



## Zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim

ZUZANNA FIRKOWSKA-JAKOBSZE \*

### Streszczenie

Zmiany koncepcji zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych w Polsce to obecnie wyzwanie, przed którym stają te podmioty oraz osoby nimi zarządzające. Ich efektem jest wzrost znaczenia pomiaru dokonań oparty jednocześnie na miernikach finansowych i niefinansowych, a więc wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach. Celem niniejszego artykułu jest zbadanie zakresu wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim oraz ocena przydatności ich zastosowania w procesie decyzyjnym i pomiarze dokonań. Dla realizacji tak postawionego celu przeprowadzono badanie ilościowe z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety. W artykule zaprezentowano wyniki badania oraz wnioski postulowane przez różnych badaczy. Pozwoliło to na wzbogacenie literatury dotyczącej wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce, a także sformułowanie wniosku o potrzebie ich zastosowania w tych podmiotach.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość sektora publicznego, rachunkowość zarządcza, system zarządzania dokonaniami, gminy, województwo łódzkie.

### Abstract

#### Scope of the use of management accounting tools in municipalities of Lodz region

The changes in the concept of managing public finance sector units in Poland are currently a challenge that these entities and their managers face. The effect of these changes is the increase in the importance of measurement of achievements based on both financial and non-financial measures, and thus the use of management accounting tools in municipalities. The purpose of this article is to examine the scope of the use of management accounting tools in the municipalities of Lodz voivodeship and to assess the suitability of their application in the decision-making process and measurement of achievements. To realize such a goal, a quantitative survey was carried out using a questionnaire. The article presents the results of research and conclusions proposed by various researchers, thus enriching the literature on the use of management accounting tools in municipalities in Poland, and highlighting the need to apply them in such entities.

**Keywords:** public sector accounting, management accounting, performance management system, municipality, Lodz voivodeship.

---

\* Dr Zuzanna Firkowska-Jakobsze, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, e-mail: zuzanna.jakobsze@uni.lodz.pl, ORCID 0000-0002-8646-6703.



## Wprowadzenie

Przemiany ustrojowe w Polsce po 1989 roku, nasilające się procesy integracji światowej i umiędzynarodowienia życia gospodarczego, rosnące i zmieniające się potrzeby człowieka spowodowały wiele zmian w otoczeniu, funkcjonowaniu i zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Zachodzące zmiany stanowią wyzwanie dla całej gospodarki, ale przede wszystkim dla gmin, które powinny realizować zadania w sposób skuteczny i efektywny oraz zgodnie z założeniami nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi (*New Public Management* – NPM). Główną ideą tej koncepcji jest wzrost pomiaru dokonań oparty jednocześnie na miarach finansowych i niefinansowych. Należy podkreślić, że również Unia Europejska (różnymi formami oddziaływania) dąży do zwiększenia przejrzystości, efektywności i skuteczności sektora finansów publicznych.

Realizacja powyższych założeń NPM jest możliwa między innymi dzięki wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. W związku z tym, w wyniku zmian w zarządzaniu gminami, rośnie rola rachunkowości jako systemu informacyjnego, który staje się narzędziem umożliwiającym włodarzom gmin zwiększenie skuteczności i efektywności zarządzania tymi podmiotami.

W niniejszym artykule przyjęto założenie, że narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane przez organizacje sektora prywatnego mogą zostać zastosowane w gminach. Jest to możliwe dzięki dostosowaniu tych narzędzi do specyfiki gmin, będących reprezentantem jednostek samorządowych sfery finansów publicznych.

Celem niniejszego artykułu jest zbadanie zakresu wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim. Realizacja postawionego celu wymagała przeprowadzenia badań ankietowych w wybranych gminach w województwie łódzkim. Przeprowadzone badanie miało odpowiedzieć na pytanie, jakie narzędzia rachunkowości zarządczej są obecnie wykorzystywane, bądź planowane do wdrożenia oraz dokonać ogólnej oceny przydatności ich zastosowania.

### 1. Aktualność problemu badawczego

Pomiar dokonań oparty na miernikach i postulatach NPM ma na celu zbliżenie zarządzania jednostkami sektora publicznego do zarządzania jednostkami biznesowymi, aby decydenci mogli dokonywać oceny skutków podejmowanych bieżących decyzji na przestrzeni kolejnych lat. Wzrasta zatem ranga informacji *ex ante*. Wdrożenie więc zasad Nowego Zarządzania Publicznego w polskich jednostkach sektora finansów publicznych pociąga za sobą zmiany legislacyjne i ustrojowe. W Polsce zostały już podjęte działania i reformy mające na celu zmianę systemu finansów publicznych. Zmiany, które się dokonały w ostatnich dekadach są bez wątpienia bardzo ważne, jednak jest to dopiero początek zmian. M. Dylewski (2011, s. 521) podkreśla, że jest to znaczący krok w reformowaniu finansów publicznych, przede wszystkim ze względu na wydłużenie

