

# Kożuch, Artur Jacek

---

## Zmiany w rachunku kosztów i ich wpływ na sprawność i efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego

---

Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 23, 163-172

---

2009

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych oraz w kolekcji mazowieckich czasopism regionalnych mazowsze.hist.pl.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*Artur Jacek Kozuch\**

## **ZMIANY W RACHUNKU KOSZTÓW I ICH WPŁYW NA SPRAWNOŚĆ I EFEKTYWNOŚĆ DZIAŁANIA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

### **THE CHANGES IN COSTS ACCOUNTING AND THEIR INFLUENCE ON EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF LOCAL TERRITORIAL UNITS ACTIVITY**

#### **Wstęp**

Zmiany zachodzące we współczesnej gospodarce nie omijają także jednostek samorządu terytorialnego (JST). Powoduje to, że coraz częściej rysują się trudności związane z zapewnieniem sobie długotrwałego rozwoju oraz jak najlepszym wypełnianiem celu głównego, co w tym przypadku związane jest z realizacją, cechujących się wysokim poziomem użyteczności usług publicznych. W efekcie, jednostki te muszą poszukiwać nowych rozwiązań, które działania organizacji publicznych uczynią sprawnymi i skutecznymi. Związane jest to też z potrzebą dokonania szeregu zmian organizacyjnych i systemowych, które obejmą między innymi implementację i wykorzystanie nowoczesnych narzędzi i metod zarządzania. Związane jest to ściśle z usprawnieniem systemów generowania informacji dla potrzeb zarządzania.

Jednym z podstawowych systemów w tym zakresie jest rachunkowość, która w JST jest w chwili obecnej znacznie uproszczona i ukierunkowana na realizację zadań z zakresu ochrony środków budżetowych oraz zapewnienia dyscypliny budżetowej. Szczególne znaczenie należy więc przypisać jej przekształceniu, które usprawni wykorzystanie generowanych przez ten system informacji w procesach podejmowania decyzji, dotyczących alokacji zasobów i realizacji procesów wytwórczych, a w efekcie doprowadzi do racjonalizacji wydatków sektora publicznego.

Celem opracowania jest uzasadnienie potrzeby pełniejszego, niż dotychczas stosowane, wykorzystania kosztów w procesie zarządzania JST oraz próba iden-

---

\* dr inż. adiunkt, Katedra Ekonomiczna i Organizacji Rolnictwa, UR w Krakowie

tyfikacji i wskazania sposobów poprawy tych obszarów rachunkowości, których zmiana stanowić będzie pierwszy krok dla zapewnienia jej przydatności w procesie nowoczesnego zarządzania, a w efekcie ograniczenia marnotrawienia środków publicznych.

W opracowaniu wykorzystano metodę monograficzną obejmującą wybrane współczesne koncepcje zarządzania oraz rachunku kosztów. Przedstawiono w nim także, opracowaną na podstawie literatury przedmiotu, propozycję zmian w rachunku kosztów w JST.

## Koszty w procesie decyzyjnym JST

Nowe uwarunkowania, a także ich dynamika, skokowość, kombinacje i zachodzące przekształcenia wewnętrzne stanowią nowe wyzwania, którym musi sprostać racjonalnie i sprawnie działająca organizacja. (Nogalski 2007, s. 48) Kierunek, tempo i wielkość zmian powodują, że stare, sztywne i hierarchicznie systemy podejmowania decyzji w organizacjach często nie sprawdzają się w działaniu. Powoduje to, że w rzeczywistości organizacyjnej wyłaniają się nowe reguły, zasady, czy sposoby funkcjonowania, które wymuszają „wymyślanie” przyszłości. (Małara 2006, s. 11) W efekcie, trzeba poszukiwać i przechodzić do nowych sposobów funkcjonowania, które wymagają zmiany struktury zarządzania, wprowadzenia innych, lepszych zasad gromadzenia informacji, rewitalizacji i bardziej efektywnego wykorzystania posiadanych lub możliwych do gospodarczego wykorzystania zasobów.

Działalność jednostek samorządu terytorialnego w Polsce i na świecie, podobnie jak w przypadku wszystkich organizacji, związana jest z występowaniem coraz to nowszych problemów i wyzwań, które przymuszają osoby odpowiedzialne do podejmowania adekwatnych i uzasadnionych decyzji. Prowadzi to do zwiększenia zainteresowania teorią i praktyką zarządzania oraz poszukiwania nowoczesnych instrumentów, które zwiększą sprawność i skuteczność organizacji. Jest to ważne w organizacjach wykorzystujących podlegające szczególnej pieczy środki publiczne.

