

Beata Sadowska

Uniwersytet Szczeciński
e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

**WYKORZYSTYWANIE NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI
W SEKTORZE USŁUG KOMUNALNYCH
ORAZ ICH ROLA W KONCEPCJI SPOŁECZNIE
ODPOWIEDZIALNEGO BIZNESU (CSR)**

**ACCOUNTING TOOLS IN THE MUNICIPAL SERVICES
SECTOR AND THEIR ROLE IN THE CONCEPT
OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY**

DOI: 10.15611/pn.2018.513.31

JEL Classification: M41

Streszczenie: W złożonych warunkach gospodarowania sama rachunkowość finansowa jest niewystarczająca. Pewną rolę w generowaniu informacji na potrzeby koncepcji CSR pełnią narzędzia rachunkowości zarządczej. Sektor usług komunalnych jest obecnie zdeterminowany do generowania informacji na potrzeby różnych grup interesariuszy, a informacje prezentowane przez jednostki sektora komunalnego powinny obejmować oprócz informacji finansowych także te niefinansowe. Celem niniejszego opracowania jest: 1) przedstawienie roli i znaczenia podsystemu rachunkowości zarządczej w kontekście dostarczania informacji o realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w sektorze usług komunalnych oraz 2) prezentacja wyników badań ankietowych. Metody badawcze: indukcji, dedukcji, a także obserwacja uczestnicząca. Najważniejsze wnioski z przeprowadzonych badań to: 1. System rachunkowości w sektorze usług komunalnych nie jest obecnie przystosowany do generowania informacji na potrzeby różnych grup użytkowników informacji w ramach dostarczania informacji o działaniach w sferze gospodarczej, społecznej oraz ekologicznej. 2. Jedynie 20% podmiotów sektora komunalnego (biorących udział w badaniu) wykorzystuje narzędzia rachunkowości zarządczej, część z nich w ograniczonym zakresie. 3. 50% badanych jednostek wykorzystuje podsystem rachunku kosztów, a 20% podmiotów wykorzystuje instrumenty controllingu.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, społeczna odpowiedzialność, usługi komunalne.

Summary: The aim of this study is to: 1) Present the role and importance of management accounting subsystem in the context of providing information on the implementation of the concept of corporate social responsibility in the municipal services sector, and 2) Presentation of survey results. Research methods: induction, deduction, as well as participant observation. The most important conclusions from the conducted research are: 1) The accounting system

in the municipal services sector is currently not adapted to generate information for the needs of various groups of users of information as part of providing information on activities in the economic, social and ecological sphere. 2) Only 20% of municipal sector entities (participating in the survey) use management accounting tools, some of them to a limited extent. 3) 50% of the surveyed units use a cost accounting subsystem, and 20% of entities use controlling instruments.

Keywords: management accounting, social responsibility, municipal services.

1. Wstęp

CSR oznacza konieczność konsekwentnej realizacji działalności oraz realizacji jej strategii, a jednocześnie otwartości na potrzeby innych jednostek: społeczeństwa, organizacji, kooperantów. Współcześnie organizacje funkcjonujące w otoczeniu społecznym są wnikliwie oceniane. Podmioty obarczane są odpowiedzialnością za zmiany społeczne, degradację środowiska przyrodniczego, rozwarstwienie społeczne. Oznacza to, iż powinny prowadzić działalność gospodarczą zgodnie z koncepcją zrównoważonego rozwoju, dbając na równi o aspekt ekonomiczny, społeczny i ekologiczny. CSR stanowi odpowiedź organizacji na koncepcje zrównoważonego rozwoju. Swoje miejsce znajduje tu system rachunkowości, jako główne źródło informacji o realizacji społecznej odpowiedzialności biznesu.

Celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie roli i znaczenia podsystemu rachunkowości zarządczej w kontekście dostarczania informacji o realizacji koncepcji CSR w sektorze usług komunalnych. Podstawowa teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że: „Wykorzystywanie koncepcji społecznej odpowiedzialności organizacji powinno bazować na podsystemie rachunkowości zarządczej, jako podstawowym źródle informacji o dokonaniach w obszarze finansowym, społecznym i ekologicznym działalności jednostki gospodarczej”.