horyzontu czasowego. Należy zgodzić się więc z poglądem M. Zawickiego (2011, s. 123), który uważa, że w Polsce nie wdrożono jeszcze kompleksowej reformy zarządzania publicznego, które w krajach o rozwiniętej demokracji opiera się na myśleniu i zarządzaniu strategicznym<sup>1</sup>. Planowanie oraz ocena dokonań w gminie odgrywa więc zasadniczą rolę. Proces ten powinien odbywać się z wykorzystaniem narzędzi umożliwiających kalkulację kosztów realizowanych zadań oraz możliwości dokonania pomiaru efektywności realizowanych zadań. Należy podkreślić, że pomiar dokonań oraz ocena efektywności gmin są ważne nie tylko dla decydentów w procesie decyzyjnym, ale także dla obywateli, którzy są głównymi beneficjentami świadczonych przez gminę usług. W tym kontekście niezbędne jest odpowiednie dostosowanie systemu rachunkowości tych podmiotów, ponieważ obecnie większość gmin zorientowanych jest głównie na wypełnianiu obowiązków formalnych nałożonych na te podmioty. Uwypuklona więc zostaje konieczność zastosowania przez gminy w Polsce narzędzi rachunkowości zarządczej, które umożliwią holistyczne spojrzenie na gminę poprzez planowanie strategiczne oraz ocenę dokonań opartą na danych finansowych i niefinansowych.

Ostatnie reformy finansów publicznych w Polsce zobligowały jednostki sektora finansów publicznych do wdrożenia systemu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego, wieloletniej prognozy finansowej oraz budżetu zadaniowego<sup>2</sup>. Budżet zadaniowy jest narzędziem niezbędnym w procesie przygotowywania wieloletniej prognozy finansowej i inwestycyjnej. Powinien on stanowić instrument realizacji strategicznych zamierzeń, co z kolei implikuje konieczność powiązania go ze strategią rozwoju. Niestety, praktyka polskich gmin pokazuje, że planowanie wydatków w długim okresie odbywa się na podstawie danych historycznych – budżetów poprzedniego okresu sprawozdawczego. Wieloletnia prognoza finansowa, projektowana bez użycia jakiegokolwiek narzędzi rachunkowości zarządczej czy budżetu zadaniowego, jest bardzo uproszczonym i ułomnym sposobem planowania długoterminowego. Nie są bowiem skalkulowane zasoby przewidywane do realizacji zadań, określone oczekiwane rezultaty, a zadania nie są powiązane z realizowaną strategią. Wobec powyższego obligatoryjna wieloletnia prognoza finansowa staje się fikcją.

Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej nabiera więc coraz większego znaczenia w zarządzaniu tymi podmiotami, ponieważ – jak stwierdziła A. Jarugowa (1998, s. 17–18) – rachunkowość tworzy platformę komunikowania się (poprzez system raportów wewnętrznych i sprawozdań finansowych) jednostki z otoczeniem rynkowym i instytucjonalnym. Ponadto, jak podkreśla T. Kiziukiewicz (2003, s. 279), rachunkowość

---

<sup>1</sup> M. Dylewski, na podstawie analizy obecnych wymogów formalno-prawnych oraz praktyki, uważa że polskie jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, dopiero wchodzi w fazę planowania długoterminowego. Wyróżnił on cztery fazy ewolucji myślenia strategicznego, które przekładają się na sposób i metody zarządzania: 1. Planowanie finansowe – realizacja budżetu; 2. Planowanie długoterminowe - przewidywanie przyszłości; 3. Planowanie zorientowane na zewnątrz – myślenie strategiczne; 4. Zarządzanie strategiczne – kreowanie przyszłości (2011, s. 517).

<sup>2</sup> Jednakże obecnie budżet zadaniowy nie jest obligatoryjny dla gmin.

zarządcza powstała w odpowiedzi na potrzeby informacyjne, których nie zaspokajała rachunkowość finansowa, co powoduje, że z jednej strony oba te systemy się różnią, z drugiej zaś występują między nimi związki.

Zdaniem autorki artykułu obecny system rachunkowości gmin powinien więc ewoluować w kierunku zwiększonej jego użyteczności, prezentując i dostarczając tym samym bardziej przejrzyste, zrozumiałe i wiarygodne dane. Należy w tym miejscu nadmienić, że gminy mogą wykorzystywać narzędzia rachunkowości zarządczej, między innymi rachunek kosztów, system wskaźników finansowych i niefinansowych oraz zorientowany tylko na sektor finansów publicznych – budżet zadaniowy.

