkim znane, ale mogą się bardzo różnić w gminach czy powiatach, ponieważ nie ustawa, ale wyłącznie uchwała rady określa, jakie informacje należy zawrzeć w takich wzorach rozliczenia. Niektóre rozliczenia są bardzo proste, zawierają tabelę, w której wpisuje się tylko kilka grup wydatków i kwoty zbiorcze. Inne z kolei są bardzo rozbudowane, aż do rozliczeń zawierających wyliczenia wszystkich dokumentów i dowodów na wydatkowanie dotacji. Takie rozliczenie przybiera często postać wielostronicowej tabeli, w której wpisuje się numery, daty faktur, kwoty, daty zapłaty, krótki opis wydatku itd.

Uchwały mogą przewidywać, że rozliczenia mogą być także dokonywane w systemie elektronicznym. Najpowszechniejszym programem jest ODPN – stosowany w większości jednostek, w których prowadzi się rozliczenia elektroniczne, ale występują także (jeszcze) inne programy, np. Vulcan. Oczywiście elektroniczne narzędzia powinny odpowiadać prawu i zasadom ustalonym przez ustawę i miejscową uchwałę, chociaż praktyka czasami od tego odbiega i to twórcy platform elektronicznych w istocie narzucają swoje zapisy, wzorce i metodologię rozliczania zarówno gminom, jak i placówkom oświatowym.

Posługiwanie się tego rodzaju narzędziami informatycznymi musi mieć oczywiście podstawę prawną w postaci odpowiedniego zapisu w uchwale rady, na co wskazuje sama ustawa. Jednak są to jedynie narzędzia i wzorce tabel, do których wpisuje się odpowiednie informacje zawarte w innych dokumentach, bowiem rzeczywistymi dokumentami wykorzystania, czyli wydatkowania dotacji, są przede wszystkim dowody księgowe.

### **JAK PRAWIDŁOWO DOKUMENTOWAĆ WYDATKI?**

Nasze ustawy oświatowe nie zawierają w tym zakresie żadnych konkretnych przepisów, tak samo, jak nie regulują tego – i nie mogą tego regulować odrębnie – omówione wyżej uchwały rad. Natomiast odniesienie zawarte w przepisach o finansach publicznych i art. 10 ust. 1 pkt 4 prawa oświatowego przenoszą nasze działania na grunt ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Przepisy tej ustawy stosuje się do wskazanych w niej podmiotów, głównie do spółek handlowych, innych osób prawnych (np. fundacji czy stowarzyszeń), zaś do osób fizycznych oraz spółek cywilnych i jawnych osób fizycznych – jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Zgodnie z ustawą takie podmioty prowadzą księgi rachunkowe, czyli tzw. pełną rachunkowość. Księgi rachunkowe zawierają także księgi pomocnicze czy ewidencje, wśród których może też być prowadzona ewidencja dotycząca dotacji oświatowych.

”

**Pamiętać trzeba, że zgodnie z przepisami w przypadku pracowników zatrudnionych na umowę o pracę pełen limit obowiązuje tylko przy pełnym wymiarze zatrudnienia (na cały etat). Gdy pracownik zatrudniony jest na część etatu, zastosowanie ma także proporcjonalna do tego wymiaru czasu pracy część limitu.**

”

Często w praktyce kontrolnej mogą się Państwo spotkać z żądaniem udostępnienia dokumentacji dotacji właściwej właśnie dla pełnej rachunkowości, czyli ksiąg rachunkowych. Takim dokumentem jest polityka rachunkowości opracowana przez jednostkę, ale – należy to podkreślić – dotyczy to wyłącznie podmiotów prowadzących pełne księgi rachunkowe. Innym żądaniem może być okazywanie do kontroli raportów kasowych, czyli dokumentacji obiegu gotówki w kasie i na obrotach. I znowu, są to dokumenty właściwe wyłącznie dla ksiąg rachunkowych, których osoby fizyczne nie prowadzą (chyba że są zobowiązane do pełnej rachunkowości). W podatkowej księdze przychodów i rozchodów prowadzonej przez osoby fizyczne ta dokumentacja nie występuje. Tak więc co najmniej te dwa elementy dokumentacji nie będą występować w przypadku osób fizycznych prowadzących placówki oświatowe. Zatem żądanie ich prowadzenia, przygotowania czy kontrolowania jest całkowicie bezzasadne, gdyż tego rodzaju dokumentów po prostu nie ma w tych przypadkach.

