

Marlena Rogus

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA STRATEGICZNEGO W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Wstęp

Centralne miejsce w działalności samorządu terytorialnego zajmuje zarządzanie gminą, (sprawami publicznymi, podlegającymi jego kompetencji). Obejmuje ono takie zagadnienia, jak miejsce, warunki, mechanizmy i zasady zarządzania tym, co ma podstawowe znaczenie dla interesu wspólnoty i co mieści się w możliwościach realizacyjnych organów samorządu terytorialnego. W Konstytucji gmina została określona jako podstawowa jednostka samorządu terytorialnego i to gminie przypisano wykonywanie wszystkich zadań samorządu terytorialnego, niezastrzeżonych dla innych jednostek samorządu terytorialnego (art. 164 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej)¹.

Celem artykułu jest ukazanie zasadności stosowania rachunkowości zarządczej w zarządzaniu strategicznym jednostką samorządu terytorialnego. Do sprawnego zarządzania jednostką niezbędne są informacje, w tym dane liczbowe odnoszące się do zachodzących procesów gospodarczych i społecznych, umożliwiające nie tylko ocenę tych procesów, ale również pozwalające na ocenę planowania przyszłych działań i decyzji. Podstawowym źródłem tych informacji jest rachunkowość zarządcza.

2. Zarządzanie rozwojem lokalnym

Zarządzenie gminą to proces oddziaływania organów władzy samorządu terytorialnego na przedmiot zarządzania, aby jego działania (zachowanie) zmierzało do osiągnięcia postawionych przed nim celów, czyli było zgodne z celami

¹ DzU 1997 nr 78, poz. 483.

przyjętymi przez podmiot zarządzania. Zarządzanie oznacza więc zespół działań podejmowanych w celu wywołania pożądanego przebiegu procesów i zjawisk (np. działalności gospodarczej) w obrębie samorządu terytorialnego. Poprzez zarządzenie kształtowane są zachowania innych podmiotów, a samo zarządzanie należy do sfery procesów regulujących. W procesie zarządzania możemy wyodrębnić elementy planistyczne, decyzyjne, wykonawcze i kontrolne [1, s. 140].

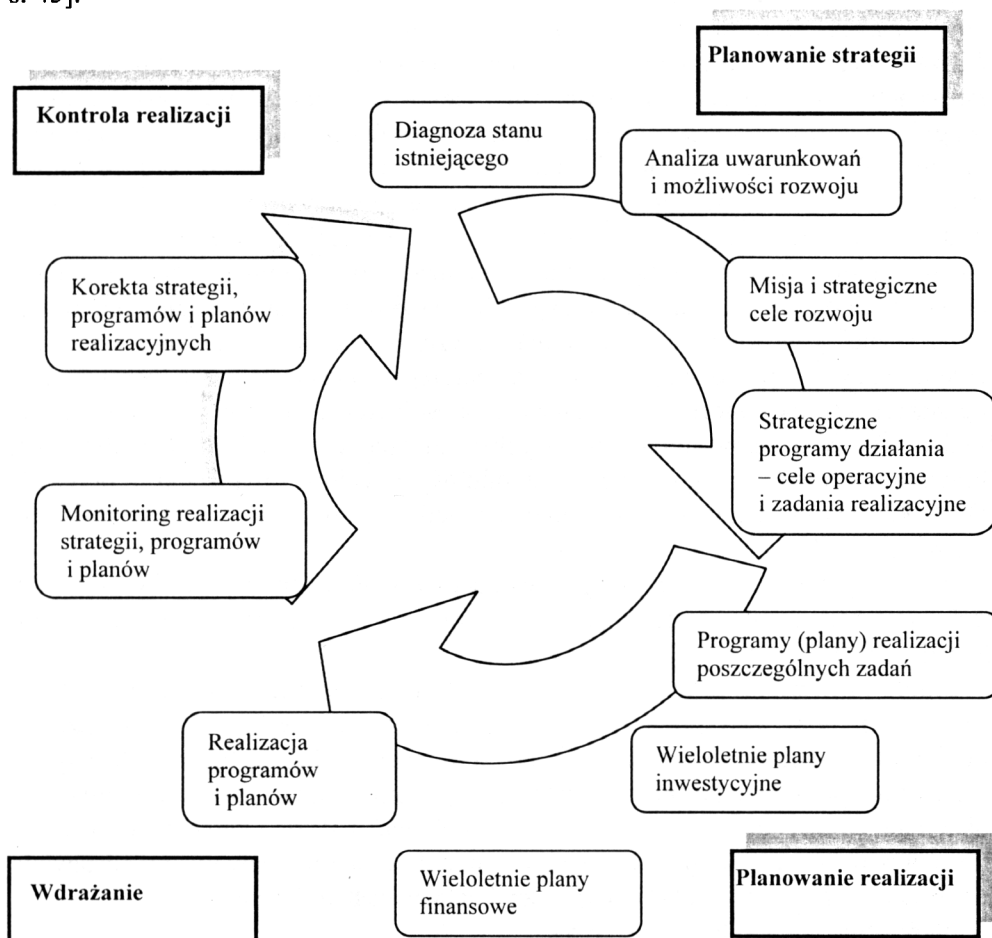
Zarządzanie należy traktować nie tylko jako wyodrębniony proces, ale jako działanie ściśle powiązane z otoczeniem, które wywiera na nie większy lub mniejszy wpływ. W związku z tym na zarządzanie należy patrzeć w kontekście zmian społecznych, gospodarczych i politycznych, które wpływają na warunki, w jakich działają władze samorządu terytorialnego.