## 2. Wyniki badań

### 2.1. Charakterystyka próby badawczej i przedmiotu badań

Wybór próby badawczej (województwa) został podjęty na podstawie analizy danych GUS za 2015<sup>3</sup>. W tym celu autorce posłużyły zestawienia 16 województw w Polsce, w którym każdemu województwu został przyporządkowany kolejny numer od 1 do 16. Liczba ta oznacza miejsce (ranking) pośród zestawionych przez GUS jednostek. Na podstawie analizy danych GUS autorka przyjęła, że województwo łódzkie jest najbardziej reprezentatywne na tle innych województw w Polsce w badanych zakresach. Wyboru województwa do badania dokonano opierając się na następujących danych: powierzchnia (9 miejsce), ludność ogółem zamieszkująca województwo (6 miejsce), dochody ogółem (8 miejsce) oraz wartość dodana brutto (ceny bieżące na jednego pracującego w 2014 r.). Zdaniem autorki, zaproponowane cechy wyboru próby mogą być ważnymi determinantami wykorzystania i rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej gmin w Polsce. Jednak istnieje szereg innych ważnych determinantów, które wpływają na rozwój i wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej, lecz wymagają one przeprowadzenia odrębnego badania. Analizowana próba nie jest reprezentatywna, co stanowi ograniczenie badania.

W przeprowadzonym badaniu jako technikę badawczą zastosowano ankietę, a narzędziem badawczym był kwestionariusz ankiety. Ankietę przesłano drogą elektroniczną, po wcześniejszej rozmowie telefonicznej z respondentami. Zakresem badań objęto wszystkie gminy znajdujące się na terenie województwa łódzkiego. Kwestionariusz ankiety skierowany został do skarbników gmin. Uzasadnieniem skierowania kwestionariusza ankiety do zdefiniowanej wyżej grupy badawczej był fakt, iż ta grupa respondentów legitymuje się wysoką wiedzą i kwalifikacjami oraz powinna mieć wyrobione zdanie na temat systemu rachunkowości w gminie.

---

<sup>3</sup> Por. [lodz.stat.gov.pl](http://lodz.stat.gov.pl). Wszystkie dane podlegające analizie, do wyboru próby badawczej, dotyczyły danych za 2015 r., poza danymi dotyczącymi wartości dodanej brutto, które zostały podane przez GUS na koniec 2014 r.

Przedmiotem przeprowadzonego badania jest ocena zakresu wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim oraz ocena przydatności ich zastosowania, ponieważ „rachunkowość zarządcza jest specyficznym systemem informacyjnym, w którym przetwarzane są informacje dotyczące działalności jednostki gospodarczej. Podstawowym zadaniem tego podsystemu jest dostarczanie informacji finansowych i niefinansowych wewnętrznym komórkom organizacji na różnych szczeblach zarządzania. Informacje, które są generowane przez rachunkowość zarządczą powinny się przyczyniać do takiego kierowania jednostką gospodarczą, aby zapewnić skuteczne i efektywne osiąganie celów działalności przy pełnym wykorzystaniu zasobów” (Sadowska, 2018, s. 235). W gminach rachunkowość finansowa powinna być także uzupełniona o podsystem rachunkowości zarządczej, aby zwiększać efektywność oraz skuteczność zarządzania tymi jednostkami, co jest kluczowym założeniem koncepcji NPM. W tym celu zostały sformułowane pytania:

1. Jaki jest zakres wykorzystania, planowania do wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej i oceny efektywności ich zastosowania w procesie decyzyjnym z listy instrumentów proponowanych w ramach rachunkowości zarządczej?
2. Jaka jest ogólna ocena przydatności wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej?

Odpowiedzi na postawione pytania zostaną przedstawione w niniejszym artykule.

## **2.2. Stosowane i planowane do wdrożenia w gminach narzędzia rachunkowości zarządczej – wyniki badania i interpretacja**

Przeprowadzone badanie miało głównie na celu zbadanie zakresu wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej oraz planowanych wdrożeń. W badaniu tym respondenci wskazywali, wybierając je z listy podanej w ankiecie, narzędzia rachunkowości zarządczej, które są przez nich wykorzystywane, a które są planowane do wdrożenia. Szczegółowe wyniki tego badania zawiera tabela 1.

Z tego badania wynika, że niewiele z analizowanych gmin w województwie łódzkim stosuje narzędzia rachunkowości zarządczej. Spośród wskazanych w badaniu narzędzi rachunkowości zarządczej, największe zastosowanie ma analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (11 gmin wdrożyło, a 3 planują), kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług (9 gmin wdrożyło, 2 planują wdrożenie), pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych (5 gmin wdrożyło, 5 planuje wdrożenie).