Natomiast osoby fizyczne są zobowiązane do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (PKPiR) stosownie do zapisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Wzór księgi i zasady jej prowadzenia określone są w tym rozporządzeniu.

Powyższe rozporządzenie reguluje także, czym są dowody księgowe stanowiące podstawę zapisów w księdze. W tym zakresie przepisy te są zbieżne z ustawą o rachunkowości, co jest zrozumiałe, bowiem oba akty regulują zasady, ogólnie mówiąc, prowadzenia księgowości dla celów podatkowych. Dla potrzeb dokumentowania wykorzystania dotacji należy zatem zastosować te przepisy, aby uniknąć zarzutów braku odpowiedniego dokumentowania wydatków ponoszonych z otrzymanej dotacji oświatowej.

Wobec tego dowodami księgowymi są w szczególności:

- 1) faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami;
- 2) inne dowody, jak
  - a) dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,

- b) noty księgowe sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi,
- c) dowody przesunięć,
- d) dowody opłat pocztowych i bankowych,
- e) inne dowody opłat, w tym dokonywanych na podstawie książeczek opłat,

stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
- przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
- podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych

oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiające powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie.

Na udokumentowanie w księdze zapisów dotyczących niektórych kosztów (wydatków) mogą być sporządzone dokumenty zaopatrzone w datę i podpisy osób, które bezpośrednio dokonały wydatków (dowody wewnętrzne), dotyczące m.in.:

- kosztów diet i innych należności za czas podróży służbowej pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących,
- wydatków związanych z opłatami za czynsz, energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i centralne ogrzewanie, w części przypadającej na działalność gospodarczą, przy czym podstawą do sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele.

Ponadto zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i BHP oraz materiałów biurowych może być dokumentowany paragonami zaopatrzonymi w datę i stempel (oznaczenie) jednostki wydającej paragon, określającymi ilość, cenę jednostkową oraz wartość, za jaką dokonano zakupu. Na odwrocie paragonu podatnik uzupełnia jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu), adres oraz rodzaj (nazwę) zakupionego towaru.

Nieco inaczej kwestie te określa ustawa o rachunkowości, np. ogólnie stwierdzając, że podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, czyli „dowody źródłowe”:

”

**Zwiększenie wynagrodzeń nauczycieli przełoży się natomiast na pewien wzrost limitów wynagrodzeń dla pracowników zatrudnionych w placówkach niesamorządowych, gdyż zgodnie z art. 35 ust. 1 obowiązują limity 150% i 250% średniego wynagrodzenia nauczyciela dyplomowanego. Wzrost tych wynagrodzeń o zakładane 5% przełoży się na kilkuprocentowe (matematycznie powinno to być 7,5% oraz 12,5%) zwiększenie kwot limitów.**

- ”
- zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów,
  - zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom,
  - wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

Sam zaś dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

- określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe – określona także w jednostkach naturalnych,
- datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Nie wchodząc z nadto w szczegóły, można zestawić zbiorczo listę dowodów księgowych, do których w praktyce działalności przedszkola, szkoły czy placówki zalicza się w szczególności:

- faktury VAT,
- paragony fiskalne z NIP, czyli faktury uproszczone do kwoty 450 zł,
- rachunki (inne niż faktury VAT),
- rachunki do umów o dzieło i umów zleceń,
- listy płac,
- rozliczenia podróży służbowej (wraz z delegacją).

Dla osób fizycznych prowadzących placówkę i otrzymujących wynagrodzenie z dotacji z tytułu pełnienia funkcji dyrektora ważne jest, że wynagrodzenie takiej osoby jest opodatkowane tak samo, jak przychód z innych źródeł wykonywanej działalności gospodarczej. Wobec tego w PKPiR winny zostać wpisane kwoty otrzymanych z tego tytułu wynagrodzeń. Kolumna 7 książki jest przeznaczona do wpisywania przychodów ze sprzedaży wyrobów (towarów handlowych) i sprzedaży usług (np. czesnego), natomiast kolumna 8 jest przeznaczona do wpisywania pozostałych przychodów, np. przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku, otrzymanych kar umownych oraz właśnie wynagrodzenia płatnika, czyli w naszym wypadku osoby prowadzącej. Podstawą opodatkowania wynagrodzenia osoby prowadzącej – dyrektora jest art. 21 ust. 1 pkt 129 w zw. z ust. 36 ustawy PIT.

