

Leszek Borowiec

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

MOŻLIWOŚĆ IMPLEMENTACJI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ADMINISTRACJI SAMORZĄDOWEJ

Streszczenie: Niniejszy artykuł przedstawia zagadnienia związane z działaniami w zakresie podnoszenia efektywności funkcjonowania administracji samorządowej. Celem artykułu jest zaproponowanie oraz omówienie możliwości implementacji rachunkowości zarządczej wykorzystywanej w przedsiębiorstwach na poziomie administracji samorządowej. W opracowaniu porównano istotę funkcjonowania przedsiębiorstw z funkcjonowaniem jednostek samorządu terytorialnego jako podmiotów świadczących usługi publiczne. Rachunkowość zarządcza może, dzięki swoim instrumentom, skutecznie wspomagać procesy decyzyjne na poziomie jednostek samorządu terytorialnego.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, samorząd terytorialny, instrumenty rachunkowości zarządczej, efektywność administracji

1. Wstęp

Administracja publiczna przez całe lata traktowana była zupełnie inaczej niż sektor prywatny. Tolerowano w niej zjawiska niemożliwe do zaakceptowania w warunkach wolnego rynku – opieszałość, nieefektywność, nieprofesjonalne podejście do klientów, niską jakość oferowanych usług, brak praktyki informacyjnej czy promocji. Podjęta w 1990 r. reforma samorządowa zapoczątkowała debatę na temat metod i narzędzi działania administracji publicznej. Obecnie dyskusja ta staje się coraz powszechniejsza, a w niektórych strefach działania administracji zauważalne są próby wdrażania nowoczesnych metod i narzędzi zarządzania zadaniami publicznymi. Dotychczasowy model oparty na zasadach biurokratycznych jest stopniowo wypierany przez model menedżerski, charakteryzujący się głównie tym, że administracja jest zorientowana na obywatela, funkcje operacyjne są oddzielane od strategicznych, a część usług przekazywana jest organizacjom spoza administracji. W niektórych jednostkach samorządu terytorialnego wdrażane są rozwiązania zaczerpnięte z *new public management*, takie jak *outsourcing*, *contracting out*, *benchmarking*, *reengineering*.

Celem artykułu jest zaproponowanie oraz omówienie możliwości implementacji rachunkowości zarządczej na poziomie administracji samorządowej, która dzięki swoim instrumentom może skutecznie wspomagać procesy decyzyjne na poziomie

operacyjnym i strategicznym jednostek samorządu terytorialnego. Stworzenie instrumentarium rachunkowości zarządczej dostosowanego do specyfiki administracji samorządowej pozwoliłoby poprawić jej efektywność działania przez odejście od praktyki wykonywania działań przewidzianych przepisami prawa (zasada formalizmu), w ramach których nie jest możliwa pełna kwantyfikacja rachunkowości zarządczej.

2. Potrzeba usprawniania zarządzania w samorządzie a rachunkowość zarządcza

Literatura, jak i doświadczenia praktyczne poddają dość ostrej krytyce aktualny stan i sposób funkcjonowania gmin, nie zapominając wszakże o osiągnięciach gmin w okresie szesnastu lat transformacji. Słabością obecnego systemu działania samorządu było, i jest nadal sterowanie świadczeniami przez oddawanie do dyspozycji zasobów (orientacja na nakłady). Podejmowanie decyzji dotyczących zastosowania zasobów dokonywane jest przez urzędy sztabowe. Prowadzi to do oddzielenia odpowiedzialności merytorycznej od odpowiedzialności za zasoby. Ponadto nie istnieje porozumienie pomiędzy polityką i administracją terytorialną w sprawie rodzaju i zakresu niezbędnych świadczeń. Występuje natomiast nadmierna ingerencja polityczna w bieżące sprawy samorządów. Problemem jest ograniczona samodzielność osób wykonujących określone czynności, mała gotowość do podejmowania ryzyka. W samorządzie gminnym istnieje słaba orientacja na klienta i niedorozwój polityki jakościowej. W ramach funkcjonowania urzędu występuje brak przejrzystości kosztów i świadczeń. Istnieje też zbyt mało bodźców do działań ekonomicznych. Sterowanie i kontrola usamodzielnionych jednostek jest niekompletna i mało efektywna. Nie wykorzystuje się systemu wczesnego ostrzegania pokrywającego cały obszar administracji publicznej, w tym również gminnej. Przedstawioną diagnozę można sprowadzić do następujących spostrzeżeń ogólnych:

- proces budowy i przebudowy systemu samorządu terytorialnego w Polsce przebiega powoli, a efekty są dalekie od oczekiwań,
- regulacje prawne nie pociągnęły za sobą odpowiednich rozwiązań ekonomiczno-finansowych,
- zarządzanie gospodarką gmin jest bardziej zbiorem luźnych i nieskojarzonych rozwiązań organizacyjnych, ekonomicznych i technicznych niż spójnym i całościowym systemem,
- w gospodarce samorządów terytorialnych istnieje słaby mechanizm weryfikowania skuteczności działań i eliminacji struktur lub osób nieefektywnych.

Polska administracja samorządowa powinna wykorzystywać wzory państw europejskich i amerykańskich w swoich działaniach innowacyjnych oraz przy wprowadzeniu rachunkowości zarządczej. Aktualnie metodą, która zdobywa popularność w zarządzaniu publicznym, jest model nowego zarządzania sektorem publicznym

(*new public management*)¹, który składa się z siedmiu podstawowych elementów [Hood 1991, s. 4–5], takich jak:

- wprowadzenie menedżerskiego zarządzania w sektorze publicznym,
- jasno określone standardy i mierniki działalności,
- większy nacisk na kontrolę wyników jednostki,
- nastawienie na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenie konkurencji do sektora publicznego,
- wykorzystanie technik i metod zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym,
- nacisk na większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów.

W tym kontekście rachunkowość zarządcza jako metoda wspomagająca zarządzanie wpisuje się znakomicie w model „nowego zarządzania publicznego”. Stanowi podstawowy instrument systemowego podejścia do działania i podnoszenia efektywności organizacji.

Biorąc pod uwagę ustalenia Międzynarodowej Federacji Rachunkowości (IFAC) można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza jest systemem gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych wspomagających kierownictwo przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji. Tak sformułowana definicja umożliwia powszechne wykorzystanie rachunkowości zarządczej w administracji samorządowej pod warunkiem zdefiniowania podobieństw między funkcjonowaniem przedsiębiorstwa i jednostki samorządu terytorialnego.

Najważniejszym celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie kierownictwu podmiotu informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w danych warunkach. Rachunkowość zarządcza ma charakter rachunkowości wewnętrznej, a zatem zindywidualizowany i dostosowany do potrzeb organizacji. Oznacza to, że ile jest jednostek, tyle jest form rachunkowości zarządczej i tym różni się zwłaszcza od rachunkowości finansowej, która zaspokaja potrzeby informacyjne odbiorców zewnętrznych. W rachunkowości zarządczej nacisk kładzie się na informacje i zarządzanie.

Usługi publiczne, aby mogły stać się efektywne, wymagają celowości i trafności w wyborze instrumentów. Dlatego mimo całej swojej specyfiki, jednostki administracji publicznej mogą z powodzeniem stosować w swojej działalności instrumenty rachunkowości zarządczej. Dotyczy to wszystkich aspektów zarówno strategicznych, jak i operacyjnych. Wykorzystywane powinny być przede wszystkim te wskaźniki, które umożliwiają dokonanie pomiaru efektywności, dostępności i skuteczności świadczonych przez dany podmiot usług, czyli głównie wskaźniki niefinansowe. Narzędzia wykorzystywane w procesie świadczenia usług powinny wspomagać pla-

¹ Nowe zarządzanie publiczne nazywane jest również zarządzaniem przedsiębiorczym (*entrepreneurial government*), zarządzaniem menedżerskim (*managerialism*), administracją publiczną opartą na rynku (*market-based public administration*).