Zaprezentowane przez autorkę wyniki potwierdzają badania przeprowadzone przez M. Michalaka i E. Zarzycką (2013, s. 61–80) oraz M. Walczaka i M. Kowalczyk (2010, s. 137–140). Oznacza to, że w ciągu prawie dekady wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej nadal nie uległo zmianie. Walczak i Kowalczyk (2010, s. 137–140) zbadali przyczyny braku wdrożeń narzędzi rachunkowości zarządczej. Respondenci wskazali między innymi: małą popularność narzędzi rachunkowości zarządczej, pracołłonność oraz brak odpowiedniej kadry. Badanie autorki oraz wyniki badań Walczaka

i Kowalczyk pokazują, że świadomość zastosowania w gminach innych narzędzi, aniżeli tradycyjnego budżetu, jest nadal na niskim poziomie, ponieważ większość respondentów posiadających narzędzia rachunkowości zarządczej nadal uznaje budżet tradycyjny za najbardziej efektywny w procesie zarządzania i oceny dokonań. Zdaniem autorki badanie to zwraca uwagę na problem behawioralnych barier wdrażania i wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce. Zagadnienie to będzie to przedmiotem dalszych badań autorki.

**Tabela 1.** Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin, która dokonała wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej	Odsetek badanych gmin	Liczba gmin planujących wdrożyć w najbliższym czasie narzędzia rachunkowości zarządczej	Odsetek badanych gmin
Tradycyjne budżetowanie	42	100	0	0
Rachunek kosztów zmiennych	3	7,14	2	4,76
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	5	11,90	5	11,90
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	11	26,19	3	7,14
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	9	21,43	2	4,76
<i>Benchmarkig</i>	2	4,76	2	4,76
<i>Balanced scorecard</i>	1	2,38	2	4,76
<i>Lean management</i>	0	0	1	2,38
Inne, jakie?	0	0	0	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego (dotyczy wszystkich tabel).

W tabeli 2 zostały zaprezentowane wyniki badania dotyczące planowania wdrożenia kolejnych narzędzi rachunkowości zarządczej.

Dane zawarte w tabelach 1 i 2 pozwalają wnioskować, że najbardziej popularnym i wykorzystywanym narzędziem rachunkowości zarządczej w gminach jest analiza opłacalności projektów inwestycyjnych. Gminy, które dokonały już wdrożenia tego narzędzia, nie planują żadnych zmian narzędzi rachunkowości zarządczej, a z pozostałych 17 gmin, które planują dokonać zmian, najczęściej wskazują to narzędzie (8 gmin).

**Tabela 2.** Planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach

<b>Rodzaj wykorzystywanego obecnie narzędzia rachunkowości zarządczej</b>	<b>Liczba jednostek planujących wdrożenie w najbliższym czasie kolejnych narzędzi rachunkowości zarządczej</b>	<b>Planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej</b>
Rachunek kosztów zmiennych	2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych</li> </ul>
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	5	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tradycyjne budżetowanie (2 gminy)</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (2 gminy)</li> </ul>
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	3	brak wskazań
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych</li> </ul>
<i>Benchmarking</i>	2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych</li> </ul>
<i>Balanced scorecard</i>	2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tradycyjne budżetowanie</li> <li>• pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych (2 gminy)</li> </ul>
<i>Lean management</i>	1	<ul style="list-style-type: none"> <li>• tradycyjne budżetowanie</li> <li>• pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych</li> <li>• analiza opłacalności projektów inwestycyjnych</li> </ul>

Kolejnym narzędziem rachunkowości zarządczej, cieszącym się dużym zainteresowaniem, jest pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych (5 gmin). Jest to pozytywny sygnał, ponieważ pomiar dokonań oparty na miernikach finansowych i niefinansowych jest jednym z założeń koncepcji NPM. Następnie przeanalizowano, w jakim zakresie gminy wykorzystują mierniki finansowe i niefinansowe w ocenie pomiaru dokonań.

**Tabela 3.** Stosowanie mierników finansowych i niefinansowych dokonań w gminach

Stosowane mierniki finansowe i niefinansowe pomiaru dokonań	Liczba gmin
Tylko mierniki finansowe	28
Tylko mierniki niefinansowe	0
Zarówno mierniki finansowe, jak i niefinansowe	3
Nie są stosowane żadne mierniki	11
<b>Razem</b>	<b>42</b>

Wyniki tego badania pokazują, że tylko trzy gminy stosują zarówno mierniki finansowe, jak i niefinansowe. Jedną spośród nich nie stosuje i nie planuje wdrażać narzędzi rachunkowości zarządczej. Kolejna planuje wdrożyć analizę opłacalności projektów inwestycyjnych oraz kalkulację i analizę jednostkowego kosztu świadczonych usług. Natomiast ostatnia z nich stosuje analizę opłacalności projektów inwestycyjnych, kalkulację i analizę jednostkowego kosztu świadczonych usług, *benchmarking* oraz planuje wdrożyć *balanced scorecard*. Niepokojące są odpowiedzi przedstawiciele 11 gmin, którzy twierdzą, że nie stosują żadnych mierników pomiaru dokonań.