To jest ważne także ze względu na możliwość udokumentowania wynagrodzenia dyrektora – osoby prowadzącej, często bowiem w trakcie kontroli czy też po rozliczeniu rocznym kwestionowane bywają wypłaty takiego wynagrodzenia, nie tyle ze względu na brak podstawy, ale właśnie nieprawidłowe lub niepełne – zdaniem kontrolujących – ich udokumentowanie.

W odniesieniu do pojęcia dowodów źródłowych, czyli dowodów księgowych, często pojawia się pytanie, czy takie dokumenty, jak np. faktury, trzeba w jakiś specjalny sposób opisywać. Jak wspomniano, przepisy o rachunkowości nakładają pewne formalne zasady, jak dekretacja, której w zasadzie nie stosuje się w PKPiR. Jednak w tej kwestii nie chodzi o formalne dekretowanie dokumentu księgowego, ale inne opisy, nieprzewidziane przepisami o rachunkowości.

W wielu przypadkach obowiązek opisywania dowodów został wprowadzony przez uchwały, które nakazują dekretację dokumentów finansowych, potwierdzającą wydatki jako poniesione i pokryte z dotacji. Wymogiem może być opatrzenie dokumentu pieczęcią o ustalonej treści, wskazującą na całkowite lub częściowe rozliczenie danego wydatku z dotacji oświatowej. Dokumenty, które nie są opatrzone pieczęcią, nie są przez JST i kontrolujących akceptowane i uznawane za podstawę rozliczenia dotacji, co również wpływa negatywnie na możliwość złożenia korekty rozliczenia.

Nie jest to praktyka całkowicie prawidłowa, gdyż organy JST nie mają kompetencji do wprowadzania odmiennych zasad prowadzenia dokumentacji finansowej od tych zawartych w przepisach o rachunkowości. Jednak często sądy administracyjne uznawały, że takie pieczętowanie dowodów księgowych jest możliwe do stosowania. W praktyce jednak nie można odmówić dowodowi księgowemu nieopatrzonemu takim opisem mocy dokumentu w rozliczeniu wykorzystania dotacji.

Aby nie narażać się jednak na zbędne i wyczerpujące, a niewnoszące niczego nowego, dyskusje z kontrolerami czy przedstawicielami urzędu, należałoby z ostrożnością stosować się do zawartych w uchwale postanowień dotyczących dekretacji dokumentów, bo to niewielki wysiłek.

”  
**Gdy pracownik uprawniony jest w tej samej jednostce oświatowej do wynagrodzenia z kilku tytułów (np. umowa o pracę i zlecenie lub kilka umów zleceń), to suma wszystkich wynagrodzeń ze wszystkich tytułów nie może przekroczyć limitu.**  
”

Ponieważ zwykle chcą Państwo uniknąć możliwych konfliktów i dyskusji z kontrolującymi, warto zastosować kilka zasad ułatwiających dokumentowanie i rozliczanie wydatków, jak:

- opisywanie przeznaczenia zakupu, szczególnie przy mało czytelnych oznaczeniach nabywanych usług czy towarów, na samym dokumencie lub jako załącznik,
- dołączanie opisu lub adnotacji o celu wydatku i jego dalszym udokumentowaniu, np. wpisem do dziennika zajęć (wycieczka, teatrzyk, warsztaty),
- sporządzanie i odnoszenie się do kart wycieczek czy innej dokumentacji wydarzeń w placówce.

#### **JAK DOKUMENTOWAĆ WYNAGRODZENIA OSOBY PROWADZĄCEJ PLACÓWKĘ ORAZ ZATRUDNIONYCH PRACOWNIKÓW?**

Ważną kwestią jest dokumentowanie czynności i wynagrodzenia dyrektora, który jest jednocześnie osobą prowadzącą. Co ciekawe, tego rodzaju żądania i wątpliwości ze strony kontrolujących nie pojawiają się właściwie nigdy, gdy dyrektorem jest osoba trzecia, natomiast bardzo często takie żądania występują w odniesieniu do osoby prowadzącej. Zupełnie jakby z założenia ta osoba była podejrzana, a nawet uznawana za oszusta wyłudającego wynagrodzenie za funkcję, której nie pełni. Dobrze jest zatem porządnie udokumentować nie tylko wykonywanie tej funkcji i zadań, ale także, a może przede wszystkim, samo pobranie wynagrodzenia. Nie ma zasadniczo prawnych podstaw do odmiennego traktowania niż w przypadku wynagrodzenia pracowników, wobec czego można zastosować te same metody dokumentowania i podobne dowody źródłowe. Zatem udokumentowanie pobrania wynagrodzenia dyrektora – osoby prowadzącej może nastąpić poprzez:

