

TERESA MIKULSKA

Uniwersytet w Białymstoku

## WYKORZYSTANIE NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ DO ZARZĄDZANIA FINANSAMI GMINY

### Wprowadzenie

Praktyka rachunkowości sektora publicznego najczęściej jest zorientowana w kierunku „wpływów i wypłat”. Zarządzanie sektorem publicznym musi być, z jednej strony, autentycznym narzędziem zarządzania, a z drugiej strony – powinno przedstawiać sytuację finansową organizacji rządowych lub publicznych w sposób bardziej czytelny i zrozumiały<sup>1</sup>. Powinno ono wykorzystywać źródła informacji o przeszłości (*ex post*), ale również o przyszłych (*ex ante*) zdarzeniach. W tym zakresie pomocna jest rachunkowość zarządcza, która jako system służy do gromadzenia, agregowania, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych, wspomaga kierownictwo jednostki w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji. Nowoczesna rachunkowość budżetowa powinna być nieodłącznym elementem zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych i powinna obejmować swoim zakresem również elementy rachunkowości zarządczej<sup>2</sup>.

Celem artykułu jest prezentacja narzędzi rachunkowości zarządczej możliwych do wykorzystania w zarządzaniu finansami gminy. Skuteczne zarządzanie finansami gminy jest znacznie ułatwione dzięki uzyskiwaniu planowanych dochodów, które podmiot z dużym wyprzedzeniem może przeznaczyć na zaplanowane wcześniej wydatki. Na prawidłowość funkcjonowania procesu zarządzania finansami gminy olbrzymi wpływ ma minimalizacja ryzyka niezaplanych wydatków, których źródeł finansowania nie ujęto w budżecie gminy.

---

<sup>1</sup> M. Walczak, M. Kowalczyk: *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010, s. 120.

<sup>2</sup> *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009, s. 328.

Planowanie odgrywa więc istotną rolę w prawidłowym funkcjonowaniu finansów gminy. Każda nieplanowana redukcja dochodów gminy lub też niezaplanowane wydatki powodują zachwianie stabilności zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego<sup>3</sup>.

## 1. Istota zarządzanie w gminie

Obecnie można zaobserwować stopniowe zastępowanie biurokratycznego modelu zarządzania podmiotami publicznymi przez nowoczesne metody zarządzania. „Nowe zarządzanie publiczne” składa się z siedmiu podstawowych elementów<sup>4</sup>:

- wprowadzenia menedżerskiego zarządzania w sektorze publicznym,
- jasno określonych standardów i mierników działalności,
- większego nacisku na kontrolę wyników jednostki,
- nastawieni na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenia konkurencji do sektora publicznego,
- wykorzystania technik i metod zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym,
- nacisku na większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów.

W zakresie zarządzania finansami gminy powinna być pomocna rachunkowość zarządcza, która jest elementem teorii i praktyki rachunkowości, dotyczącym przygotowywania informacji potrzebnych do podejmowania decyzji. Zajmuje się ona formułowaniem przyszłych, szacunkowych wyników finansowych (procesy planowania i budżetowania), a następnie porównaniem rzeczywistych i planowanych wyników w celu ustalenia przyczyn powstałych różnic. Jej zadaniem jest podnoszenie skuteczności planowania i kontroli. Najważniejsze cechy rachunkowości zarządczej w gminie można przedstawić następująco<sup>5</sup>:

- większy nacisk kładzie się na tworzenie informacji do celów planowania i programowania, poszukując w ten sposób równowagi dla kontrolnej funkcji rachunkowości; informacje do planowania i programowania są dostarczane zarówno w formie szacunkowych danych o potrzebnych nakładach pracy, jak i planowanych kosztach jednostkowych;

---

<sup>3</sup> K. Kunowska: *Zarządzanie finansami gminy a kontrowersje w podatku od towarów i usług*, w: *Zarządzanie w XXI wieku. Koncepcje, trendy, problemy*, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2010, s. 165.

<sup>4</sup> Ch. Hood: *A public management for All seasons?* „Public Administration” 1991, vol.69 (1), s. 4-5, za L. Borowiec: *Budżet zadaniowy jako instrument rachunkowości zarządczej w administracji centralnej*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Nr 56, Wrocław 2009, s. 42.

<sup>5</sup> P. Bednarek: *Controlling w zarządzaniu gminą*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007, s. 72-73.