W procesie zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego wyodrębnić można zarządzających i obiekty zarządzania, np. w gminie do pierwszej grupy zaliczyć należy: radę gminy i jej komisje, zarząd, wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, skarbnika i sekretarza, natomiast do drugiej grupy: gminne jednostki organizacyjne, podmioty gospodarcze na terenie gminy, gospodarstwa rolne, sołectwa, osoby fizyczne, organizacje itp. Oddziaływanie na obiekty zarządzania odbywa się przede wszystkim za pomocą:

- środków stymulujących lub zniechęcających do określonej działalności gospodarczej, takich jak zróżnicowanie obciążeń podatkowych, czy opłat komunalnych,
- środków przymusu – ustalanych w aktach prawnych,
- środków materialnego kształtowania [1, s. 146].

Na obecnym etapie zwróćmy uwagę na problematykę rozwoju lokalnego. Wśród wielu definicji tego pojęcia można dostrzec różnorodne wątki, a ich liczba wskazuje na dużą złożoność procesu. Wynika to bezpośrednio z wielości celów oraz uwarunkowań, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, którym rozwój lokalny podlega. Autorzy poszczególnych definicji zgadzają się, co do tego, iż rozwój lokalny jest procesem pozytywnych zmian, obejmujących wzrost ilościowy i jakościowy (por. [3, s. 137-138; 4, s. 46-49; 5, s. 152-153; 8, s. 44-45]). Podkreśla się aspekty gospodarcze i społeczne tego procesu. Elementy gospodarcze rozwoju lokalnego odzwierciedlają się m.in. w zwiększeniu PKB na jednego mieszkańca, liczby miejsc pracy, w zmianie struktury gospodarczej danego obszaru. Aspekty społeczne rozwoju lokalnego przejawiają się w konieczności uzyskania akceptacji społecznej dla działań władzy, partycypacyjnym trybie zarządzania, czyli demokratyzacji procesu podejmowania decyzji, uwzględniającym udział wielu podmiotów środowiska lokalnego w zarządzaniu. Wątki społeczne i gospodarcze przenikają się w wielu definicjach. J. Parysek przyjmuje, że rozwój lokalny bazuje na endogennych czynnikach rozwoju (lokalne potrzeby, lokalne zasoby, miejscowi ludzie, lokalne organizacje i podmioty gospodarcze) i stanowi uzupełnienie, prowadzonego w nawiązaniu do czynników egzogennych rozwoju regionalnego [4,

s. 46]. A. Potoczek podkreśla, iż rozwój lokalny to stały cykl, na który składają się procesy w sferze gospodarczej, politycznej, społecznej i kulturalnej, wzajemnie się warunkujące. Nie są one jednolite, nie zawsze także występują w nich określone prawidłowości, co skłania do wysunięcia wniosku, iż interpretacja rozwoju powinna w miarę możliwości równolegle ujmować zmiany i procesy cząstkowe, stąd też pożądane jest holistyczne podejście do nich [5, s. 6]. M. Ziółkowski i M. Goleń definiują rozwój lokalny jako proces pozytywnych przemian o charakterze ilościowym i jakościowym w poziomie życia społeczności lokalnej oraz w warunkach funkcjonowania podmiotów gospodarczych, uwzględniający potrzeby, priorytety i preferencje oraz uznawane wartości mieszkańców i przedsiębiorców [8, s. 45].