2. Metodyka badań i przebieg procesu badawczego

W trakcie pisania opracowania zostały wykorzystane metody indukcji, dedukcji, a także obserwacja uczestnicząca. Proces badawczy polegał na zidentyfikowaniu problemu badawczego, a następnie ustosunkowaniu się do niego poprzez analizę informacji pochodzących z literatury krajowej i zagranicznej. Na tej podstawie zostały wyciągnięte wnioski. Należy podkreślić, iż tematyka gospodarki jest podejmowana przez autorów rzadko, również sam system rachunkowości w tym obszarze jest pomijany w literaturze przedmiotu. Do monografii kompleksowo przedstawiających zagadnienie sektora usług komunalnych, które ukazały się w ostatnich latach, należy zaliczyć między innymi: Zalewski [2007], Bachor [2009], Grzymała [2010], Kotapski [2017]. Jednakże monografie te przedstawiają ogólne zagadnienia sektora komunalnego i nie dotyczą systemu rachunkowości.

Przedmiotem zainteresowań autorki był głównie fakultatywny system rachunkowości oraz próba oceny znaczenia narzędzi tego systemu w generowaniu różnorodnych informacji (finansowych, ekologicznych, społecznych). Narzędzie badawcze stanowił oryginalny kwestionariusz ankietowy. Respondenci udzielali odpowiedzi na 17 pytań. Zagadnienia ankiety podzielono na grupy tematyczne: część I – rachunkowość, informacje ogólne, część II – rachunkowość fakultatywna – system rachunkowości zarządczej. Badania o charakterze pilotażowym miały na celu poznanie instrumentów rachunkowości zarządczej, które wspomagają dostarczanie informacji o działalności przedsiębiorstwa różnym zainteresowanym użytkownikom.

Badania zostały wykonane w okresie wrzesień-październik 2017 r. Ankietę rozesłano drogą mailową do 21 jednostek sektora usług komunalnych umiejscowionych w miastach na prawach powiatu województwa zachodniopomorskiego. Na ankietę odpowiedziało 10 podmiotów, co stanowi 47,62%. W badaniu wzięły udział dwa zakłady budżetowe oraz 8 spółek prawa handlowego – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ze 100-procentowym udziałem gmin (spółki samorządowe).

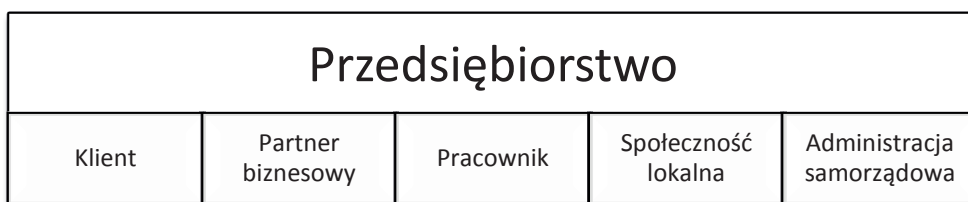
3. Społeczna odpowiedzialność biznesu sektora usług komunalnych jako odpowiedź na koncepcję zrównoważonego rozwoju

Gospodarka komunalna, w rozumieniu ustawowym, obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności¹ publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych [Ustawa o gospodarce komunalnej 1996]. Usługi komunalne² mają charakter techniczny, są związane z infrastrukturą, jej utrzymaniem, zapewnieniem dostępności do niej, zarządzaniem jej zasobem. Usługi te obejmują zakres transportu i komunikacji, prowadzenia dostaw energii, realizacji dostaw wody, ochrony środowiska, edukacji, ochrony zdrowia, uprawiania sportu i turystyki, realizacji usług opieki społecznej, prowadzenia działalności kulturalnej i oświatowej [Dylewski 2013, s. 12]. Podmioty gospodarki komunalnej działając w sferze użyteczności publicznej, realizują funkcje społeczne, ekologiczne oraz ekonomiczne.