- kontrolę przeprowadza się nie tylko z punktu widzenia kryterium legalności, ale również zgodności z wyznaczonym i pożądanym efektem; sporządzanie różnych sprawozdań wewnętrznych umożliwia kierownikom przeprowadzenie analizy odchyień pomiędzy rzeczywistymi a planowanymi efektami oraz ustalenie, czy wynikają one ze zmian efektywności i czy były kontrolowane;
- pożądane jest wprowadzenie różnych innowacji w zakresie informacji przedstawianych kierownictwu,
- większa świadomość w zakresie kosztów wśród różnych jednostek samorządowych powoduje koncentrację na pożądanym efekcie i kosztach jednostkowych oraz wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty.

Obecnie coraz więcej instrumentów rachunkowości zarządczej, stosowanych dotychczas w sektorze prywatnym, jest wykorzystywanych w sektorze publicznym. Najważniejsze różnice między zarządzaniem w sektorze publicznym i prywatnym są następujące<sup>6</sup>:

- krótszy horyzont czasowy zarządzania w sektorze publicznym (na skutek występowania cykli wyborczych) niż w sektorze prywatnym,
- trudna wymierność wyników (efektów) działalności organizacji publicznych,
- ograniczenia polityki kadrowej (regulacje dotyczące rekrutacji, awansowania i zwalniania pracowników) utrudniają osiągnięcie celów organizacji publicznych,
- równość a efektywność – w sektorze publicznym większy nacisk kładzie się na równość, a w sektorze prywatnym na efektywność,
- organizacje publiczne są bardziej otwarte i poddane osądowi publicznemu niż firmy prywatne,
- rola prasy i mediów jest większa w sektorze publicznym niż w sektorze prywatnym,
- konieczność mediacji decyzji w sektorze publicznym na skutek nacisków opinii publicznej, opozycji, grup interesantów,
- większy nadzór nad działalnością instytucji publicznych ze strony organów kontroli państwowej,
- brak jasnych kryteriów oceny działalności organizacji publicznych, takich jak np. zysk w sektorze prywatnym.

Organizacje komercyjne (przedsiębiorstwa) poszukują dróg rozwoju, które są utożsamiane zwykle z trzema kierunkami: z optymalizacją kosztów, ze wzrostem zyskowności lub z rozwojem<sup>7</sup>. Urzędy administracji publicznej nie prowadzą działalności mającej na celu osiągnięcie zysku, powinny one być także stabil-

---

<sup>6</sup> *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, red. H. Suchocka-Krysiak, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006, s. 21-22.

<sup>7</sup> J. Czerska: *Doskonalenie strumienia wartości*, Difin, Warszawa 2009, s. 10.

ne z punktu widzenia interesanta. Administracja powinna zatem koncentrować się na podejściu kosztowym. Jest to dość zgodne z powszechnym odczuciem, iż administracja, utrzymywana z podatków płaconych przez społeczeństwo, powinna kosztować jak najmniej. Zastosowanie popularnego stwierdzenia, że "czas to pieniądz", jest możliwe dla wymienionego wyżej kryterium sprawności i można je przełożyć na wartość liczoną w pieniądzu<sup>8</sup>.

## 2. Wybrane narzędzia zarządzania finansami w gminie

Efektywność wykonywania zadań (usług) publicznych wymaga celowego i trafnego doboru instrumentów. Dlatego mimo całej swojej praktyki, jednostki administracji publicznej mogą z powodzeniem stosować w swojej dziedzinie instrumenty rachunkowości zarządczej. Dotyczy to zarówno aspektów strategicznych, jak i operacyjnych. Narzędzia wykorzystywane w procesie świadczenia usług powinny wspomagać planowanie, sterowanie, informację oraz kontrolę. Możliwe do wykorzystania w administracji instrumenty w zakresie zarządzania finansami to między innymi<sup>9</sup>:

- strategiczna karta wyników,
- benchmarking,
- analiza inwestycji kapitałowych,
- wieloletnie planowanie inwestycyjne,
- wieloletnie plany usług publicznych,
- informatyzacja rachunkowości zarządczej,
- zabezpieczenie przed ryzykiem finansowym i prawnym,
- budżetowanie zadaniowe,
- planowanie operacyjne usług,
- rachunek kosztów,
- system wskaźników finansowych i niefinansowych,
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności,
- sprawozdawczość wewnętrzna i zewnętrzna,
- narzędzia zarządzania jakością usług (iso, best value).

Kluczową rolę, spośród wszystkich wymienionych instrumentów, odgrywają strategiczna karta wyników, budżetowanie zadaniowe, analiza wskaźnikowa, rachunek kosztów, a także benchmarking jako niezbędny instrument służący doskonaleniu procesu świadczenia usług (realizacji zadań) przez sektor publiczny.