Rys. 1. Proces zarządzania rozwojem lokalnym

Źródło: [8, s. 62].

Z kolei rozwój i zarządzanie są wobec siebie komplementarne, a w znacznej mierze przenikają się. Proces zarządzania rozwojem lokalnym schematycznie przedstawiono na rys. 1.

3. Strategia rozwoju

Termin strategia jest synonimem takich określeń, jak: sposób, opcja, kierunek działania, droga postępowania. W literaturze przedmiotu nie ma wspólnej i jednoznacznie rozumianej definicji strategii. M. Ziółkowski i M. Goleń prezentują kilka definicji, które oddają jej istotę [8, s. 64]. Strategia zatem to określenie spójnych działań, zmierzających do osiągnięcia w wyznaczonym czasie zhierarchizowanych celów. Strategia to świadome działanie zmierzające do określenia preferencji co do kierunków rozwoju danej jednostki samorządowej oraz sposobów osiągnięcia wyznaczonych celów. Strategia to sposób osiągnięcia założonych celów poprzez planowanie rozwoju i sterowanie tym rozwojem, z jednoczesnym zaangażowaniem się w proces realizacji podejmowanych w tym celu zadań. Strategia to określona koncepcja systemowego działania, polegająca na formułowaniu zbioru długookresowych celów organizacji, określaniu zasobów i środków niezbędnych do ich osiągnięcia oraz sposób postępowania zapewniający optymalne i elastyczne reagowanie na wyzwania otoczenia tak, aby zapewnić korzystne warunki egzystencji i rozwoju organizacji. Strategia to przyjęta przez kierownictwo organizacji spójna koncepcja działania, której wdrożenie ma zapewnić osiągnięcie fundamentalnych celów długookresowych w ramach wybranej domeny działania. Strategia to określenie głównych, długofalowych celów organizacji i przyjęcie takich kierunków działania oraz takiej alokacji zasobów, które są konieczne do osiągnięcia celów.

Analiza przytoczonych definicji ujawnia różnorodność podejścia. Wspólną ich cechą jest rozumienie strategii jako koherentnego (spójnego) i celowego zbioru decyzji oraz działań (zadań).

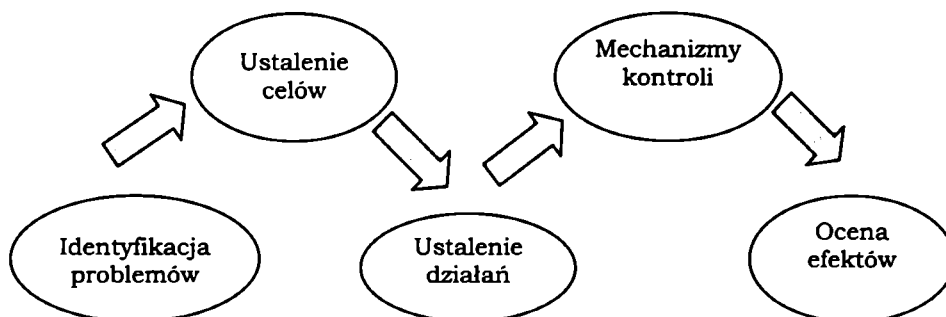
Proces planowania strategii należy podzielić na konkretne, merytoryczne etapy. Każdy z etapów tego procesu winien składać się z szeregu synchronicznych problemów cząstkowych, zawierających wątki opisowe, diagnostyczne i decyzyjne. Różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu modeli planowania rozwoju lokalnego tworzy taką sytuację, w której dokonać należy określonego wyboru. Stosunkowo prosty, a zarazem spójny model strategii rozwoju przedstawiają E.J. Blakely i M. Tietz (za [4, s. 131]), wydzielając następujące etapy:

- określenie i charakterystykę celów,
- wybór konkretnych metod rozwoju lokalnego,
- przyjęcie odpowiednich form organizacyjnych rozwoju,
- określenie ram czasowych rozwoju.