nowanie, sterowanie, informację oraz kontrolę. Podstawowe instrumenty możliwe do wykorzystania w rachunkowości zarządczej prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Instrumenty rachunkowości zarządczej dla jednostki samorządu terytorialnego

Kryterium	Proponowany instrument
Rachunkowość zarządcza – ujęcie strategiczne	strategiczna karta wyników analiza inwestycji kapitałowych wieloletnie planowanie inwestycyjne wieloletnie plany usług publicznych informatyzacja rachunkowości zarządczej zabezpieczenie przed ryzykiem finansowym i prawnym
Rachunkowość zarządcza – ujęcie operacyjne	budżetowanie zadaniowe planowanie operacyjne usług rachunek kosztów (rachunek abc) system wskaźników finansowych i niefinansowych wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności sprawozdawczość wewnętrzna i zewnętrzna narzędzia zarządzania jakością usług (<i>iso, best value</i>) <i>benchmarking</i>

Źródło: opracowanie własne.

Kluczową rolę spośród wszystkich wymienionych powyżej instrumentów odgrywają: strategiczna karta wyników, budżetowanie zadaniowe, analiza wskaźnikowa zwłaszcza w zakresie pomiaru dokonań niefinansowych oraz rachunek kosztów, a także *benchmarking*, jako niezbędny instrument służący doskonaleniu procesu świadczenia usług przez sektor publiczny.

3. Jednostka samorządu terytorialnego a przedsiębiorstwo

Wszystkie organizacje realizują różne funkcje, służą różnym celom, różnią się formą, kształtem bądź rozmiarami. Pomimo wszystkich różnic istnieją wspólne czynniki występujące w każdej z nich. Wg L. Mullinsa są to ludzie, cele, struktura oraz zarządzanie [Mullins 1996, s. 70–71].

Reguły i instrumenty zarządzania nie mogą być przenoszone wprost z sektora przedsiębiorstw do sektora publicznego. P. Drucker zestawiał i skomentował kilka najczęściej stosowanych podejść przy reformach instytucji publicznych [Drucker 1985]. Po pierwsze, proponuje zwiększyć wielkość środków finansowych przeznaczanych np. na administrację oraz rozszerzyć zakres jej zadań, by osiągnąć założone cele. Po drugie, można zastosować podejście odmienne, ograniczając środki i funkcje oraz wymuszając zmiany. Oba stanowiska nie zakładają, że przeprowadzi się zmiany w samej organizacji instytucji publicznych, a bez tego proponowane środki mogą przynieść skutki odwrotne od zamierzonych. Po trzecie, wprowadza się często bezpośrednio do sektora publicznego metody dające efekty w biznesie. Przykłado-

wo, gdy „w modzie” był *reengineering*, zaczęto polecać tę metodę w szkoleniach dla administracji, jako właściwą do zastosowania w obszarze zarządzania zadaniami publicznymi. Jednak opisując *reengineering* operowano pojęciami z sektora biznesu, nie przystosowując ich do specyfiki sektora publicznego. Po czwarte, panuje przekonanie, że sektor publiczny uzdrowią menedżerowie sprawdzeni w przedsiębiorstwach, którzy zagwarantują podejście do zarządzania wolne od biurokratycznych obciążeń.

Tradycyjne rozróżnienie pomiędzy organizacjami sektora prywatnego i publicznego dotyczy własności, sposobu finansowania i motywu zysku. Jednostka samorządu jako jednostka świadcząca usługi na rzecz mieszkańców posiada wiele istotnych cech odróżniających ją od przedsiębiorstw zarobkowych, wynikających głównie ze specyfiki jej działalności. Do najistotniejszych można zaliczyć:

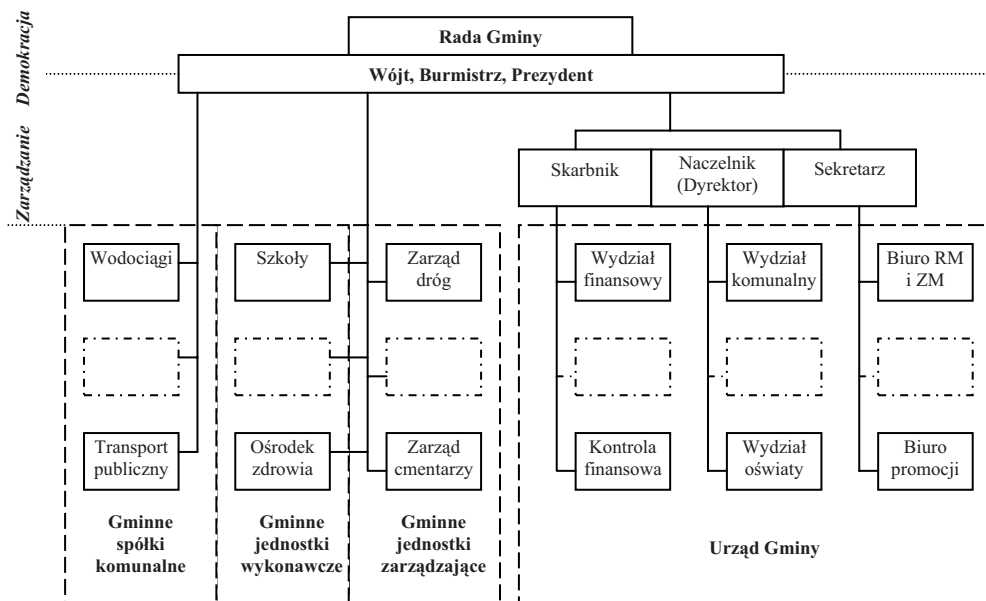
- nieobecność zysku jako miary działalności,
- znaczenie wpływów politycznych,
- możliwość dostępu do środków finansowych z budżetu centralnego,
- brak konkurencji jako podmiot odpowiedzialny za świadczenie usług,
- odmienne uwarunkowania prawne,
- mniejszą zależność finansową od klientów nabywających dobra (usługi).

Niemniej jednostka samorządowa w swej działalności wykazuje wiele podobieństw do funkcjonowania przedsiębiorstwa, poczynając od struktury organizacyjnej, aż po sposób świadczenia usług (dostarczania dóbr).

Na rysunku 1 przedstawiono schemat organizacyjny gminy, który ukazuje podstawowe składowe (elementy) jej funkcjonowania². Urząd gminy świadczy usługi administracyjne na rzecz mieszkańców. Gminne jednostki zarządzające zajmują się drogami, zielenią, terenami miejskimi. Korzystają one głównie ze środków budżetowych, gdyż nie ma opłat za korzystanie z infrastruktury gminnej. Gminne jednostki zarządzające mogą korzystać w realizacji swoich zadań z usług podmiotów prywatnych. Ich działalność w gminie można porównać do funkcji jednostek pomocniczych w przedsiębiorstwach rynkowych. Przedsiębiorstwa rynkowe stosują zaawansowane metody oceny efektywności w zakresie ponoszonych kosztów, co byłoby pożądane do zastosowania w gminnych jednostkach zarządzających.

Gminne jednostki wykonawcze realizują usługi w zakresie edukacji, ochrony zdrowia, kultury i opieki społecznej. Ich działalność dotyczy przede wszystkim świadczenia usług o charakterze społecznym. Są one wykonywane własnymi siłami gminy i dostarczane z reguły bezpłatnie. Proces świadczenia usług społecznych wymaga podejścia systemowego – od planowania, przez realizację, po proces kontroli i doskonalenia. Istotnym elementem musi być pomiar efektywności jako relacja kosztów do osiągniętych efektów (jakości usługi). Działania powinny zmierzać ku orientacji rynkowej. Dowodem, że takie działania są możliwe jest funkcjonowanie podmiotów niepublicznych np. usługi edukacyjne czy zdrowotne.

² Podobieństwo jednostki samorządu do funkcjonowania przedsiębiorstwa omówiono na przykładzie gminy, która realizuje usługi publiczne na rzecz społeczności lokalnej.



