

## Rachunkowość a kontrola zarządcza w samorządowych jednostkach oświatowych systemu finansów publicznych w Polsce

Anna Zienkiewicz\*

**Streszczenie:** *Cel* – za cel artykułu przyjęto ukazanie systemu rachunkowości jednostek oświatowych samorządu terytorialnego w aspekcie rachunkowości zarządczej. W szczególności ukazanie realizacji obowiązku z zakresu kontroli zarządczej wśród tych jednostek. *Metodologia badania* – artykuł powstał poprzez zastosowanie metody badania dokumentów, przeglądu literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej oraz kontroli zarządczej w ramach systemu finansów publicznych. Ponadto przeprowadzono badanie dotyczące publikacji oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w jednostkach oświatowych. *Wynik* – głównym ryzykiem jakie istnieje w jednostkach oświatowych może być fakt braku znajomości przepisów dotyczących kontroli zarządczej przez kierowników jednostek. *Oryginalność/Wartość* – artykuł porusza problem istniejący w jednostkach oświatowych a dotyczący realizacji obowiązków wynikających z wprowadzonej do jednostek sektora finansów publicznych kontroli zarządczej. Może być zalążkiem do dalszych badań w tym zakresie nie tylko w zakresie oświaty ale innych samorządowych jednostek organizacyjnych.

**Słowa kluczowe:** pomiar osiągnięć, kontrola zarządcza, rachunkowość zarządcza

### Wprowadzenie

Samorządowymi jednostkami oświatowymi są szkoły i inne placówki zajmujące się kształceniem uczniów i słuchaczy w ramach obowiązującego systemu szkolnictwa. Specyfiką tych jednostek jest prowadzenie rachunkowości według zasad ogólnych wynikających z ustawy o rachunkowości i jednocześnie w ramach rachunkowości budżetowej. Wykorzystują one również instrumenty rachunkowości zarządczej, która zyskuje na znaczeniu nie tylko w przedsiębiorstwach prywatnych, ale również w jednostkach niedziałających w celu osiągnięcia zysku, jakimi są również samorządowe jednostki oświatowe. Informacje generowane przez rachunkowość finansową tych jednostek są wykorzystywane także na potrzeby rachunkowości zarządczej. W jej ramach w systemie finansów publicznych funkcjonuje kontrola zarządcza stanowiąca ogół działań służących osiągnięciu celów w sposób efektywny, oszczędny i terminowy. Na szczególną uwagę zasługuje realizacja wymagań stawianych jednostkom oświatowym w ramach kontroli zarządczej.

---

\* mgr Anna Zienkiewicz, Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, e-mail: ania2310@wp.pl.

Niniejsze opracowanie skupia się na przedstawieniu systemu rachunkowości jednostek oświatowych samorządu terytorialnego w aspekcie rachunkowości zarządczej oraz realizacji obowiązku z zakresu kontroli zarządczej. Zastosowano metodę badania dokumentów, przeglądu literatury przedmiotu z zakresu rachunkowości finansowej, rachunkowości zarządczej oraz kontroli zarządczej w ramach systemu finansów publicznych. Ponadto przeprowadzono badanie dotyczące obowiązku publikacji oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w jednostkach oświatowych.

## **1. Wymagania prawne dotyczące działalności jednostek oświatowych**

Działalność jednostek oświatowych w Polsce prowadzona jest na podstawie ustaw i rozporządzeń, między innymi zgodnie z zapisami art. 2 ustawy o systemie oświaty, według której obejmuje ona: przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego, szkoły: podstawowe, gimnazja, sportowe i mistrzostwa sportowe, ponadgimnazjalne, rolnicze i leśne, artystyczne, placówki oświatowo-wychowawcze, placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, placówki artystyczne, poradnie psychologiczno-pedagogiczne, młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki, placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli, biblioteki pedagogiczne, kolegia pracowników służb społecznych. Jednostki oświatowe mogą być prowadzone przez ministrów różnych resortów oraz poprzez jednostki samorządu terytorialnego jakimi są powiaty, gminy i województwa. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych szkoły i placówki oświatowe są jednostkami budżetowymi. Państwowe jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw.

Gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Jak określa art. 11 i 12 ustawy o finansach publicznych, jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu określającego w szczególności jej nazwę, siedzibę i przedmiot działalności, natomiast podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, tj. plan finansowy jednostki budżetowej. Plan finansowy szkoły i placówki oświatowej wchodzi w skład budżetu organu prowadzącego, czyli jednostki samorządu terytorialnego. Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki, jest uchwalany na rok budżetowy natomiast rokiem budżetowym jest rok kalendarzowy. Podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym jest uchwała budżetowa. Można wyróżnić dwa rodzaje budżetów jednostek samorządu teryto-

rialnego: budżet tradycyjny i budżet zadaniowy. Budżet tradycyjny jest najprostszą postacią dotychczas stosowaną. Zgodnie z przepisami obejmuje wykaz dóbr i usług, jakie zostaną zakupione w danym roku budżetowym. Oparty jest na klasyfikacji budżetowej, zgodnie z którą dochody i wydatki przedstawia się w postaci działów, rozdziałów i paragrafów. Środki publiczne są przydzielane poszczególnym jednostkom organizacyjnym, w tym budżetowym wchodzącym w skład sektora finansów publicznych. Budżet zadaniowy jest rezultatem budżetowania programowego wprowadzonego w latach 60. XX wieku w sektorze publicznym w USA. Budżet zadaniowy stał się instrumentem efektywnego wydatkowania środków publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego. Koncentruje się na dobrach i usługach publicznych dostarczanych odbiorcom. Służy szerokiemu gronu interesariuszy, takich jak społeczeństwo, władze samorządowe, jednostki organizacyjne, w tym szkoły i placówki oświatowe oraz innym podmiotom zewnętrznym (Jastrzębska 2012: 65–66).

## 2. Sprawozdawczość samorządowych jednostek oświatowych

Szkoły i placówki oświatowe prowadzą sprawozdawczość finansową opartą na przepisach o rachunkowości oraz sprawozdawczość budżetową zgodnie z rozporządzeniem w sprawie sprawozdawczości budżetowej wydanym na podstawie art. 41, ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zgodnie z art. 45 ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe sporządzają jednostki oświatowe na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (Ustawa z dnia 29 września 1994...: art. 45). Sprawozdanie finansowe sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Szczegółowy sposób sporządzania sprawozdania finansowego został określony w rozporządzeniu 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. Rozporządzenie to określa, że na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki budżetowe sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z: bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) oraz zestawienia zmian w funduszu. Dane liczbowe wykazuje się w złotych i groszach, sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Sprawozdanie finansowe zawiera informacje, z których korzystać może wielu użytkowników zewnętrznych. Dane wykazane w sprawozdaniach mogą być podstawą oceny sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu w celu podejmowania decyzji. Sprawozdania finansowe są źródłem informacji dla interesariuszy jednostek (Jaruga, Kabalski, Szychta 2014: 34). Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie sprawozdawczości budżetowej do sporządzania i przekazywania sprawozdań w imieniu jednostki są obowiązani w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014...):

- a) kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego;
- b) kierownicy samorządowych jednostek budżetowych, dysponujący rachunkiem, o którym mowa w art. 223, ust. 1 ustawy o finansach publicznych – Rb-34S. Art. 223 ustawy o finansach publicznych określa, że samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty gromadzą na

wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Dane w sprawozdaniach wykazuje się w zakresie planu w kwotach wynikających z planu finansowego jednostki, po uwzględnieniu zmian dokonanych w trybie ustawy o finansach publicznych natomiast w zakresie wykonania – narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego. Dane w sprawozdaniach klasyfikuje się na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Sprawozdania jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ewidencji księgowej, a dane wykazywane w sprawozdaniach jednostkowych wyraża się w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, z wyjątkiem sprawozdań jednostkowych placówek, w których dane wyraża się w walucie, w jakiej jest prowadzona rachunkowość. Kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Sprawozdania sporządza się w formie dokumentu elektronicznego, z zastrzeżeniem, że kierownicy jednostek przekazują do zarządu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania w formie określonej przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Rachunkowość zarządcza jest „tym podsystemem systemu rachunkowości, którego zadaniem jest dostarczanie informacji uprawnionym jednostkom wewnętrznym z przedsiębiorstwa. Rachunkowość zarządcza jest zindywidualizowana i uregulowana wewnątrz przedsiębiorstwa. Sposób przekazywania informacji w podsystemie rachunkowości zarządczej jest uwarunkowany potrzebami kierownictwa przedsiębiorstwa, przy czym rachunkowość zarządcza koncentruje się na dostarczaniu informacji planistycznych dotyczących przyszłych zamierzeń” (Nowak 2012: 19). Rachunkowość zarządcza zdefiniowana została poprzez Międzynarodową Federację Księgowych jako „proces identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji (finansowych i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w ramach organizacji oraz do zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów” (Jaruga, Kabalski, Szychta 2010: 22). Obecnie rachunkowość zarządcza jest źródłem komunikowania oraz współdziałania w zarządzaniu podmiotem. Wspomaga ciągle usprawnianie działań i efektywność alokacji zasobów co powoduje zwiększenie wartości przedsiębiorstwa. Rachunkowość zarządcza zajmuje się gromadzeniem a następnie przetwarzaniem i raportowaniem informacji w celu wspomagania procesu zarządzania w przedsiębiorstwie. Współczesna rachunkowość zarządcza skoncentrowana jest na informacyjnym zasilaniu menedżerów, osób zarządzających w zmieniającym się otoczeniu konkurencyjnym (Nita 2008: 14).

### **3. Kontrola zarządcza w jednostkach oświatowych**

Konsekwencją rozbudowy pomiaru dokonań na gruncie nowego zarządzania publicznego było stworzenie kontroli zarządczej. Pojawiła się i rozwinęła w systemie finansów publicznych pod wpływem koncepcji stosowanych w przedsiębiorstwach. Obejmuje ona pomiar dokonań skupiony na monitorowaniu i ocenie dokonań jednostek publicznych poprzez efektywność i skuteczność realizowanych działań. „Uwzględniając ujęcie wartości publicznej przez pryzmat dokonań (zapropinowany przez C. Hooda produktowy wymiar wartości

publicznej) i podejście T. Kotarbińskiego do kategorii sprawności, terminy te można uznać za tożsame. Pomiar dokonań rozumiany jako pomiar wartości publicznej oznacza pomiar sprawności. Kreowanie wartości publicznej wymaga zatem sprawnie działającej instytucji publicznej” (Strąk 2012: 107). Zgodnie z artykułem 68 ustawy o finansach publicznych kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”. Dyrektor samorządowej jednostki oświatowej jest zobowiązany do prowadzenia w szkole kontroli zarządczej. Celem jest zapewnienie w szczególności (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...: art. 68):

- a) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- b) skuteczności i efektywności działania;
- c) wiarygodności sprawozdań;
- d) ochrony zasobów;
- e) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- f) efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- g) zarządzania ryzykiem.

Kontrola zarządcza obejmuje pomiar dokonań, będący elementem rachunkowości zarządczej stworzony pod wpływem koncepcji wykorzystywanych w przedsiębiorstwach. Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika szkoły i placówki oświatowej. Jednym z warunków zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej jest monitorowanie i ocena jej funkcjonowania. Ocena taka może być dokonana m.in. w drodze samooceny. Jedną z najczęściej stosowanych metod jej przeprowadzania jest wykorzystanie ankiet. Samoocena kontroli zarządczej jest procesem, w którym dokonywana jest ocena funkcjonowania kontroli zarządczej przez pracowników i kierownictwo jednostki oświatowej. Jest to narzędzie, które w stosunkowo krótkim czasie może dać ogólny obraz funkcjonowania kontroli zarządczej. Samoocena może mieć szczególne znaczenie w przypadku jednostek, które nie dysponują innymi narzędziami oceny kontroli zarządczej, np. audytem wewnętrznym, których zasoby audytorskie można uznać za niewystarczające. Wyniki samooceny mogą być jednym z źródeł wiedzy o funkcjonowaniu kontroli zarządczej, będących podstawą do podpisania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Przez udział w procesie samooceny pracownicy jednostki są bezpośrednio zaangażowani w ocenę ryzyka i mechanizmów kontroli, co może przyczynić się do stałego doskonalenia systemu kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem. Należy bowiem pamiętać, że w jednostce zawsze istnieją obszary, które mogą lepiej i sprawniej funkcjonować, a samoocena może wskazywać te obszary. Proces samooceny jest ze swej istoty obarczony ryzykiem otrzymania niewiarygodnych wyników, gdyż w założeniu opiera się na subiektywnej ocenie uczestników samooceny. Zwiększone ryzyko otrzymania niewiarygodnych wyników może występować w mniejszych jednostkach oświatowych ze względu na zwiększone obawy uczestników samooceny co do możliwości identyfikacji autorów odpowiedzi np. w szkołach zatrudniających poniżej 100 osób (Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011...). W szkołach i placówkach oświatowych kontrola zarządcza wiąże się z kontrolą finansową oraz wewnętrzną co powinno być zsynchronizowane ze stosowaną polityką rachunkowości. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określają podstawowe wymagania odnoszące się do kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Standardy zostały przedstawione w pięciu grupach odpowiadających poszczególnym elementom kontroli zarządczej (Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009...):