W tabeli 4 przedstawione zostały dane właściwe dla tych trzech gmin, które stosują zarówno finansowe, jak i niefinansowe mierniki pomiaru dokonań.

**Tabela 4.** Charakterystyka gmin stosujących mierniki finansowe i niefinansowe pomiaru dokonań w gminach

Dochody ogółem na jednego mieszkańca	Liczba			Powierzchnia w km <sup>2</sup>
	mieszkańców	podmiotów w rejestrze REGON	mieszkańców na 1 km <sup>2</sup>	
3 218	12 829	796	115	111
2 951	19 879	1 451	1 286	15
2 940	63 960	5 430	1 549	42

Na podstawie dostępnych danych GUS za 2015 dotyczących gmin należy zwrócić uwagę, że gminy te są bardzo zróżnicowane. Jediną cechą, która jest zbliżona dla wymienionych gmin jest dochód na jednego mieszkańca. W związku z tym nie ma czynnika (z wybranych cech) jednoznacznie identyfikującego gminy stosujące finansowe i niefinansowe mierniki dokonań.

Biorąc pod uwagę powyższe wyniki, została dokonana kolejna analiza zależności pomiędzy wielkością gminy i wykorzystaniem przez te jednostki narzędzi rachunkowości zarządczej. Do analizy przyjęto medianę z dochodów ogółem w złotych oraz medianę z liczby mieszkańców. Prezentację wyników zawiera tabela 5.



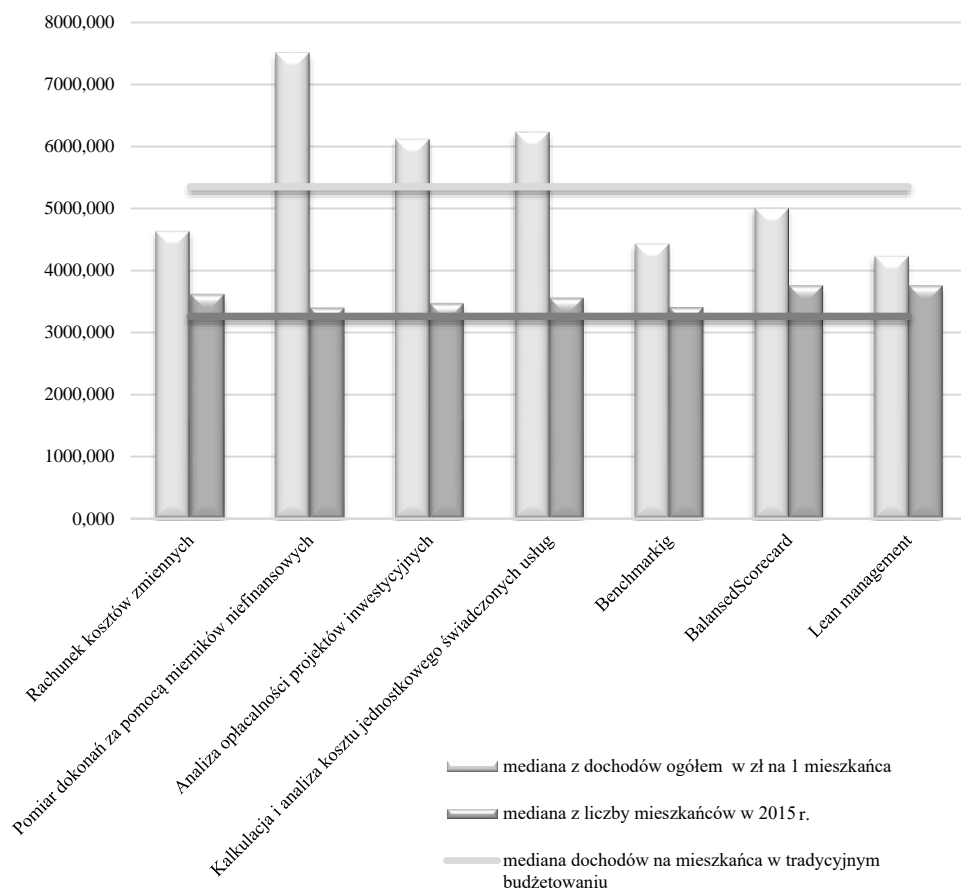
**Tabela 5.** Wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej a cechy gmin