Bardziej rozwinięte i złożone modele strategii rozwoju lokalnego znaleźć można w opracowaniach byłej Komisji Wspólnot Europejskich z Brukseli. Jeden z tych modeli obejmuje następujące etapy:

- analizę problemową,
- ocenę aktualnej działalności i roli lokalnych organizacji gospodarczych i społecznych,
- przegląd zasobów,
- wyznaczenie celów działania,
- opracowanie planu działania,
- opracowanie systemu monitoringu i oceny (za [4, s. 131]).

Bez względu na to, jaki przyjmie się model strategii, podstawowe jej etapy będą zawsze podobne, choć być może odmiennie formułowane. W ramach każdej strategii należy zbadać i ocenić problemy, które trzeba rozwiązać i których dotyczyć będzie strategia, ustalić cele, wskazać zestaw skoordynowanych działań służących rozwiązaniu problemów oraz ustalić mechanizmy kontroli realizacji i oceny efektów (rys. 2).



Rys. 2. Proces formułowania strategii rozwoju

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury przedmiotu.

Strategia jest koncepcją przyszłości, zbiorem celów i zadań oraz głównych przedsięwzięć organizacyjnych w powiązaniu z zasobami, układem decyzji i ukierunkowaniem wysiłków na jej realizację. Strategia jest więc koncepcją poprzedzającą działanie, opracowaną przed działaniem, do którego się odnosi.

4. Rachunkowość zarządcza

Szerokie włączenie rachunkowości w proces zarządzania stało się podstawą wyodrębnienia dwóch rodzajów rachunkowości: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Rachunkowość finansowa służy głównie zewnętrznym

odbiorcom informacji. Dostarcza im informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych oraz budżetowych. Natomiast rachunkowość zarządcza służy wewnętrznym odbiorcom informacji. Dostarcza kierownictwu jednostki organizacyjnej informacji niezbędnych do podejmowania decyzji bieżących i strategicznych. Istnieje wiele definicji rachunkowości zarządczej. T. Kiziukiewicz definiuje rachunkowość zarządczą jako system gromadzenia, opracowywania (klasyfikacji, syntezy, analizy) i prezentacji informacji (finansowych i operacyjnych) dotyczących przeszłych i przyszłych zjawisk gospodarczych w celu wspomagania kierownictwa jednostki gospodarczej w planowaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli [7, s. 7-8]. Posługuje się przy tym specyficznymi narzędziami, które można podzielić na dwie podstawowe grupy:

- techniki ewidencyjne (forma konta, forma arkuszy),
- metody analizy logicznej i matematycznej.

Rachunkowość zarządcza, w definicji A.A. Jarugi, W.A. Nowaka, A. Szychty, to proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowanych decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa [2, s. 19]. E. Walińska przyjmuje, że rachunkowość zarządcza to system informacyjny, który generuje pomiar działalności gospodarczej jednostki. Informacja generowana przez ten system ma służyć prawidłowej ocenie sytuacji finansowej i dokonań jednostki przez użytkownika, którym jest kierownictwo [6, s. 20].

Można zatem przyjąć, że rachunkowość zarządcza jest systemem gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych wspomagających kierownictwo jednostki w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji.

Rachunkowość zarządcza jest w dużym stopniu zindywidualizowana i dostosowana do potrzeb konkretnej jednostki. Tym właśnie różni się rachunkowość zarządcza od rachunkowości finansowej. Charakterystyczne różnice pomiędzy rachunkowością zarządczą oraz rachunkowością finansową w jednostkach samorządu terytorialnego zaprezentowano w tab. 1.

Rachunkowość zarządcza może być wykorzystywana do podejmowania decyzji krótkookresowych i decyzji długookresowych. W literaturze przedmiotu wymienia się m.in. następujące decyzje krótkookresowe:

- analizę prognozy rentowności w produkcji jednoasortymentowej bądź wieloasortymentowej,
- kosztowe formuły ustalania cen,
- analizę wąskich gardeł,
- optymalizację wielkości partii produktów,
- analizę obszarów sprzedaży,
- zarządzanie zapasami i majątkiem trwałym.