¹ Termin „użyteczność” stosowany jest w ekonomii w celu opisanego subiektywnej przyjemności, pożytku, zadowolenia jednostki wynikających z konsumowania dóbr.

² Podkreślić należy, że w Polsce sposoby realizacji zadań, w tym świadczenia usług komunalnych, są zróżnicowane i mogą przybierać postać takich podstawowych modeli, jak: 1. Model autonomiczny, w którym świadczenie usług komunalnych wykonywane jest samodzielnie w oparciu o podległe jednostki organizacyjne, jako formy organizacyjne sektora finansów publicznych, tj. jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe. 2. Model komercyjny, w którym świadczenie usług publicznych wykonywane jest w oparciu o spółki prawa handlowego tworzone przez JST, w stosunku do których istnieje pełen nadzór i kontrola ze strony jednostki samorządowej. 3. Model zewnętrznego outsourcingu.

Zakres działalności organizacji, która bierze odpowiedzialność nie tylko za generowanie dodatnich wyników, ale ważne są dla niej również działania w sferze ochrony zasobów naturalnych, etyka, kwestie pracownicze, zawiera się w koncepcji zrównoważonego rozwoju. Według D. Pearce'a i R.K. Turnera [1990, za Woś 1992]: „rozwój zrównoważony, polega na maksymalizacji korzyści netto z rozwoju ekonomicznego z jednoczesnym chronieniem oraz zapewnieniem odtwarzania się użyteczności i jakości zasobów naturalnych w długim okresie”. Również ekonomia ekologiczna podkreśla nadrzędność środowiska w stosunku do rozwoju gospodarczego [Boulding 1970, za Fiedor 2002]. Zrównoważony rozwój [Rogall 2010, s. 44] jest rozwojem zaspokajającym obecne potrzeby obywateli bez ryzyka, że przyszłe pokolenia nie będą mogły zaspokoić swoich potrzeb. Odpowiedzią przedsiębiorstw na koncepcję zrównoważonego rozwoju jest CSR, rozumiana jako efektywna strategia zarządzania. Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw determinuje kształtowanie korzystnych warunków do rozwoju społecznego, ekologicznego i ekonomicznego. Organizacje prowadzą działalność gospodarczą w sposób zrównoważony, dążąc do budowania trwałych relacji z interesariuszami [Wójcik-Jurkiewicz 2016, s. 141], rozpowszechniając pozytywne wzorce w zakresie kultury organizacyjnej, etyki oraz dialogu społecznego. Kluczowe staje się dla przedsiębiorstwa budowanie trwałych i przejrzystych zależności ze wszystkimi zainteresowanymi stronami, co przedstawiono na rysunku 1.



Rys. 1. Zrównoważone relacje przedsiębiorstwa z otoczeniem

Źródło: opracowanie własne.

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw wyraża się w stałym zobowiązaniu biznesu do zachowań etycznych i przyczynianiu się do ekonomicznego rozwoju i poprawy jakości życia pracowników i ich rodzin, tak samo jak lokalnej społeczności [Holme, Watts 2000, s. 9]. Jak słusznie zauważa B. Kryk [2017, s. 109]: „proekologiczne działania i zarządzanie przedsiębiorstwem są obecnie imperatywem społecznym”. To znaczy, że również podmioty gospodarki komunalnej świadczące usługi na rzecz społeczności lokalnej powinny prowadzić działalność w zgodzie z koncepcją zrównoważonego rozwoju. Społeczna odpowiedzialność tych jednostek przejawia się w oddziaływaniu na otoczenie zewnętrzne, wewnętrzne, sferę zatrudnienia oraz relacje z interesariuszami, co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Obszary oddziaływania podmiotów gospodarki komunalnej w ramach CSR