---

<sup>8</sup> B. Nogalski, J. Czerska, A. Klimek: *Wykorzystanie metod teorii masowej obsługi i Lean management w usprawnieniu procesów w zarządzaniu organizacją publiczną, współczesne zarządzanie*, Nr 1/2010, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2010, s. 60.

<sup>9</sup> Por. L. Borowiec: *Budżet zadaniowy jako instrument rachunkowości zarządczej w administracji centralnej*, op. cit., s. 43; *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009, s. 331.

W ramach strategicznego zarządzania kosztami wykorzystuje się wiele technik z zakresu zarządzania kosztami. Ich stosowanie ma doprowadzić do poprawy pozycji strategicznej jednostki oraz redukcji ponoszonych kosztów. Wśród technik, metod i narzędzi o charakterze strategicznym na szczególną uwagę zasługuje benchmarking i strategiczna karta wyników.

Jakość usług publicznych jest zagadnieniem złożonym i często wymaga spojrzenia na problem z wielu, czasem różnych perspektyw. Benchmarking jest instrumentem, który pozwala dokonać oceny i porównania procesu realizacji usług, również z punktu widzenia użytkownika. Benchmarking w gminie to systematyczne badanie porównawcze efektywności zarządzania organizacją samorządową w celu jej poprawy („równaj do najlepszego”). Przedmiotem porównywania mogą być: procesy, funkcje w organizacji, usługi, kadra samorządowa, zasoby rzeczowe, zasoby finansowe, wartości postrzegane przez klienta. Jeżeli gmina zdecyduje się na zastosowanie benchmarkingu, może stosować go w każdej dziedzinie. Aby zdobyć informacje o innych gminach, należy skorzystać z opracowań badawczo-naukowych, prospektów reklamowych, czasopism, periodyków fachowych, wywiadu, informacji prasowych, danych statystycznych<sup>10</sup>. Stosowanie technik benchmarkingu sprzyja wzajemnemu uczeniu się gmin, korzystaniu z dobrych wzorców wypracowanych w innych jednostkach, w tym również w przedsiębiorstwach prywatnych<sup>11</sup>.

Strategiczna karta wyników jest narzędziem, które ma na celu przełożenie wizji i strategii organizacji na zestaw logicznie powiązanych mierników pogrupowanych w cztery perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Perspektywa finansowa wskazuje, czy i na ile realizacja strategii organizacji przyczynia się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa. W perspektywie klienta kierownictwo określa rzeczywistych i potencjalnych odbiorców usług i segmenty rynku, w których jednostka będzie konkurować oraz mierniki efektywności i skuteczności z nimi związane. W perspektywie procesów wewnętrznych kierownictwo identyfikuje kluczowe procesy innowacyjne i operacyjne. Czwarta perspektywa – rozwój, identyfikuje zasoby, które organizacja musi rozwijać, by stworzyć podstawy długoterminowego rozwoju i doskonalenia<sup>12</sup>.

W przypadku jednostek sektora publicznego można zidentyfikować wszystkie perspektywy pomiaru wyniku, przy czym perspektywa finansowa w tym przypadku jest nie tyle celem, ile ograniczeniem. Organizacje te muszą ograniczać swoje wydatki do kwoty przewidzianej w budżecie, kierując się

<sup>10</sup> B. Gajdzik: *Rynkowy kontekst zarządzania gminą*, Wydawnictwo Naukowe Śląsk, Katowice 2008, s. 95-96.

<sup>11</sup> L. Borowiec: *Controlling w realizacji usług publicznych*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2007, s. 158.

<sup>12</sup> R.S. Kaplan, D.P. Norton: *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie?*, PWN, Warszawa 2006, s. 41-44.

zarazem zasadą oszczędności i gospodarności<sup>13</sup>. Na pierwszy plan należy wysunąć perspektywę klienta, która określa, kto jest klientem gminy, jak gmina planuje konkurować o niego oraz jak zamierza zatrzymać go przy sobie. Klientem będzie zarówno mieszkaniec, jak i inwestor.