Wykonywanie powierzonych jednostkom samorządu terytorialnego zadań wymaga znacznej liczby procesów wytwórczych ukierunkowanych na realizację szerokiej gamy usług publicznych. Podobnie jak w przypadku innych organizacji, związane jest to z pozyskaniem i wykorzystaniem różnych zasobów. Jedną z najnowszych teorii organizacji – teoria zasobowa – zakłada więc, że każda organizacja to zbiór zasobów i umiejętności (Lichtarski 2005, s. 37), które są całkowicie odmienne i w praktyce gospodarczej nie ma dwóch identycznych zbiorów tych kategorii. Ta różnorodność oraz niepowtarzalność procesów kształtowania zasobów i umiejętności to swoisty wyróżnik organizacji, a jednocześnie determinanta skuteczności i sprawności działania. Posiadanie i wykorzystanie odpowiedniego zbioru czynników wytwórczych, które – przy wykorzystaniu innych zasobów i umiejętności – przekształcane są w odpowiednie dobra i usługi stanowi podstawę sprawnego funkcjonowania każdej organizacji, a więc i organizacji samorządowej.

Osiągnięcie celu głównego organizacji, a więc zapewnienie sobie przetrwania i odpowiedniego poziomu rozwoju jest uwarunkowane posiadanym potencjałem rozwojowym, który rozumiany jest jako możliwości, zdolności i użyteczności zawarte w posiadanych zasobach, a także umiejętne korzystanie z zasobów otoczenia. (Kozuch 2007, s. 58-59) Wymaga on wyposażenia w odpowiednie zasoby środków finansowych. Powoduje to transformację spojrzenia na główne zadania realizowane w organizacji, do których należy zaliczyć w szczególności maksymalizację wartości przyszłych wpływów pieniężnych netto lub – bardziej precyzyjnie – wartości bieżącej przyszłych wpływów pieniężnych. (Drury 2002, s. 25).

Specyfika JST powoduje jednak, że maksymalizacja wpływów pieniężnych netto oznacza osiągnięcie w długim okresie ich wartości równej zero. Wynika to z faktu, że w długim okresie suma wpływów pieniężnych netto jest równa całkowitym zyskom osiągniętym przez organizację, a te w przypadku organizacji publicznych nie powinny występować. Odnotowywana w krótkich okresach różnica jest wynikiem stosowania do ewidencji poszczególnych operacji zasady kasowej lub obowiązującej w rachunkowości finansowej zasady memoriałowej. Należy przy tym zaznaczyć, że zgodnie z Systemem rachunków narodowych i regionalnych ESA 1995<sup>1</sup> obowiązuje zasada memoriałowa, a państwa członkowskie zostały zobligowane do jej stosowania. Wskazane różnice będą więc występować tylko do czasu przyjęcia tych rozwiązań przez polskie prawodawstwo.

Zasada kasowa ma więc jeszcze zastosowanie w rachunkowości polskich jednostek budżetowych, a jej realizacja powoduje, że dla ustalenia nadwyżki lub niedoboru budżetu operacje ujmowane są w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie kasowo zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych. (Zysnarska 2006, s. 115-116) Rozwiązanie to jest jednak uproszczeniem, które służy zapewnieniu prawidłowej realizacji budżetu, nie stanowiąc jednocześnie gwarancji racjonalizacji ponoszonych wydatków. Wynika to z ograniczenia znaczenia i wykorzystania w procesach decyzyjnych kategorii kosztów własnych, które stanowią wyrażone w pieniądzu, celowe zużycie czynników produkcji oraz niektóre wydatki nie stanowiące zużycia czynników produkcji (ubezpieczenia, podatki, opłaty, itp., a w przypadku JST również udzielone dotacje, czy inne świadczenia finansowane z budżetu), których efektem jest użyteczny produkt lub usługa.

Wprowadzenie zasady memoriałowej, a co za tym idzie ściśle powiązanie kategorii kosztów i wydatków będzie więc służyło osiągnięciu przez JST optymalnej wielkości wpływów pieniężnych netto oraz poprawie – zawartych w strukturze kosztów i funkcjach wytworzonej usługi – jakości i liczby realizowanych usług publicznych. Jest to szczególnie istotne, gdyż potrzeby zbiorowe występują nieustannie i muszą być zaspokajane nieprzerwanie (Flejterski, Panasiuk, Perenc, Rosa, 2005, s. 452), a jednocześnie wraz ze rozwojem cywilizacyjnym społec-

<sup>1</sup> Europejski system rachunków narodowych i regionalnych ESA 1995, 2000. GUS, Warszawa, s. 24

czeństwa, pojawiają się nowe potrzeby, których zaspokajanie będzie stanowiło przyszłe zadania organizacji publicznych różnego szczebla.