Lp.	Obszar oddziaływania	Charakterystyka
1	Otoczenie zewnętrzne – obszar publiczny	Zaangażowanie organizacji sektora komunalnego w prace na rzecz szkolnictwa (warsztaty, wystąpienia, prelekcje w szkołach), na rzecz nauki (współpraca z uczelniami), współpraca na rzecz społeczeństwa z organizacjami pożytku publicznego
2	Otoczenie zewnętrzne – obszar interesariuszy	Współpraca, kooperacja oraz koordynacja działań w ramach funkcji ekologicznych i społecznych – z dostawcami, z odbiorcami, z konkurentami, z dostawcami kapitału, z pracownikami
3	Otoczenie wewnętrzne – pracownik	Zasady etycznego postępowania w relacjach z pracownikami. Rzetelne informowanie o prawach i obowiązkach. Tworzenie możliwości samorealizacji pracowników, wsparcie finansowe w tym zakresie. Tworzenie bezpieczeństwa zatrudnienia oraz poczucia stabilności. Umożliwienie pracownikom partycypacji w zakresie wewnętrznej organizacji jednostki gospodarczej
4	Otoczenie wewnętrzne – ochrona zasobów naturalnych	Korzystanie z nowych technologii i odpowiedniej infrastruktury. Planowanie działań z uwzględnieniem poszanowania dla środowiska przyrodniczego. Respektowanie norm i przepisów prawnych z zakresu ochrony środowiska przyrodniczego. Prawidłowa gospodarka zasobami

Źródło: opracowanie własne.

Strategia CSR sektora usług komunalnych jako odpowiedź na koncepcję zrównoważonego rozwoju powinna się przejawiać tym, że prowadząc działalność gospodarczą, jednostki muszą godzić relacje społeczne, ekologiczne i ekonomiczne, czyli [Żołądkiewicz 2016, s. 515-516]:

- zaspokajać podstawowe potrzeby materialne obywateli (dostęp do mieszkań komunalnych, dostarczanie wody, odprowadzanie ścieków, dostęp do komunikacji miejskiej) przy wykorzystywaniu infrastruktury i technologii nieniszczących środowiska naturalnego,
- zabezpieczać społeczne i socjalne potrzeby społeczeństwa, chronić zdrowie, zapewniać rozwój sfery duchowej poprzez generowanie dostępu do edukacji, rekreacji i kultury,
- prowadzić działalność, eliminując potencjalne zagrożenia środowiskowe, powstrzymać się od degradacji środowiska, odnawiać środowisko przyrodnicze.

Koncepcja zrównoważonego rozwoju jest podstawą dla wielu działań gospodarczych o zasięgu lokalnym, krajowym czy międzynarodowym. Opiera się ona na wielu aktualnych i rzetelnych informacjach o procesach zachodzących w organizacjach, podmiotach, zespołach. Informacje dotyczące pojedynczych działań, realizowanych zadaniach, wspierające zrównoważony rozwój są generowane przez systemy rachunkowości jednostek gospodarczych.

4. Informacyjna rola systemu rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym sektorze usług komunalnych

Rachunkowość jest określana jako szczególny system informacyjny, międzynarodowy język biznesu, system pomiaru wartości ekonomicznych. Jej rolą jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy. Rachunkowość koncentruje się na gromadzeniu i ich przetwarzaniu w informacje ekonomiczne, tj. dotyczące działalności określonej organizacji oraz odzwierciedlające zjawiska i wewnętrzne procesy gospodarcze podmiotu. Informacje pozyskiwane z systemu rachunkowości umożliwiają właścicielom i menedżerom oraz kooperantom zewnętrznym uzyskanie obrazu całokształtu jego działalności i sytuacji [Nowak 2016, s. 15]. Informacje generowane przez system rachunkowości muszą zawierać cechy nadające im użyteczność w podejmowaniu decyzji. Jak wskazuje Riahi-Belkaoui [2004, s. 167], użytkownicy informacji zadają sobie określone pytania, na które poszukują informacji:

- Kto potrzebuje informacji finansowych i pozafinansowych?
- Jakie informacje są potrzebne?
- Jak informacja może być dostarczona przez podsystem rachunkowości finansowej, a jaka nie?
- Jakie informacje może generować podsystem rachunkowości zarządczej?
- W jaki sposób dostarczyć te informacje?