- sporządzanie listy płac, przy czym może to być odrębna lista od wynagrodzeń pracowników, ze względu na brak składników występujących w wynagrodzeniach (składki ZUS, podatek);
- dokumentowanie wypłaty, najlepiej poprzez przelewy bankowe, na rachunek osoby prowadzącej (osobisty czy firmowy) albo w gotówce z potwierdzeniem jej otrzymania przez odbiorcę, jednak w tym przypadku można spodziewać się zapytania, czy i kiedy nastąpiło

pobranie gotówki z konta albo czy sporządzony został raport kasowy (którego przepisy PKPiR w ogóle nie przewidują).

Wspomniano wcześniej, że wpisanie kwoty wynagrodzenia do PKPiR może być dodatkowym udokumentowaniem wypłaty. Natomiast wykonane przelewy bankowe na konto są w zasadzie potwierdzeniem wypłacenia pieniędzy w ramach tej samej osoby, ponieważ zarówno rachunek danej placówki, jak osobisty czy firmowy, w sensie prawnym należą do tej samej osoby, czyli „organu prowadzącego”, gdyż szkoła nie ma żadnej odrębności prawnej. Ale warto o takim „udokumentowaniu” pamiętać i je stosować, aby unikać problemów i dyskusji podczas kontroli, a nawet postępowania o zwrot dotacji, co także wielokrotnie miało miejsce.

Dodatkowo zawsze warto sporządzić takie dokumenty, jak: akt powołania („samego siebie”) na funkcję dyrektora, pisemne określenie wysokości wynagrodzenia (najlepiej w formie miesięcznego ryczałtu), pisemne określenie zakresu obowiązków (które i tak będzie powtarzać zapisy statutu czy prawa oświatowego). Gdy osoba pełni inną funkcję niż „główny” czy pełny dyrektor, np. funkcję dyrektora administracyjnego, należałoby ją stosownie określić w statucie jednostki przez wpisanie funkcji dyrektora oraz wicedyrektorów (zastępcy dyrektora), np. pedagogicznego czy administracyjnego/finansowego. Ma to ogromne znaczenie wobec faktu, że sądy administracyjne dosyć zgodnie uważają, że osoba prowadząca nie może pobierać wynagrodzenia za pełnienie funkcji np. dyrektora administracyjnego. Dlatego pragniemy uniknąć tego, określając stanowisko jako wicedyrektor. Czy jednak będzie to w pełni skuteczne, nie można tego jednoznacznie przewidzieć.

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na dokumentowanie wykonywanych zadań poprzez np. podpisywanie dokumentów, umów, zatrudnianie pracowników itd. Są to w części działania zbędne, ale warto dołożyć trochę pracy i więcej formalności, by w trakcie kontroli mieć lepszą pozycję i odpowiednie dokumenty.

W ramach dokumentacji pracowniczo-płacowej należy prowadzić takie dokumenty, jak: umowy o pracę, listy płac, dowody wypłaty (przelew, pokwitowanie wypłaty gotówkowej), deklaracje ZUS, deklaracje podatkowe, przelewy ZUS i podatku. Zgromadzenie w jednym miejscu takich dokumentów na pewno ułatwi przejście przez procedury kontrolne.

Inną kwestią jest dokumentowanie często kwestionowanych premii przyznawanych i wypłacanych pracownikom. W przypadku małych pracodawców, zatrudniających poniżej 50 osób, nie ma obowiązku wydawania regulaminów pracy czy wynagradzania, ale warto przygotować przynajmniej zasady albo regulamin premiowania, lub bardziej kompleksowy regulamin wynagradzania. Kontrolujący zarzucają bowiem zwykle, że brak jest udokumentowanych podstaw do wypłacania premii, gdy nie ma stosownych zapisów w umowie o pracę czy właśnie jakimś regulaminie. Dlatego dla celów rozliczenia dotacji warto przygotować

dokument ustanawiający podstawę (np. regulamin), dokument przyznania premii/dodatku (akt stanowiący – pismo pracodawcy, zarządzenie, pasek wynagrodzenia itp.), wreszcie dowód wypłacenia: lista płac, przelew na konto, pokwitowanie wypłaty gotówkowej. Taka dokumentacja na pewno będzie pomocna przy kontroli. No i trzeba pamiętać, że uzasadnieniem wypłacania premii ma być nadzwyczajne zaangażowanie pracownika w wykonywanie zadań na rzecz kształcenia, wychowania i opieki w swojej placówce oświatowej.