Rys. 1. Schemat organizacyjny gminy

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Pakoński 2001, s. 18].

Gminne spółki komunalne mogą realizować usługi o charakterze komunalnym w zakresie dostarczania wody, oczyszczania gminy, dostaw energii ciepłej i inne. Dostarczanie usług komunalnych może odbywać się również za pośrednictwem jednostek budżetowych³. Podmioty te czerpią dochody niemal wyłącznie z opłat. Mogą być dotowane w przypadku niedoboru środków finansowych na świadczenie usług. W tych podmiotach powinny być już wypracowane wzorce i mierniki oceny działania, z wyłączeniem zysku jako miary dokonań jednostki. Działalność w zakresie usług komunalnych jest w najwyższym stopniu zbliżona do działań podmiotów wolnorynkowych.

Z przedstawionych elementów struktury organizacyjnej gminy jedynie działalność o charakterze administracyjnym nie mieści się w ramach działań rynkowych przedsiębiorstw zarobkowych. Wynika to ze specyfiki istnienia gminy jako jednostki użyteczności publicznej. Nie oznacza to jednak, że działań administracyjnych nie można poddać analizie i ocenie jakości dostarczanych usług.

Analogia między gminą a przedsiębiorstwem dotyczy również struktur administracyjnych. W przedsiębiorstwie w imieniu właścicieli funkcjonuje rada nadzorcza, a bieżącym zarządzaniem zajmuje się zarząd i administracja w siedzibie firmy.

³ Na rysunku 1 usługi komunalne przypisano do gminnych spółek komunalnych, gdyż jest to najczęściej spotykany sposób dostarczania tych usług.

W przypadku gminy jako właściciele występują mieszkańcy, którzy wybierają organ zarządzający gminą (wójt, burmistrz, prezydent), który organizuje pracę urzędu. Gminne jednostki zarządzające są odpowiednikiem działów przedsiębiorstwa (zaopatrzenie, sprzedaż, logistyka). Natomiast gminne jednostki wykonawcze oraz spółki komunalne są odpowiednikiem jednostek produkcji bezpośredniej w przedsiębiorstwie. Między gminą a przedsiębiorstwem, występuje wiele podobieństw w zakresie cykliczności procesu dostarczania dóbr i usług (tabela 2).

Tabela 2. Porównanie jednostki samorządu i przedsiębiorstwa w procesie dostarczania dóbr (usług)

Płaszczyzna porównania	Jednostka samorządu	Przedsiębiorstwo
Przygotowanie decyzji	co zamierzamy osiągnąć? jakie działania należy podjąć? jakie środki trzeba na ten cel zaplanować? jak zmierzmy i ocenimy efektywność?	czy produkt znajdzie nabywców? wykonanie studium wykonalności opracowanie biznes planu ocena spodziewanych wskaźników ekonomicznych
Badania rynkowe	badanie alternatywnych działań bilansowanie potrzeb i możliwości przygotowanie danych do wyboru dyskusja nad budżetem i planami operacyjnymi gminy	szczegółowe badania sytuacji na rynku analiza wariantów i zagrożeń przygotowanie danych dla dokonania wyboru możliwości finansowania
Podjęcie decyzji	przygotowanie projektu budżetu przez zarząd dyskusja i zatwierdzenie planu przez radę gminy publiczna prezentacja i promocja zamierzeń	przedstawienie planu rocznego przez zarząd firmy właściciel (rada nadzorcza) zatwierdza plan akcja marketingowa dla produktów firmy
Uruchomienie produkcji dóbr i usług	badania satysfakcji klientów badanie opinii mieszkańców	prowadzenie sprzedaży produktów względnie usług (ilość sprzedanych dóbr i usług)
Ocena wyników	publiczne sprawozdanie z wykonania zaplanowanych zadań, osiągniętej zmiany stanu (sytuacji), uzyskanych wskaźników efektywności oraz wyników badania zadowolenia mieszkańców	ocena wyniku finansowego oraz wzrostu wartości przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Pakoński 2003, s. 75–76].