- a) środowisko wewnętrzne;
- b) cele i zarządzanie ryzykiem;
- c) mechanizmy kontroli;
- d) informacja i komunikacja;
- e) monitorowanie i ocena.

Właściwe środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy wpływa na jakość kontroli zarządczej poprzez przestrzeganie wartości etycznych, kompetencje zawodowe, strukturę organizacyjną, delegowanie uprawnień. Ustalenie hierarchii celów i zadań oraz efektywnego zarządzania ryzykiem powinno odbywać się poprzez określenie misji, celów i zadań oraz monitorowanie i ocenie ich realizacji, identyfikacji ryzyka, analizie ryzyka jak również reakcji na ryzyko. Mechanizmy kontroli stanowić powinny odpowiedź na konkretne ryzyko. Instrumentami do tworzenia tych mechanizmów jest dokumentowanie systemu kontroli zarządczej, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów, szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych, mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych. Osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Ważnymi elementami są jak określa Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych bieżące informacje, komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna.

#### 4. Oświadczenia w sprawie stanu kontroli zarządczej

Dyrektor szkoły i placówki oświatowej jest zobowiązany do prowadzenia kontroli zarządczej w swojej jednostce. Jednym z kryteriów podstawowych jest analiza ryzyka w jednostce. Kierownik jednostki oświatowej jest zobowiązany zgodnie z ustawą o finansach publicznych do publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej, między innymi, oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

W ramach badania zostały sprawdzone biuletyny informacji publicznej jednostek oświatowych samorządu województwa podkarpackiego pod kątem publikacji oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Spośród dwudziestu szkół i placówek oświatowych podległych samorządowi województwa podkarpackiego oświadczenia opublikowała tylko jedna jednostka (tab. 1).

**Tabela 1**

Publikacja w biuletynie informacji publicznej „Oświadczenie o stanie kontroli zarządczej”

Lp.	Nazwa jednostki podległej samorządowi województwa podkarpackiego	Tak/Nie
1.	Podkarpackie Centrum Edukacji Nauczycieli w Rzeszowie	nie
2.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Jaśle	nie
3.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Łańcucie	nie
4.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Mielcu	nie
5.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Przemyśle	nie
6.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Rzeszowie	nie
7.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Sanoku	nie
8.	Medyczo-Społeczne Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w Stalowej Woli	nie
9.	Kolegium Nauczycielskie im. Aleksandra Fredry w Przemyśle	nie
10.	Nauczycielskie Kolegium Języków Obcych w Dębicy	nie
11.	Nauczycielskie Kolegium Języków Obcych w Leżajsku	nie

Lp.	Nazwa jednostki podległej samorządowi województwa podkarpackiego	Tak/Nie
12.	Nauczycielskie Kolegium Języków Obcych w Nisku	nie
13.	Nauczycielskie Kolegium Języków Obcych w Ropczycach	nie
14.	Nauczycielskie Kolegium Języków Obcych w Rzeszowie	nie
15.	Pedagogiczna Biblioteka Wojewódzka w Krośnie	nie
16.	Pedagogiczna Biblioteka Wojewódzka im. Józefa Gwalberta Pawlikowskiego w Przemyślu	nie
17.	Pedagogiczna Biblioteka Wojewódzka w Rzeszowie	tak
18.	Biblioteka Pedagogiczna w Tarnobrzegu	nie
19.	Zespół Szkół Specjalnych w Rymanowie Zdroju	nie
20.	Zespół Szkół przy Szpitalu Wojewódzkim Nr 2 im. Św. Jadwigi Królowej w Rzeszowie	nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie biuletynów informacji publicznej.