Pozostaje jeszcze sprawa wysokości wynagrodzeń, które mogą być pokryte z dotacji. Limity określone w art. 35 ust. 1 pkt 1 ufo dopuszczają pokrywanie z dotacji wynagrodzenia stanowiącego 12-krotność odpowiednio 150% (w jednostkach niepublicznych) lub 250% (w publicznych) średniego wynagrodzenia nauczyciela dyplomowanego. Dokonując podsumowania rocznego, należy pamiętać, że nie oznacza to, iż każdego miesiąca maksymalna kwota to 1/12 tego limitu, natomiast całość rocznego wynagrodzenia musi zmieścić się w limicie, aby mogło być pokryte z dotacji. Jeśli wynagrodzenie przekracza limit, to nadwyżki (i odpowiedniej części narzutów) nie można już sfinansować z dotacji, lecz wyłącznie z innych dochodów. Natomiast pamiętać trzeba, że zgodnie z przepisami w przypadku pracowników zatrudnionych na umowę o pracę pełen limit obowiązuje tylko przy pełnym wymiarze zatrudnienia (na cały etat). Gdy pracownik zatrudniony jest na część etatu, zastosowanie ma także proporcjonalna do tego wymiaru czasu pracy część limitu.

Natomiast gdy pracownik uprawniony jest w tej samej jednostce oświatowej do wynagrodzenia z kilku tytułów (np. umowa o pracę i zlecenie lub kilka umów zleceń), to suma wszystkich wynagrodzeń ze wszystkich tytułów nie może przekroczyć limitu.

Co jednak ważne, w limicie nie są zawarte narzuty obciążające pracodawcę (limit to kwoty brutto pracownika, czyli „jego” ZUS i zaliczka na podatek). I wreszcie, nie dotyczy to przedsiębiorców wykonujących swoje usługi w formie jednoosobowej działalności gospodarczej.

Aby właściwie podsumować mijający rok, należy wskazać na obowiązujące w roku 2024 kwoty limitów:

- dla jednostek publicznych oraz niepublicznych przedszkoleń „konkursowych”: 285 716,40 zł,
- w przypadku jednostek niepublicznych: 171 429,84 zł.

Średnia kwota miesięczna niepubliczne: 14 285,82 zł.

Średnia kwota miesięczna publiczne: 23 809,70 zł.

## **ROZLICZANIE DOTACJI UDZIELONEJ NA UCZNIÓW NIEPEŁNOSPRAWNYCH**

W tym zakresie nic się nie zmieniło od stycznia 2019 r., od kiedy obowiązują przepisy art. 35 ust. 4 i 5 ufo określające zasady wydatkowania dotacji udzielanej na uczniów niepełnosprawnych.

Co do dowodów źródłowych, księgowych obowiązują te same zasady jak w dotacji ogólnej. Jednak reguły określone

przez przepisy art. 35 ust. 4 i 5 wymagają, żeby rozliczenie dotacji na tych uczniów było odrębne od rozliczenia dotacji udzielanej na uczniów bez orzeczeń. Czyli w praktyce organ prowadzący daną szkołę albo przedszkole składać będzie dwa rozliczenia, często na dokładnie tym samym wzorze „tabelarycznym”. Niektóre uchwały przynoszą różne wzory, np. tabele rozliczeniowe przeznaczone dla szkół niebędących szkołami specjalnymi, inne dla przedszkoli, zaś kolejne dotyczą m.in. uczniów oddziałów integracyjnych, uczniów niepełnosprawnych w szkołach, przedszkolach itd. Zwykle jednak mamy do czynienia z 2 tabelami: rozliczenie dotacji na uczniów bez orzeczeń oraz na uczniów z orzeczeniami.