Współcześnie podkreśla się znaczenie informacyjnej roli systemu rachunkowości w społecznie odpowiedzialnym sektorze usług komunalnych. Strategia CSR w realizacji koncepcji zrównoważonego rozwoju jednostek gospodarczych może być rozpatrywana przez pryzmat informacji. Jak podkreśla P. Szczypa [2014, s. 285], należy zwrócić uwagę na to, jakimi informacjami organizacja jest zainteresowana, czyli:

- ilość generowanych i użytkowanych informacji – ujęcie ilościowe,
- sposób kreacji, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji – ujęcie funkcjonalne,
- związek pomiędzy etapem realizacji strategii rozwoju zrównoważonego i społecznej odpowiedzialności z informacją – ujęcie strukturalno-etapowe.

Współcześnie podmioty sektora usług komunalnych powinny być zainteresowane każdym z powyższych ujęć. Generowanie informacji ilościowych, wartościowych i jakościowych obejmujących uwarunkowania ekonomiczne, ekologiczne i społeczne w ramach jednego systemu informacyjnego stanowi złożony proces. Systemem, który może sprostać wyzwaniom tego złożonego procesu informacyjnego, jest system rachunkowości.

Dokonując oceny możliwości wykorzystania systemu rachunkowości jako źródła informacji o społecznej odpowiedzialności sektora komunalnego, należy wskazać na podstawowy podział tego systemu, tj. wyodrębnienie podsystemu rachunkowości finansowej oraz zarządczej. Możliwości wykorzystania narzędzi obu systemów na każdym etapie realizacji celów gospodarki komunalnej przedstawiono w tabeli 2. Pod uwagę wzięto cele ekonomiczne, ekologiczne oraz społeczne. Odrębnie wskazano na cele pracownicze oraz aspekt ryzyka w jednostce gospodarczej.

Tabela 2. Możliwości wykorzystania narzędzi podsystemu rachunkowości finansowej i zarządczej na każdym etapie realizacji celów gospodarki komunalnej

Podsystem rachunkowości	Cele ekonomiczne	Cele ekologiczne	Cele społeczne	Aspekt pracowniczy	Ryzyko działalności
Rachunkowość finansowa	***	**	*	*	**
Rachunkowość zarządcza	***	**	**	**	**

Legenda: * małe możliwości wspomagania informacyjnego; ** średnie możliwości wspomagania informacyjnego; *** duże możliwości wspomagania informacyjnego.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Potrzeby informacyjne interesariuszy sektora komunalnego

Interesariusz	Potrzeby informacyjne – elementy wybrane
Klient, odbiorca usług komunalnych	<ul style="list-style-type: none"> • jasne standardy obsługi klienta • kalkulacje cen usług, poziom cen • poziom realizacji celów (dostęp do usług komunalnych) • poprawa komunikacji, między innymi poprzez informatyzację • budowanie zaufania (konkretne działania) • zwiększanie dostępności do usług komunalnych (np. krótszy okres oczekiwania na mieszkanie komunalne)
Społeczeństwo lokalne	<ul style="list-style-type: none"> • inicjatywy na rzecz społeczności lokalnej (pikniki, konkursy) • nowa infrastruktura (poziom inwestycji) • wpływ działalności organizacji na zdrowie ludzi • udogodnienia finansowe (możliwość rozkładania zaległości na raty lub odpracowanie długu, np. z tytułu zaległego czynszu) • wsparcie akcji charytatywnych na rzecz społeczności lokalnej • działalność edukacyjna dorosłych, młodzieży i dzieci • współpraca z organizacjami i stowarzyszeniami lokalnymi • nowe miejsca pracy oraz praktyki studenckie
Pracownicy	<ul style="list-style-type: none"> • wypadki przy pracy oraz rotacja pracowników • system motywacyjny i jasne kryteria wynagradzania • dodatkowe przywileje pracownicze • szkolenia oraz bezpieczeństwo i higiena pracy • wysoka jakość kooperacji w jednostce gospodarczej • system zarządzania (demokratyczny czy autorytarny) • pakiety socjalne i poprawa warunków w miejscu pracy • promowanie postaw opartych na etyce
Środowisko naturalne	<ul style="list-style-type: none"> • zużycie zasobów naturalnych w organizacji (woda, energia elektryczna, energia cieplna) • brak kar pieniężnych w związku ze środowiskiem naturalnym • inwestycje zmniejszające emisje i zanieczyszczenia • inwestycje w odnawialne źródła energii • ochrona zasobów wodnych (oszczędzanie wody oraz oczyszczanie ścieków) • inicjatywy na rzecz ochrony przyrody (sadzenie drzew) • właściwa gospodarka odpadami i nowoczesne technologie • działania edukacyjne na rzecz ochrony przyrody • zrównoważony transport