W celu upewnienia się co do braku oświadczenia na stronie biuletynu informacji publicznej autorka telefonicznie rozmawiała z pracownikami wyrywkowo wybranych piętnastu spośród dwudziestu jednostek oświatowych.

Kontrola zarządcza stanowi element realizowanej w jednostkach oświatowych rachunkowości zarządczej, natomiast analiza ryzyka jest jednym z podstawowych zasad kontroli zarządczej. Na podstawie przeprowadzonego badania wynika, że głównym ryzykiem w jednostkach oświatowych może być niezajomość przepisów dotyczących kontroli zarządczej przez kierowników jednostek. Wielkość próby badawczej jest zbyt mała aby określić tendencję panującą wśród tego typu podmiotów. Jednakże problem przedstawiony w niniejszym opracowaniu może otworzyć drogę do dalszych badań w tym zakresie.

## Uwagi końcowe

Problem z realizacją obowiązku wynikającego z prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach oświatowych może wynikać z faktu, że ich budżety są budżetami tradycyjnymi, a nie zadaniowymi. Obowiązek budżetu zadaniowego dotyczy jak na razie jednostek państwowych. Zarządzając finansami szkoły na realizację poszczególnych zadań można mówić o kontroli. Wątpliwość dotyczy również kwestii kto powinien regulować wewnętrzne przepisy jednostek oświatowych. Może ustalenie obowiązku realizacji przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie kontroli zarządczej, w tym publikacji oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, z poziomu organu prowadzącego szkołę nie doprowadziłoby do tak poważnych zaniedbań. Osoby zarządzające w organizacjach publicznych powinny wykazywać zainteresowanie nie tylko danymi wynikającymi z rachunkowości finansowej czyli działów finansowo-księgowych, a sprawozdawczość prowadzona powinna być nie tylko na potrzeby organów prowadzących czy regionalnych izb obrachunkowych. Pomimo faktu, iż w sektorze publicznym rachunkowość finansowa, sprawozdawczość budżetowa oraz inne procesy są realizowane na podstawie zasad wyznaczonych poprzez ustawy i rozporządzenia, to strategiczne znaczenie może mieć efektywne zarządzanie ryzykiem. Wydaje się, że istotne znaczenie ma ono w środowisku wewnętrznym za pomocą instrumentów kontroli zarządczej, a w szczególności poprzez efektywność i skuteczność przepływu informacji, ochronę zasobów oraz przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania.

## Literatura

- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jastrzębska M. (2012), *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LEX a Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84.
- Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz. Urz. MF nr 2, poz. 11.
- Nita B. (2008), *Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, „Rachunkowość a controlling” nr 14.
- Nowak E. (2012), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl Wydawnictwa Fachowe, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 16 stycznia 2014 r., DzU poz. 119.
- Strąk T. (2012), *Modele dokonania jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. DzU 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, t.j. DzU 2004, nr 256, poz. 2572, z późn. zm.

### ACCOUNTING AND MANAGEMENT CONTROL IN LOCAL GOVERNMENT EDUCATIONAL UNITS OF THE PUBLIC FINANCE SYSTEM IN POLAND

**Abstract:** *Purpose* – the purpose of the article was the approximation of the accounting system of local government educational institutions in terms of management accounting. In particular, showing execution of the obligation in the field of management control of these units. *Design/Methodology/Approach* – this article was written by using the method of examination of documents, review of the literature in the field of financial accounting, management accounting and management control in the context of the public finance system. In addition, the study on the publication of statements about the condition of management control in the educational units has been conducted. *Findings* – the main risk that exists in the educational units may be the lack of knowledge of the rules relating to the management control by the heads of the units. *Originality/Value* – the article discusses the existing problem in the educational units relating to execution of duties arising from management control introduced to the public finance sector. It can be the nucleus for further research in this area, not only in education but other local government units.

**Keywords:** performance measurement, management control, management accounting

## Cytowanie

- Zienkiewicz A. (2015), *Rachunkowość a kontrola zarządcza w samorządowych jednostkach oświatowych systemu finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 295–302; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).