Jednostka samorządu, posiadając osobowość prawną, może być, podobnie jak przedsiębiorstwo, podmiotem umów cywilnoprawnych czy współpracy z instytucjami finansowymi. Zlecenie świadczenia usług wymaga umiejętności organizowania przetargów, planowania inwestycyjnego i finansowego oraz nadzoru nad wykonaniem umów. W zakresie realizacji zadań własnych niezbędne są umiejętności w zakresie prognozowania finansowego, kontroli przepływów finansowych, obsługi

zadłużenia, pomiaru, oceny i doskonalenia rezultatów działalności. Wszystkie wymienione działania są immanentną cechą przedsiębiorstw, jak i gmin.

Przedstawione porównania w sferze struktury organizacyjnej, administracyjnej, procesu dostarczania usług (dóbr) oraz aspektach prawnych dowodzą wielu podobieństw między przedsiębiorstwem i gminą. Umożliwia to stosowanie zbliżonych metod zarządzania i poprawy efektywności działania, włącznie z możliwością wykorzystania koncepcji rachunkowości zarządczej w gminie.

4. Podsumowanie

Liczne przykłady państw Europy Zachodniej oraz Australii i Nowej Zelandii, które zdecydowały się zreformować administrację publiczną i zastosować w niej nowoczesne metody, charakterystyczne dotychczas dla firm prywatnych, udowadniają, że możliwe jest zwiększanie efektywności i poprawa jakości usług publicznych oraz ich lepszego dostosowania do potrzeb społecznych. Nie można oczywiście zapominać o specyfice polskiej administracji i nie należy bezkrytycznie przenosić rozwiązań sprawdzonych w innych państwach, ponieważ wszelkie reformy zarządzania muszą być poprzedzone dokładnymi analizami i uwzględniać uwarunkowania społeczne, polityczne, gospodarcze.

Opisywany kierunek potwierdzają ostatnie zmiany w polskim ustawodawstwie, w którym wprowadzono pojęcie kontroli zarządczej – jednego z istotnych elementów rachunkowości zarządczej – do jednostek sektora publicznego. Artykuł 68 ustawy o finansach publicznych [Ustawa...], która weszła w życie 1 stycznia 2010 r. stanowi, że kontrola zarządcza to ogół podejmowanych działań w celu zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Wprowadzając termin kontroli zarządczej w miejsce wcześniejszej kontroli finansowej, ustawodawca zmierza do usprawnienia zarządzania w sektorze publicznym, w tym również w sektorze samorządowym, przez ewolucyjne odchodzenie od zasad idealnej biurokracji weberowskiej w kierunku modelu menedżerskiego.

Niniejsze opracowanie dowodzi, że wiele metod i instrumentów rachunkowości zarządczej stosowanych w sektorze prywatnym może być z powodzeniem wdrożonych do zarządzania jednostkami administracji samorządowej, co powinno przyczynić się do poprawy ich funkcjonowania.

Literatura

- Drucker P.F., *Innovation and entrepreneurship, practice and principles*, New York 1985.
Hood Ch., *A public management for all seasons?*, „Public Administration” 1991, vol. 69 (1).
Mullins L.J., *Management and organizational behavior*, Pitman 1996.
Pakoński K., *Zarządzanie finansowe i strategiczne*, FRDL, Agencja Wydawniczo-Reklamowa MT, Warszawa 2003.

Pakoński K., *Zintegrowane zarządzanie finansami zorientowanymi na cele*, Municipium, Warszawa 2001.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).

POSSIBILITY OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING IMPLEMENTATION IN THE LOCAL GOVERNMENT ADMINISTRATION

Summary: This article is presenting issues associated with action in raising the effectiveness of functioning of self-government units. The purpose of the article is suggesting and discussing possibilities of the implementation of managerial accounting, which are used in enterprises on the level of the self-government units. The study is comparing the essence of functioning of enterprises with functioning of self-government units as entities providing public service. The management accounting through its instruments can effectively support decision-making processes on the level of self-government units.