Źródło: opracowanie własne.

Rola rachunkowości w realizacji CSR wynika z istoty systemu informacyjno-kontrolnego, który wskazuje nie tylko możliwości pomiaru wartościowego i ilościowego czynników kształtujących elementy odpowiedzialności organizacji, ale także stanowi instrument kontroli jej realizacji, czyli pozwala rozliczyć podmiot gospodarczy z odpowiedzialności społecznej na podstawie odpowiednio skonstruowanego sprawozdania [Macuda 2015, s. 100]. Aby móc dostosować narzędzia rachunkowości finansowej i zarządczej, które będą generowały informacje o społecznej działalności podmiotu komunalnego w zakresie prowadzonej zrównoważonej gospodarki, należy określić potrzeby informacyjne interesariuszy, co przedstawiono w tabeli 3.

Mając na uwadze, że potrzeby informacyjne interesariuszy ewoluują i rosną wraz z upływem czasu, a także ze zmianami społecznymi czy gospodarczymi, same informacje finansowe generowane przez podsystem rachunkowości finansowej nie będą wystarczające do oceny dokonań podmiotów świadczących usługi komunalne. W realizacji społecznej odpowiedzialności kluczowe stają się wtedy prezentowanie informacji niefinansowych dotyczących trzech obszarów działalności, które są bezpośrednio związane ze zrównoważonym rozwojem: finansowych wyników jednostek komunalnych, działalności ekologicznej, społecznej, etycznej oraz określającej ryzyka. Służyć temu mogą narzędzia rachunkowości zarządczej.

5. Narzędzia rachunkowości obligatoryjnej i fakultatywnej oraz ich rola w koncepcji społecznie odpowiedzialnego biznesu i wyniki badań empirycznych

Rachunkowość powinna nie tylko zaspokajać potrzeby informacyjne otoczenia, ale również mieć wpływ na system zarządzania organizacją. Zmiany, jakie zachodzą w gospodarce i w organizacjach oraz ich otoczeniu, wywierają wpływ na system rachunkowości, jej charakter oraz funkcje. W złożonych warunkach prowadzenia działalności i zarządzania jednostką komunalną sama rachunkowość finansowa nie jest już wystarczająca. Na potrzeby realizowania różnych celów organizacji konieczne stają się korzystanie z instrumentów rachunkowości zarządczej.

Wyniki badań przedstawiają się następująco:

1. W badaniu wzięły udział dwa zakłady budżetowe oraz osiem samorządowych spółek prawa handlowego. Wyniki badań w różnych strukturach organizacyjnych były zbieżne, nie różniły się znacząco.

2. 60% badanych podmiotów ma strategię działalności opracowaną w formie pisemnej.

3. Tylko jedna ze spółek nie ma opracowanej polityki (zasad) rachunkowości.

4. Podmioty sektora komunalnego dokonują aktualizacji polityki rachunkowości raz do roku lub raz na dwa lata.

5. Jako najczęściej wykorzystywane i przydatne do oceny kondycji finansowej jednostek respondenci wskazali: system księgowy, sprawozdawczość finansową oraz systemy kalkulacyjne (narzędzia rachunkowości finansowej).

6. Wykorzystując podsystem rachunkowości finansowej, za najbardziej przydatne materiały pozaewidencyjne do generowania informacji badani uznali sprawozdania zarządu oraz plany. Za zupełnie nieprzydatne respondenci uznali zaś informacje uzyskane od kontrahentów, pracowników, konkurentów.