Tabela 1. Syntetyczna charakterystyka rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego

Cecha	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
1	2	3
Cel	zaspokojenie potrzeb informacji odbiorców zewnętrznych	zaspokojenie potrzeb informacji odbiorców wewnętrznych
Użytkownicy	głównie zewnętrzni; informacje są przeznaczone dla: Ministerstwa Finansów (Departamentu Budżetu Państwa, Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego, Departamentu Długu Publicznego, Departamentu Finansów Gospodarki Narodowej), Urzędu Ochrony Konsumentów i Konkurencji, Głównego Geodety Kraju, Delegatury NIK, dysponentów przekazujących dotacje, regionalnych izb obrachunkowych	głównie wewnętrzni; organ stanowiący (rada gminy), organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent), skarbnik gminy, kierownicy funkcjonalnych komórek organizacyjnych
Podstawa prawna	jest regulowana prawnie przez prawo podatkowe, ustawę o rachunkowości, ustawę o finansach publicznych, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu, standardy międzynarodowe i krajowe; jej prowadzenie jest obligatoryjne	nie jest uregulowana prawem; wobec tego prowadzenie rachunkowości zarządczej nie jest obligatoryjne, lecz zależne od jednostki; w pewnym stopniu opiera się ona na danych rachunkowości finansowej, lecz sposób wykorzystania tych danych zależny jest od potrzeb kierownictwa i od jego problemów decyzyjnych
Zasady wyceny	wykorzystuje jednolite zasady wyceny według wartości nabycia w celu zapewnienia porównywalności i kontroli	wykorzystuje różne zasady wyceny, oprócz wartości nabycia, także wartość ekonomiczną, zdyskontowane przepływy pieniężne itp.
Cechy informacji	zachowuje wymagane cechy dokładności, rzetelności, wiarygodności, ciągłości, sprawdzalności danych liczbowych	jest zorientowana na istotność i szybkość pozyskiwania danych
Wymiar czasowy informacji	emituje informacje <i>ex post</i> przedstawiające dane o zaszczytach gospodarczych	koncentruje się na informacjach zarówno <i>ex ante</i> , jak i <i>ex post</i> ; proces podejmowania decyzji wiąże się z przyszłością, dlatego ważniejsze są wariantowe projekcje przyszłych przychodów, kosztów i wyników

cd. tab. 1

1	2	3
Częstotliwość informacji	obowiązuje ścisła periodyzacja: rok, kwartał, miesiąc	częstotliwość informacji nie jest ściśle określona; informacje są przygotowywane stosownie do potrzeb (codziennie, tygodniowo, ale także na dłuższe okresy)
Przedmiot informacji	przedmiotem informacji są głównie dane wartościowe	przedmiotem informacji mogą być dane ilościowe i wartościowe
Rodzaj kontroli	kontrola zewnętrzna (biegli rewidenci, urzędy skarbowe, RIO), a także wewnętrzna	kontrola wewnętrzna dotycząca efektywności i skuteczności realizowania podjętych decyzji na podstawie różnych kryteriów i mierników
Format i wymogi formalne	sprawozdania finansowe mają jednolity format i muszą być ujawniane, a niekiedy publikowane	sprawozdania wewnętrzne mają formę dowolną i mogą być sporządzane według ośrodków odpowiedzialności za koszty, zyski itp.
Stopień standaryzacji	podlega międzynarodowym standardom i normom akceptowanym przez praktykę	nie podlega standardom

Źródło: opracowanie własne na podstawie [9, s. 361].

Decyzje długookresowe wymagają rozważenia następujących problemów:

- oszacowania ryzyka działalności,
- szacowania przewidywanych przychodów i kosztów,
- analizy mocnych i słabych stron,
- szukania luki strategicznej,
- analizy portfelowej i outsourcingu,
- analizy kosztów jakości,
- budżetowania działalności.

Nie wszystkie teoretyczne instrumenty rachunkowości zarządczej można zastosować w jednostkach samorządu terytorialnego. Z wymienionego wykazu zastosowań rachunkowości zarządczej największe szanse mają zagadnienia dotyczące decyzji długoterminowych. W każdej jednostce samorządu terytorialnego użyteczne będą informacje ułatwiające podjęcie decyzji długookresowych przy dobrej znajomości konkurencji, mocnych i słabych stron, oszacowania ryzyka działalności itp.