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin	Mediana z dochodów ogółem w zł na jednego mieszkańca	Mediana z liczby mieszkańców
Tradycyjne budżetowanie	42	5350,00	3 261
Rachunek kosztów zmiennych	5	4628,00	3 604
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	10	7509,00	3 385
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	14	6113,50	3 456
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	11	6231,00	3 544
<i>Benchmarkig</i>	4	4428,00	3 393
<i>Balanced scorecard</i>	3	5000,00	3 744
<i>Lean management</i>	1	4228,00	3 744

Zaprezentowane wyniki badania zawarte w tabeli 5 pokazują, że w przypadku każdego ze stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej, wartość jaką jest mediana z liczby mieszkańców w osobach jest wyższa od mediany dla tradycyjnego budżetowania. Można więc stwierdzić, że gminy wykorzystujące narzędzia rachunkowości zarządczej charakteryzują się większą przeciętną liczebnością mieszkańców (por. rys. 1). Z kolei, w przypadku wartości, jaką jest mediana z dochodów ogółem w zł na jednego mieszkańca, nie udało się już osiągnąć takiej jednoznaczności, tzn. odnośnie do pomiaru dokonań za pomocą mierników niefinansowych, analizy opłacalności projektów inwestycyjnych oraz kalkulacji i analizy kosztu jednostkowego świadczonych usług mediana z dochodów ogółem gmin w zł na mieszkańca jest wyższa niż dla gmin stosujących tradycyjne budżetowanie, a przy pozostałych narzędziach jest ona istotnie niższa (por. rys. 1).

Na podstawie przeprowadzonych badań można wnioskować, że istnieją inne ważne determinanty wykorzystania i rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce niż dochód na jednego mieszkańca oraz liczba mieszkańców.

**Rysunek 1. Mediany dla gmin wykorzystujących narzędzia rachunkowości zarządczej**



Źródło: opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

### 2.3. Ocena przydatności narzędzi rachunkowości zarządczej – wyniki badań i interpretacja

Rachunkowość pełniąca funkcję informacyjną i kontrolną ma umożliwiać dokonanie oceny efektywności ekonomicznej, społecznej i ekologicznej podejmowanych decyzji przez władarzy. Wspomaganie procesów decyzyjnych i kontrolnych możliwe jest dzięki pomiarowi, który jest dokonywany w systemie rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Pomiar dokonań powinien stanowić więc podstawę oceny efektywności podjętych decyzji w przeszłości przez menedżerów oraz być wytyczną przy podejmowaniu decyzji w przyszłości.

W literaturze przedmiotu (np. Walczak, Kowalczyk, 2010, s. 137; Zarzycka, Michalak, 2012, 2013) są wymieniane koncepcje i narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane w jednostkach sektora publicznego. Narzędzia te można podzielić na tzw. tradycyjne, czyli rachunek kosztów pełnych i budżetowanie, oraz nowoczesne – rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek redukcji kosztów, *balanced scorecard* i *lean accounting*, a także metoda zarządzania – *benchmarking*. Wymienione narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane do pomiaru dokonań gmin stanowią tylko przykład wielu różnorodnych koncepcji, które wykształciły się w praktyce gospodarczej i są przedmiotem zainteresowania akademików i praktyków. Przedstawiona systematyka metod i narzędzi rachunkowości zarządczej służyła zaprezentowaniu różnych koncepcji pomiaru dokonań, które mogłyby zostać wdrożone i wykorzystane przez gminy. Ostatnia część badania miała na celu dokonania oceny przez skarbników przydatności wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej. Wyniki tego badania przedstawiono w tabeli 6.

**Tabela 6.** Ocena przydatności wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach

Zaleta	Liczba gmin	Odsetek badanych gmin
Redukcja kosztów	24	57,14
Lepsza jakość świadczonych usług	21	50,00
Większa motywacja pracowników	13	30,95
Większa efektywność pracowników	19	45,24
Zwiększenie wiarygodności instytucji	14	33,33
Inne – nie ma korzyści (4 wskazania) – przereklamowana – wzmocnienie mechanizmów kontroli – zgodność działalności z przepisami prawa – ochrona zasobów – zarządzanie ryzykiem, – przestrzeganie zasad etycznego postępowania	–	9,52

Najczęściej wskazywana korzyść z wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej to redukcja kosztów (57,14%). Na drugim miejscu respondenci wskazali lepszą jakość świadczonych usług (50,00%), a na trzecim większą efektywność pracowników (45,24%). Kolejne zalety wskazane przez skarbników gmin to zwiększenie wiarygodności instytucji (33,33%) oraz większa motywacja pracowników (30,95%). Wyniki badania są z jednej strony obiecujące, być może w przyszłości skutkujące wdrożeniem narzędzi rachunkowości zarządczej w tych jednostkach. Jednakże, z drugiej strony, niepojawiające odpowiedzi znajdują się w pozycji „Inne”: odpowiedzi respondentów, że nie ma korzyści z zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach oraz

stwierdzenie, że stosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej jest przereklamowane. Oznacza to, że nie będą podejmowane żadne działania w celu wdrożenia narzędzi wspomagających proces decyzyjny i ocenę dokonań. Można przypuszczać, że w tych gminach ograniczono się do wypełnienia obowiązków formalnych (sprawozdawczych).