7. 70% podmiotów wykorzystuje obecnie dostępne narzędzia rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej, co nie do końca jest zgodne z prawdą. Dokonując dalszych analiz, nie można uznać odpowiedzi respondentów za zupełnie prawdziwe lub należy uznać, iż respondenci nie do końca potrafią nazwać narzędzia, którymi się posługują na potrzeby zarządzania czy generowania informacji innych niż finansowe (patrz pkt 11, 12).

8. 60% respondentów przyznaje, że system rachunkowości w ich jednostce nie jest obecnie przystosowany do generowania informacji na potrzeby różnych grup użytkowników informacji w ramach dostarczania informacji o działaniach w sferze gospodarczej, społecznej oraz ekologicznej.

9. Z innych podsystemów rachunkowości w celu pomiaru i raportowania informacji o prowadzonej działalności respondenci korzystają w następujący sposób:

- 40% badanych wykorzystuje podsystem rachunkowości podatkowej,
- 50% badanych wykorzystuje podsystem rachunku kosztów,
- 20% badanych wykorzystuje instrumenty controllingu.

10. W obszarze podsystemu rachunkowości zarządczej jeden zakład budżetowy oraz cztery spółki samorządowe wyodrębniają koszty stałe i zmienne w ramach rachunku kosztów.

11. 80% badanych podmiotów sektora komunalnego nie stosuje rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów cyklu życia produktu/usług, rachunku kosztów procesowych, rachunku kosztów jakości, rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, rachunku kosztów sterowanego czasem.

12. Jedynie 20% respondentów wykorzystuje narzędzia rachunkowości zarządczej, część z nich w ograniczonym zakresie.

13. Za czynniki stanowiące największe bariery dostosowania systemu rachunkowości w celu generowania informacji badane podmioty uznały:

- częste zmiany przepisów prawnych,
- wadliwe oprogramowanie do zarządzania organizacją lub jego brak,
- koszty wprowadzania zmian.

14. Do najczęściej popełnianych błędów przy doborze narzędzi rachunkowości respondenci uznali:

- zbyt mało szkoleń dotyczących nowych narzędzi rachunkowości,
- uwzględnianie kryterium kosztu jako jedyne, dominującego kryterium wyboru zastosowania danego narzędzia rachunkowości,
- zbyt mało czasu na naukę nowego oprogramowania,
- zlecanie prac wdrożeniowych nieprzeszkolonym pracownikom.

6. Zakończenie

Konsekwencją wzrostu znaczenia idei zrównoważonego rozwoju oraz powstałej na jej fundamentach koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu jest generowanie informacji finansowych oraz niefinansowych. Publikowanie ekonomicznych, środowiskowych oraz społecznych aspektów funkcjonowania organizacji dotyczy między innymi jednostek gospodarczych sektora przedsiębiorstw, sektora finansów publicznych, w tym podmiotów prowadzących gospodarkę komunalną. Wykorzystywanie narzędzi rachunkowości w sektorze usług komunalnych determinuje dostępność oraz jakość informacji o dokonaniach organizacji prowadzących gospodarkę komunalną.

Współcześnie obserwuje się wzrost znaczenia podsystemu rachunkowości zarządczej oraz wskazuje się na rosnącą rolę instrumentów tego podsystemu w koncepcji społecznie odpowiedzialnego podmiotu świadczącego usługi komunalne czy też dostarczającego określone produkty.

Realizacja badania dotyczącego problematyki wykorzystywania narzędzi rachunkowości w sektorze publicznym (gospodarka komunalna) pozwoliła na sformułowanie konkretnych wniosków:

1. Współcześnie również podmioty sektora usług komunalnych podejmują działania w ramach koncepcji zrównoważonego rozwoju, deklarując społeczną odpowiedzialność.

2. Potrzeby informacyjne interesariuszy ewoluują i rosną wraz z upływem czasu, a także ze zmianami społecznymi czy gospodarczymi, co powoduje, że same informacje finansowe generowane przez podsystem rachunkowości finansowej nie są wystarczające do oceny działań podmiotów świadczących usługi komunalne.