Jednym z elementów racjonalizacji zarządzania finansami publicznymi jest wdrożenie budżetowania zadaniowego<sup>14</sup>, opartego na jasnym podziale kompetencji i zasadach odpowiedzialności oraz przejrzystości i jawności podejmowanych decyzji. Pojęcie „budżet zadaniowy” jest rozumiane jako planowe zestawienie dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego, przeznaczonych na finansowanie określonych zadań publicznych<sup>15</sup>. W budżecie zadaniowym zarządzanie środkami publicznymi odbywa się przez konkretne cele i priorytety, które są skoncentrowane wokół osiągnięcia ściśle określonych rezultatów. Jego efektywność jest zaś mierzona za pomocą ustalonego systemu mierników. Jego zakres jest znacznie szerszy od zakresu budżetu tradycyjnego, ponieważ obejmuje też część zadaniową (sprawnościową). Część ta informuje, jakim celom służą wydatki i jakie efekty są uzyskiwane z nakładów publicznych. Podstawowe elementy budżetu zadaniowego to funkcje, programy i zadania, z których każdy jest określany na podstawie celów i mierników. Mierniki skuteczności służą do oceny stopnia osiągnięcia zamierzonych celów, natomiast mierniki efektywności mierzą zależność między nakładami i osiągniętymi wynikami. Przy opracowywaniu bazy tych mierników należy mieć na uwadze specyfikę sektora publicznego, w którym występują obszary zarówno łatwo, jak i trudno mierzalne<sup>16</sup>.

Wykorzystanie budżetu zadaniowego umożliwi zniwelowanie wad dotychczasowej metodologii sporządzania budżetu, co pozwoli na rozszerzenie kręgu osób biorących udział w procesach decyzyjnych znajdujących odzwierciedlenie w budżecie<sup>17</sup>. Jedną z nadrzędnych wartości budżetu zadaniowego, oprócz czytelnej prezentacji wydatków, jest możliwość interpretacji zawartych w nim treści na rzecz podnoszenia jakości zarządzania finansami publicznymi.

Gminę można porównać do przedsiębiorstwa usługowego. W związku z tym, w gminach powinien funkcjonować rachunek kosztów, którego zadaniem będzie dostarczanie informacji o kosztach świadczonych usług oraz o kosztach

<sup>13</sup> *Nowe zarządzanie publiczne ...*, op. cit., s. 283.

<sup>14</sup> Przepisy ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2009 r. nr 157, poz. 1241), nakładają obowiązek od 1 stycznia 2012 r. ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym.

<sup>15</sup> G. Bucior: *Koszty normatywne zadań jako narzędzie budżetowania w sektorze publicznym*, [w:] *Koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Standardy Międzynarodowe*, pod red. M. Nowickiej-Skowron, Wydawnictwo AGH, Kraków 2006, s. 195.

<sup>16</sup> L. Borowiec: *Budżet zadaniowy jako instrument rachunkowości ...*, op. cit., s. 46-48.

<sup>17</sup> M. Kaczmarek: *Założenia systemu informatycznego spełniającego warunki budżetowania zadaniowego*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński Zeszyty Naukowe Nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 20, Szczecin 2009, s. 218.

zarządzania gminą, niezbędnych do planowania działalności, podejmowania decyzji i kontroli realizacji przyjętych założeń. Pełne poznanie kosztów zarządzania gminą jest możliwe tylko na podstawie informacji dostarczanych przez wdrożony model rachunku kosztów, który powinien stwarzać warunki do ukształtowania kosztów zarządzania gminą na racjonalnym poziomie i wykrycia sposobów ich obniżki<sup>18</sup>.

W urzędach można wyodrębnić dwa rodzaje kosztów<sup>19</sup>:

- koszt klienta – koszt jego utraconego czasu, będący sumą kosztów dojazdu i pobytu w urzędzie oraz strat wynikających z czasu trwania obsługi sprawy (przesunięcie w czasie inwestycji z powodu oczekiwania na niezbędne dokumenty),
- koszt obsługi sprawy – zależny od kosztu utrzymania aparatu obsługi, a więc od czasu załatwiania sprawy w urzędzie.

Suma kosztów składa się na całkowity koszt obsługi sprawy.

Bazą informacyjną wspierającą zarządzanie kosztami zadań budżetowych w danym podmiocie powinien być odpowiedni model rachunku kosztów, który pozwoli na właściwy pomiar kosztów zadań i przekazywanie informacji o nich, czy też ustalenie przyczyn ponoszenia kosztów, łącznie z przypisaniem im określonych składników kosztów wyróżnionych w ramach obiektów odniesienia kosztów.