Podobne badanie przeprowadzili Walczak i Kowalczyk (2010, s. 137–140). Badanie wskazanych autorów miało na celu zidentyfikowanie korzyści, jakie zostaną osiągnięte poprzez zmianę procesu budżetowania. Respondenci z badanych gmin wskazali: wzrost skuteczności osiągnięcia zaplanowanych celów (64,1%), zbliżenie gminy do warunków w jakich działa sektor prywatny (58,98%), ustalenie rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (48,72%) oraz oszczędności środków finansowych (51,29%). W badaniu przeprowadzonym przez Walczaka i Kowalczyk pojawiły się również głosy sceptyków reformy budżetowania. Uważają oni, iż zmiany budżetowania nie przyniosą oszczędności środków finansowych (25,64%), nie będzie możliwe ustalenie rzeczywistego poziomu poszczególnych usług (23,08%), nie zbliży to gminy do warunków, w jakich działa sektor prywatny (12,82%) oraz że zmiany budżetowania nie przyniosą wzrostu skuteczności osiągnięcia zaplanowanych celów (10,25%).

Rozkład odpowiedzi na powyższe pytanie pokazuje, iż respondenci wiedzą o korzyściach z wprowadzenia zmian w procesie budżetowania, a wręcz oczekują pełniejszej i bardziej użytecznej informacji. Oznacza to, że obecny system rachunkowości nie daje im w pełni możliwości wspomagania procesu zarządzania, ani oceny pomiaru dokonań, a ograniczenia we wdrażaniu narzędzi rachunkowości zarządczej mogą wynikać również z czynników behawioralnych.

## Podsumowanie

Obecnie gminy w Polsce mogą fakultatywnie stosować koncepcję budżetu zadaniowego jako system pomiaru dokonań oraz podstawę kalkulacji planowanych zadań. Praktyka pokazuje jednak, że gminy traktują budżet zadaniowy jako opcję możliwą do wdrożenia i w większości tych jednostek nie jest on wykorzystywany<sup>4</sup>. Głównym narzędziem planowania w badanych gminach jest budżet tradycyjny, który zdaniem autorki nie wspomaga procesu decyzyjnego zarządców gmin, a służy jest jedynie administrowaniu jednostką i kontroli limitu wydatków. Brak użyteczności tego narzędzia w procesie decyzyjnym wynika z braku powiązania wydatków z celami i zadaniami oraz braku części sprawnościowej informującej o efektywności<sup>5</sup> realizacji zadań samorządowych na przestrzeni kilku lat. Ponadto tradycyjne ujęcie budżetu jest mało transparentne, nie zawiera czytelnej informacji o polityce wydatkowej gminy, co w konsekwencji

<sup>4</sup> Na podstawie badań ankietowych gmin w województwie łódzkim w 2016 r. przeprowadzonych przez autorkę żadna z badanych gmin nie wdrożyła budżetu zadaniowego.

<sup>5</sup> Efektywności opartej na rachunku ekonomicznym, a nie wydatkowaniu środków pieniężnych.

uniemożliwia komunikację ze społeczeństwem<sup>6</sup> oraz innymi zewnętrznymi interesariuszami. Prezentacja tradycyjnego budżetu utrudnia także ocenę efektywności działania gmin przez użytkowników zewnętrznych. Zatem, „stwarza to pole do swobodnych interpretacji, budowania niezwyfikowanych tez i w konsekwencji podejmowania błędnych decyzji” (Kachniarz, 2013). Należy się zatem zastanowić, czy skarbnicy oraz dysponenti środków publicznych (wójt, burmistrz, prezydent) widzą potrzebę zmian w systemie rachunkowości i jakie są bariery wdrożeń narzędzi wspomagających proces decyzyjny? Można jedynie przypuszczać, że obawy skarbników oraz władarzy gmin przed zmianami w systemie rachunkowości tych jednostek wynikają między innymi z: konserwatyizmu w zarządzaniu gminami, niechęci do nowości i zmian, braku wiedzy, potrzeb i możliwości informacyjnych płynących z zastosowania rachunkowości zarządczej, a także braku nakładów finansowych i osobowych.