3. Na potrzeby realizowania różnych celów organizacji, takich jak cele ekologiczne czy społeczne, konieczne staje się korzystanie z instrumentów rachunkowości zarządczej, na co zwracają uwagę praktycy biorący udział w badaniu ankietowym.

4. Jedynie 20% podmiotów sektora komunalnego (biorących udział w badaniu) wykorzystuje narzędzia rachunkowości zarządczej, część z nich w ograniczonym zakresie.

W opracowaniu przedstawiono rolę i znaczenie podsystemu rachunkowości zarządczej w kontekście dostarczania informacji o realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu w sektorze usług komunalnych. Pozytywnie zweryfikowano tezę artykułu, podkreślając, że wykorzystywanie koncepcji społecznej odpowiedzialności organizacji powinno bazować na podsystemie rachunkowości zarządczej, jako podstawowym źródle informacji o dokonaniach w obszarze finansowym, społecznym i ekologicznym działalności jednostki gospodarczej, gdyż podsystem rachunkowości finansowej nie jest w stanie dostarczać informacji niefinansowych. Jednakże wyniki badania potwierdziły, że wykorzystywanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze usług komunalnych nie jest zjawiskiem powszechnym, co jednoznacznie potwierdza fakt, iż sektor ten nie generuje informacji w podziale na finansowe, społeczne i ekonomiczne, zgodnie z oczekiwaniami użytkowników informacji.

Niniejsze rozważania są głosem w dyskusji, a prezentowane opracowanie stanowi punkt wyjścia do dalszych pogłębionych badań empirycznych, które powinny być przeprowadzone w innych podmiotach sektora komunalnego.

Literatura

- Bachor W., 2009, *Efektywność majątku trwałego w spółkach komunalnych*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.
- Boulding E., 1970, *Economic as a Science*, McGraw-Hill, New York.
- Dylewski M., 2013, *Procesy zmian w zarządzaniu gospodarką komunalną w jednostkach samorządu terytorialnego na tle uwarunkowań legislacyjnych*, Nauki o Finansach – Financial Sciences, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 4(17).
- Fiedor B. i in., 2002, *Podstawy ekonomii środowiska i zasobów naturalnych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Grzymała Z., 2010, *Restrukturyzacja sektora komunalnego w Polsce. Aspekty organizacyjno-prawne i ekonomiczne*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.
- Holme R., Watts P., 2000, *Corporate Social Responsibility: Making a Good business Sense*, "World Business Council for Sustainable Development", Geneva.
- Kotapski R., 2017, *Rachunek kosztów usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Pomiar, ujmowanie, kontrola, sprawozdawczość*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Kryk B., 2017, *Informacje środowiskowe w sprawozdaniach z działalności*, [w:] *Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – edukacja, etyka, innowacje*, Rachunkowość, red. J. Adamek, J. Kogut, W. Krawiec, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 479, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Macuda M., 2015, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – raportowanie zagadnień środowiskowych*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 3, no. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Nowak E., 2016, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, 2007, red. A. Zalewski, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.
- Pearce D., Turner R.K., 1992, *Economics of Natural Resources and the Environment*, Harvester Wheatsheaf, New York.
- Riahi-Belkaoui A., 2004, *Accounting Theory*, South-Western, Singapore.
- Rogall H., 2010, *Ekonomia zrównoważonego rozwoju. Teoria i praktyka*, Zys i S-ka, Poznań.
- Szczypa P., 2014, *Współczesne wyzwania rachunkowości przedsiębiorstw w gospodarce zrównoważonego rozwoju*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 329, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, Dz.U. z 1997 r. Nr 9, poz. 43 ze zm.
- Woś A., *Rolnictwo zrównoważone*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1992, nr 1-3.
- Wójcik-Jurkiewicz M., 2016, *Idea społecznie odpowiedzialnego biznesu a kształtowanie wyniku finansowego spółki*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 253, Katowice.
- Żołądkiewicz A., 2016, *Ocena poziomu zrównoważonego rozwoju gmin miejskich województwa warmińsko-mazurskiego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 437, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.