Obecnie stosowany w gminach model rachunku kosztów nie pozwala na wykorzystanie go w pełni na potrzeby zarządzania<sup>20</sup>. Wydaje się, iż właściwym modelem rachunku kosztów mógłby być rachunek kosztów docelowych, a przynajmniej pewne elementy tej koncepcji kompleksowego i zintegrowanego zarządzania kosztami ukierunkowanego na strategię, która w ramach budżetowania zadań odniosłaby się do planowanego kosztu zadania (programu), jeszcze przed rozpoczęciem procesu wykonania budżetu. Efektem mogłoby być zmniejszenie elementów kosztów danego zadania zgodnie z procedurą rachunku kosztów docelowych, kiedy należałoby między innymi ustalić kwotę kosztów wykonania danego zadania budżetowego o określonych parametrach jakościowych. Następnie przy wykorzystaniu odpowiednich narzędzi TC można by sprowadzić koszty zadania do poziomu pożądanego, dzięki dokładnej specyfikacji zadania oraz lepszemu jego zaplanowaniu w warstwie funkcjonalnej i wykonawczej.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> T. Sadowska: *Zarządzanie kosztami w gminach*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Nr 542, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 18, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 429.

<sup>19</sup> B. Nogalski, J. Czerska, A. Klimek: *Wykorzystanie metod teorii ...*, op. cit., s. 60.

<sup>20</sup> P. Bednarek: *Controlling w zarządzaniu gminą*, op. cit., s. 33.

<sup>21</sup> B. Zackiewicz, G. Bucior: *Zarządzanie kosztami zadań budżetowych*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński Zeszyty Naukowe Nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 20, Szczecin 2009, s. 413-414.

W literaturze przedmiotu zaleca się stosowanie kategorii kosztu, co pozwala na powstanie bezpośredniego związku między wykonaną usługą a poniesionymi nakładami. Możliwa jest zatem alokacja zasobów na podstawie efektów osiągniętych w wyniku realizacji zadania.

W jednostkach administracyjnych powinien być tworzony rachunek efektów, który zajmowałby się pomiarem liczby wykonanych usług publicznych oraz poświęconego im czasu w danych okresach sprawozdawczych z podziałem na poszczególne rodzaje. Uzyskane informacje pozwoliłyby na identyfikację niekorzystnych odchyień, a dzięki pieniężnej wycenie możliwe byłoby planowanie i kontrola efektów oraz podejmowanie działań korygujących. Rachunek ten powinien przynajmniej umożliwiać ustalenie w sposób obiektywny i całościowy, jakie efekty natychmiastowe zostały osiągnięte, uwzględniając możliwie wiernie przebieg procesów ich tworzenia. Przez bieżące rejestrowanie informacji o efektach może on przyczynić się do zwiększenia przejrzystości działalności gminy<sup>22</sup>.

Zainteresowanie zagadnieniami jakości w gminach jest efektem funkcjonowania gospodarki rynkowej i konsekwencją członkostwa kraju w Unii Europejskiej. Na rynku w szybkim tempie ubywa miejsca dla podmiotów, które nie mogą dać swoim klientom gwarancji w postaci certyfikatu jakości lub deklaracji zarządzania jakością. Coraz więcej podmiotów posiada certyfikaty systemu zarządzania jakością<sup>23</sup>. Jakość usług w administracji samorządowej określa kilka różnych cech: kwalifikacje oraz umiejętności pracowników urzędu, dostęp do dokumentów, wyposażenie placówki, system komunikacji, estetyka urzędu, zgodność z procedurami, dostęp do świadczonych usług, terminowość załatwienia sprawy.<sup>24</sup>

Zastosowanie metod i narzędzi nauk organizacji i zarządzania wiąże się z pozyskaniem zasobów tkwiących w nieefektywnie funkcjonujących organizacjach. Zasoby te mogą być „zwolnione” (co wiąże się z obniżeniem kosztów) i zostać wykorzystane do wykonania większej liczby usług.

W administracji trudno mówić o zwiększeniu liczby usług. Interesant nie może wybierać urzędu ze względu na sposób organizacji administracji publicznej (właściwość obszarowa organów), zatem dzięki usprawnieniu procesów i eliminowaniu marnotrawstwa, należy zwolnić zasoby bądź wykorzystać je do podniesienia jakości usług oferowanych przez administrację<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> P. Bednarek: *Controlling w zarządzaniu gminą*, op. cit., s. 82-83.

<sup>23</sup> B. Gajdzik: *Rynkowy kontekst zarządzania gminą*, Wydawnictwo Naukowe Śląsk, Katowice 2008, s. 48.

<sup>24</sup> Tamże, s. 53.