Można przypuszczać, że zauważalny w niewielkim stopniu i zaprezentowany w niniejszym artykule trend w rozwoju wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce nie będzie postępować wraz ze zmianami legislacyjnymi, lecz rozwojem poziomu świadomości i wiedzy decydentów w gminie o możliwościach i korzyściach płynących z zastosowania tych narzędzi. Zastosowanie natomiast budżetu zadaniowego, jako systemu pomiaru dokonań, najprawdopodobniej zależy od zmian legislacyjnych, ponieważ zasady jego stosowania zawiera ustawa o finansach publicznych. Według W. Misiąga (2013, s. 101) wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej do praktyki zarządzania gminami jako metody umożliwiającej bardziej racjonalne zarządzanie rzeczowymi i finansowymi zasobami instytucji publicznych jest „jednym z przejawów szerszego problemu – „odporności” polskiego sektora finansów publicznych na nowe metody, umożliwiające bardziej racjonalne zarządzanie rzeczowymi i finansowymi zasobami instytucji publicznych. Nie sprzyja to wdrażaniu nowych, skutecznych metod zarządzania, co więcej, będzie w znaczący sposób utrudniało realne ich wykorzystanie”. Jednak, pomimo wszystkich przedstawionych trudności we wdrażaniu narzędzi rachunkowości zarządczej, a także budżetu zadaniowego, zapewnienie sprawności w realizacji zadań publicznych powinno być nadal priorytetem. Być może obligatoryjny budżet zadaniowy dla gmin powinien być punktem wyjścia zmian w reformowaniu tego sektora, jako miary efektywności zarządzania oraz niezbędnym minimum na drodze do zwiększania nowoczesności zarządzania gminami, a także zwiększenia zaufania wśród obywateli. Podobne stanowisko reprezentuje M. Dylewski (2011, s. 521), który uważa, że niezbędnym i na pewno kolejnym krokiem w celu podnoszenia efektywności procesów zarządzania zasobami publicznymi w Polsce jest stopniowe zastępowanie archaicznych i niespójnych rozwiązań elementami zarządzania strategicznego oraz budżetu zadaniowego.

Podsumowując, z przeprowadzonych badań wynika, że narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach są wykorzystywane w niewielkim zakresie, pomimo dość dobrej

---

<sup>6</sup> Które, według wyników badania przeprowadzonego przez autorkę w 2016 r. pośród gmin w województwie łódzkim, są głównymi beneficjentami informacji publicznej (90,48%).

oceny zastosowania tych narzędzi w gminach. Ponadto zbadano, że zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej nie zależy od czynników zewnętrznych, jak: poziom dochodów, przeciętnej liczby mieszkańców czy zajmowanej powierzchni lecz od innych czynników. W przeprowadzonym badaniu nie zostały zbadane inne determinanty, co jest ograniczeniem tego badania. Jednakże należy podkreślić, że głównym jego celem było ustalenie stanu faktycznego wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce. Kolejnym ograniczeniem badania był zakres próby. Rozszerzenie badania o gminy w innych województwach w Polsce oraz zbadanie determinantów wdrożenia i rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej będzie przedmiotem kolejnych badań. Ponadto, kolejnym obszarem badawczym autorki będą behawioralne ograniczenia wdrażania i rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w Polsce.

### Literatura

- Dylewski M. (2011), *Dylematy w zakresie planowania długoterminowego w jednostkach samorządu terytorialnego w kontekście zmian ustawowych oraz doświadczeń wybranych krajów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 173, s. 516–524.
- Jarugowa A (1998), *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Kachniarz M., *Efekt skali, a efektywność usług publicznych*, <http://web.ae.katowice.pl/stanley/konferencja/pdf/Kachniarz.pdf> (dostęp 20.05.2013).
- Kiziukiewicz T. (2003), *Rachunkowość zarządcza jako instrument zarządzania*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PTE S.A., Warszawa.
- Misiąg W. (2013), *Siedem lat wdrażania budżetu zadaniowego – refleksje i prognozy*, „Studia BAS”, 1 (33), [www.bas.sejm.gov.pl](http://www.bas.sejm.gov.pl) (dostęp 12.12.2016).
- Sadowska B. (2018), *Rachunkowość zarządcza jako element zintegrowanego systemu informacyjnego jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 98 (154), s. 225–245.
- Walczak M., Kowalczyk M. (2010), *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa.
- Zawicki M. (2011), *Nowe Zarządzanie Publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Zarzycka E., Michalak M. (2012), *Pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego w Polsce w kontekście wdrażania koncepcji New Public Management – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 69 (125), s. 61–80.
- Zarzycka E., Michalak M. (2013), *Zakres i kierunki wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w pomiarze dokonań w kontekście New Public Management – ujęcie instytucjonalne*, „Zarządzanie Publiczne”, 4 (26), s. 5–9.

### Źródła internetowe

<http://stat.gov.pl> (dostęp 10.10.2016).