Pamiętać należy, że w tych rozliczeniach trzeba wpisać kwotę dotacji wypłaconą na uczniów z niepełnosprawnościami oraz dokonać rozliczenia tych wydatków. Praktycznym problemem, który nie doczekał się w wielu przypadkach jasnych rozwiązań we wzorach rozliczeń, jest kwestia, jak i gdzie wpisywać wydatki poniesione z dotacji na kształcenie specjalne, ale dotyczące tzw. kosztów ogólnych w przedszkolu czy szkole. W przedszkolu bowiem można z dotacji na niepełnosprawnych uczniów sfinansować wydatki inne niż realizacja orzeczeń, czyli przeznaczyć kwotę na ogólne koszty przedszkola, w wysokości niezbędnej dla realizacji zadań tych placówek wychowania przedszkolnego w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, w odniesieniu do uczniów posiadających orzeczenie o potrzebie kształcenia specjalnego. Nie ma tutaj żadnego wzoru wysokości tych wydatków, ale przyjmuje się powszechnie, że ich wysokość odpowiadać może dotacji udzielanej na dzieci bez orzeczeń. W szkołach te same wydatki „ogólne” mogą być pokryte z dotacji na kształcenie specjalne, ale tylko do wysokości obliczonej wg specjalnego wzoru zapisanego w ustawie.

W każdym jednak przypadku w rozliczeniu dotacji na dzieci z orzeczeniami pojawią się wydatki na cele „ogólne” tej placówki. Powinny one znaleźć się w części rozliczenia dotacji na uczniów niepełnosprawnych, ale nie ma przeszkód, aby odpowiednie kwoty wpisać jako kwotę „odliczenia” przeniesioną następnie do części rozliczającej dotację ogólną. Szczególnie wtedy, gdy tabele rozliczenia nakazują wpisywanie poszczególnych faktur i kwot dokumentujących wydatki.

Jeśli jednak tabela rozliczenia dotacji na niepełnosprawności jest ogólna i zawiera tylko rodzaje wydatków i łączne kwoty, to wydatki na cele inne niż realizacja orzeczeń i zaleceń, czyli wydatki ogólne placówki, wpisać trzeba w tej samej tabeli w odpowiedniej rubryce, zgodnie z jej tytułem.

## CZY TRZEBA PROWADZIĆ ODRĘBNĄ EWIDENCJĘ DOTACJI?

Jak wcześniej wspomniano, przepisy rachunkowe nie określają jakichś szczególnych zasad prowadzenia księgowości dla dotacji w uproszczonej księgowości, poza prowadzonymi księgami rachunkowymi. Niektóre uchwały dotacyjne w ramach rozliczania dotacji wymagają sporządzania zestawień dowodów księgowych, np. w formularzach Excel czy szczegółowych wpisach do ODPN. Jednak takie zestawienia, nawet gdy nie

są wymagane, zawsze warto sporządzać dla własnych celów, rozliczenia oraz ewentualnej kontroli, poprzez zestawienia jako arkusze kalkulacyjne, spisy dowodów księgowych etc. Warto pamiętać, że obecnie paragony fiskalne z NIP są fakturami, ale także inne dowody wydatków są możliwe do rozliczenia, choć wyjątkowo, np. są dopuszczane jako dowody w postępowaniu administracyjnym.

Dlatego dobrze jest corocznie, na bieżąco wpinać w segregatorze zestawienia wydatków, dowody księgowe (faktury, rachunki, listy płac) oraz dołączać do nich dowody zapłaty, jak potwierdzenia przelewów czy wyciągi bankowe.

Zgromadzenie wszystkich dowodów księgowych dotyczących wydatków pokrytych dotacją, wraz z zestawieniem w jednym miejscu, takim specjalnym segregatorze, do tego z wydrukowanymi potwierdzeniami przelewu czy zapłaty, na pewno bardzo ułatwi nie tylko dokonanie rocznego rozliczenia dotacji, ale także będzie niezwykle pomocne przy kontroli wydatkowania dotacji i pozwoli na uniknięcie stresu.

Zeskanuj kod QR i przeczytaj też, jak dochodzić swoich praw, gdy przyznana dotacja została zaniżona:



<https://tiny.pl/cbz4zjf7>

## § PODSTAWA PRAWNA

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 754).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2019 r., poz. 2544).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 226 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 z późn. zm.).  
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2024 r.

w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2025 r. (Dz. U. z 2024 r., poz. 1362).

Projekt ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (druk sejmowy nr 622).

Projekt rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej w sprawie sposobu podziału łącznej kwoty potrzeb oświatowych jednostek samorządu terytorialnego w roku 2025.