<sup>25</sup> B. Nogalski, J. Czerska, A. Klimek: *Wykorzystanie metod teorii masowej obsługi ...*, op. cit., s. 65.



## Uwagi końcowe

Gmina dążąc do zaspokajania potrzeb mieszkańców gospodaruje zasobami finansowymi, które powinny być racjonalnie wykorzystane. Powinna zatem odchodzić od tradycyjnego administrowania na rzecz wdrażania nowych metod zarządzania.

Wydaje się, że wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej może usprawnić funkcjonowanie gminy, a tym samym bardziej efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów, np.:

- dzięki zastosowaniu benchmarkingu gmina może korzystać z dobrych wzorców wypracowanych przez inne jednostki administracji,
- wdrożenie budżetu zadaniowego pozwala na lepszą alokację zasobów finansowych i rzeczowych, a w rezultacie odpowiednie zaspokojenie potrzeb społeczeństwa,
- powinno docelowo dążyć do wdrożenia ewidencji kosztów realizacji zadań na podstawie podejścia procesowego.

Nowy kształt rachunkowości budżetowej powinien wykraczać poza dotychczasowe ramy dotychczasowego modelu rachunkowości budżetowej. Powinno nastąpić spójne połączenie narzędzi rachunkowości budżetowej z wybranymi narzędziami rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej. System ewidencyjny rachunkowości budżetowej powinien być bazą informacyjną dla narzędzi rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów w sektorze finansów publicznych<sup>26</sup>.

## Literatura

- Bednarek P.: *Controlling w zarządzaniu gminą*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
- Borowiec L.: *Controlling w realizacji usług publicznych*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.
- Borowiec L.: *Budżet zadaniowy jako instrument rachunkowości zarządczej w administracji centralnej*, w: *Rachunkowość a controlling*, pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu Nr 56, Wrocław 2009.
- Bucior G.: *Koszty normatywne zadań jako narzędzie budżetowania w sektorze publicznym*, w: *Koszty w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Standardy Międzynarodowe*, pod red. M. Nowickiej-Skowron, Wydawnictwo AGH, Kraków 2006.
- Czerska J.: *Doskonalenie strumienia wartości*, Difin, Warszawa 2009.
- Filipiak B. (red.): *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009.
- Gajdzik B.: *Rynkowy kontekst zarządzania gminą*, Wydawnictwo Naukowe Śląsk, Katowice 2008.

---

<sup>26</sup> B. Filipiak (red.): *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009, s. 153.

- Hood Ch.: *A public management for All seasons?* "Public Administration" 1991, vol. 69 (1).
- Kaczmarek M.: *Założenia systemu informatycznego spełniającego warunki budżetowania zadaniowego*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński Zeszyty Naukowe Nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 20, Szczecin 2009.
- Kaplan R.S., Norton D.P.: *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie?*, PWN, Warszawa 2006.
- Kunowska K.: *Zarządzanie finansami gminy a kontrowersje w podatku od towarów i usług*, w: *Zarządzanie w XXI wieku. Koncepcje, trendy, problemy*, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2010.
- Lubińska T. (red.): *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009.
- Nogalski B., Czerska J., Klimek A.: *Wykorzystanie metod teorii masowej obsługi i Lean management w usprawnieniu procesów w zarządzaniu organizacją publiczną, współczesne zarządzanie*, Nr 1/2010, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2010.
- Sadowska T.: *Zarządzanie kosztami w gminach*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe Nr 542, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 18, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Suchocka-Krysiak H. (red.): *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
- Walczak M., Kowalczyk M.: *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010.
- Zackiewicz B., Bucior B.: *Zarządzanie kosztami zadań budżetowych*, w: *Problemy współczesnej rachunkowości*, Uniwersytet Szczeciński Zeszyty Naukowe Nr 552, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 20, Szczecin 2009.

dr Teresa Mikulska  
Uniwersytet w Białymstoku  
Katedra Finansów, Rachunkowości i Informatyki  
Ul. Warszawska 63  
15-062 Białystok  
t.mikulska@uwb.edu.pl

## THE USE OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN MANAGING MUNICIPAL FINANCES

### Summary

The effectiveness of performing public tasks requires a purposeful and adequate choice of managing municipal finances. Public administration may successfully use the tools of managerial accounting. The key elements of municipal management are: a balanced scorecard, task oriented budgeting, ratio analysis, cost accounting, as well as benchmarking, as a necessary instrument for improving the quality of services.

The aim of the article is to present the tools of managerial accounting which can be used for municipal finance management.

*Translated by Teresa Mikulska*