Analiza progu rentowności może być przydatna w gospodarstwie pomocniczym, wykonującym działalność produkcyjną lub usługową. Analiza wąskich gardeł może być zastosowana zarówno w gospodarstwach pomocniczych, jak i zakładach budżetowych. Kosztowe formuły ustalania cen, optymalizacja wielkości partii produktów, analiza obszarów sprzedaży również mogą być zastosowane w zakładach budżetowych i w gospodarstwach pomocniczych. Jednostki budżetowe w zasadzie mogą stosować rachunkowość zarządczą w decyzjach długookresowych.

Jak podkreśla K. Winiarska, rachunkowość zarządcza realizowana jest nie tylko poprzez rozwiązywanie zawitych problemów operacyjnych i strategicznych, ale wystąpi również, gdy informacje z rachunkowości finansowej zostaną odpowiednio rozszerzone oraz uporządkowane w sposób potrzebny do podejmowania decyzji przez kierownictwo [9, s. 362].

W jednostkach samorządu terytorialnego zasady rachunkowości oraz planu kont określa Minister Finansów. W rozporządzeniu w sprawie planu kont wyznaczono podstawowe konta, które powinny być stosowane do ewidencji, z podaniem zasad wyceny i ewidencji syntetycznej oraz analitycznej na poszczególnych kontach. Rozporządzenie nie zabrania jednak rozbudowania wykazu kont poprzez zastosowanie pionowej i poziomej podzielności kont. Podzielność pionowa polega na wyodrębnieniu operacji księgowych po stronie Wn i po stronie Ma jednego konta na dwa oddzielne konta. Podzielność pozioma pozwala na wydzielenie niektórych operacji księgowych po stronie Wn i Ma na osobne konta.

Regulacja planu kont określona w rozporządzeniu nie pozbawia jednostek samorządu terytorialnego prawa do tworzenia dodatkowych przekrojów informacyjnych o wydatkach, dochodach, kosztach, podatkach czy rozrachunkach. Rachunkowość nie może pełnić biernej funkcji rejestracji operacji, które miały miejsce w okresie sprawozdawczym. Szczegółowa ewidencja operacji pozwoli z wyprzedzeniem ustalić dodatkowe źródła finansowania i ograniczyć wydatki budżetowe.

5. Zakończenie

Istnienie rachunkowości zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego jest możliwe, wymaga jednak zaangażowania ze strony działu rachunkowości poprzez odpowiednią konstrukcję planu kont – oraz ze strony kierownictwa – poprzez jasne określenie potrzeb informacyjnych. Przygotowując informacje do zarządzania, często korzysta się z symulacji, analizy ryzyka, analizy rynku, słabych i mocnych stron jednostki. Oczywiście dane te nie są dostępne w ewidencji księgowej i powinny być dodatkowo zebrane przez osobę przygotowującą wariant decyzji.

Reasumując, można stwierdzić, że rachunkowość zarządcza jest konstytutywną i nieodłączną częścią zarządzania strategicznego w jednostkach samorządu

terytorialnego. Głównym celem zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego jest rozwój lokalny, rozumiany jako proces pozytywnych zmian gospodarczych i społecznych, obejmujący zarówno ich wzrost ilościowy jak i jakościowy, a rachunkowość zarządcza jest warunkiem skutecznego zarządzania rozwojem lokalnym.

Literatura

- [1] Adamiak J., Potoczek A., Słowińska B., Kosiedowski W., *Zarządzanie rozwojem regionalnym i lokalnym. Problemy teorii i praktyki*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2001.
- [2] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- [3] Markowski T., Stawasz D., *Ekonomiczne i środowiskowe aspekty zarządzania rozwojem miast i regionów*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2001.
- [4] Parysek J.J., *Podstawy gospodarki lokalnej*, Wydawnictwo Naukowe, Poznań 2001.
- [5] Potoczek A., *Polityka regionalna i gospodarka przestrzenna*, Toruń 2003.
- [6] *Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia, testy i zadania*, red. E. Walińska, P. Urbaniak, FRRwP, Łódź 2000.
- [7] *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 1999.
- [8] Sochacka-Krysiak H., *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2003.
- [9] Winiarska K., Wołoszyn A.J., *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A TOOL OF STRATEGIC MANAGEMENT IN THE LOCAL GOVERNMENT ADMINISTRATION

Summary

The article introduces a management accounting as a tool of strategic management in of the local government administration. The management accounting should be an elementary and inseparable part of the strategic management. The main purpose of local government's administration is local evolution.