Z przeprowadzonych wcześniej rozważań dotyczących występującej w długim okresie równości wpływów pieniężnych netto i zysków, można również wywnioskować prawidłowość w relacji wydatki – koszty własne. Wymagane jest, by w długim okresie, wydatki ponoszone w toku realizacji określonego działania odpowiadały kosztom tego działania<sup>2</sup>. Jednocześnie też, przedstawiona wcześniej definicja kosztów nakazuje między innymi, że dla zaliczenia wydatku do kosztów nieodzowne jest, by były one ponoszone celowo i dla uzyskania społecznie użytecznego efektu. Jeśli więc w ostatecznym rozrachunku przedstawiona równość zostanie zachwiana, to poniesionych wydatków nie można uznać za celowe lub w efekcie końcowym nie można doszukać się użyteczności (odpowiedniego poziomu zaspokojenia potrzeb ludzkich) zrealizowanych usług. Tego typu wydatki sklasyfikować należy jako straty, a ich występowanie będzie wskaźnikiem braku racjonalności działania jednostek samorządu terytorialnego oraz pozwoли ocenić jakość planowania działań w tych jednostkach.

Reasumując dotychczasowe rozważania należy wskazać, że uwarunkowania wynikające z kierunków i dynamiki zmian w otoczeniu (zewnętrznym i wewnętrznym) JST wydają się stanowić o silnej presji na implementację i wykorzystanie kosztów, jako podstawy podejmowania decyzji. Szczególne znaczenie przypada tu rachunkowi kosztów, który ma za zadanie dokonywanie ilościowego lub wartościowego pomiaru zużycia różnorodnych zasobów. Będzie on bowiem warunkował racjonalność ponoszonych wydatków (poprzez ukierunkowanie na użyteczne efekty końcowe) oraz umożliwi dokonywanie wyborów w oparciu o ekonomiczne uwarunkowania funkcjonowania tych organizacji, czyli dostosowanie struktury i funkcji usług do wymagań mieszkańców, a także obowiązek utrzymywania norm i standardów.

## Rachunkowość JST jako system informacyjny zarządzania

Informacja to pojęcie multidyscyplinarne, które w różnych dziedzinach, można definiować na wiele sposobów. Informacja stanowi dane<sup>3</sup> zinterpretowane – przetworzone przez ludzką wiedzę, a efektem tego procesu może być powstanie innej informacji lub nowej wiedzy (Benon-Davies 1999, s. 15-16). Hirsch (2000, s. 3)

<sup>2</sup> Relacja ta dotyczy tylko kosztów własnych i dlatego do kategorii wydatki zalicza się tylko te, które poniesiono ze środków własnych organizacji, np. nie można zaliczyć tu wydatków dokonywanych przy użyciu środków finansowych pochodzących z zaciągniętego kredytu, a za wydatki będą w takiej sytuacji uznane spłacane raty, które finansowane są z wypracowanych (pozyskanych) w toku działalności środków własnych (inne podejście spowodowałoby podwójne liczenie kwot wydatkowanych z kredytu na finansowanie działania i rat kredytu spłacanych właścicielowi kapitału). Rozbieżności mogą również powstać gdy w realizacji działań wykorzystane zostaną czynniki produkcji otrzymane nieodpłatnie (brak wydatku), ale ich oceny można dokonać na podstawie analizy odchyłek pomiędzy wydatkami i kosztami.

<sup>3</sup> Dane to fakty wyrażone za pomocą określonych symboli, które mogą być przetwarzane myślowo lub komputerowo.

przyjmuje, że informacja to odpowiednia wiadomość ważna z punktu widzenia zarządzania. Weber J. (2001) potwierdza natomiast, że informacja obejmuje tylko wiedzę uświadomioną, którą wyrazić można wartościowo lub jakościowo (za pomocą raportów, komentarzy do raportów, specjalistycznych analiz, itp.).

Informacje zarządcze powinny dotyczyć pewnych wybranych kierunków działania organizacji, czyli muszą być zorientowane na cel. W JST, gdzie istotnym problemem jest pomiar uzyskanych efektów działań, za szczególnie ważne należy uznać informacje dotyczące zużycia posiadanych zasobów, czyli kosztów własnych. Zadaniem systemu informacji menedżerskiej w tym obszarze jest pozyskiwanie, przetwarzanie, przechowywanie, ochrona i przekazywanie wyselekcjonowanych informacji o kosztach dla potrzeb podejmowania decyzji (Długosz 2006, s. 54-56). Z tego też powodu odpowiednie systemy funkcjonujące w jednostce powinny dostarczać informacji: rzetelnych, dokładnych i kompletnych; szybkich i aktualnych; porównywalnych w czasie i przestrzeni; odpowiednim osobom; w odpowiedniej ilości i częstotliwości; w odpowiednim czasie; w odpowiedniej formie i formacie i po jak najniższym koszcie. Informacje nieistotne lub niewłaściwe, a także ich brak, powodują bowiem znaczne podrażnienie funkcjonowania systemu gromadzenia informacji lub podejmowanie decyzji na wycucie, bez świadomości skutków braku decyzji lub podjętych na podstawie tej niepełnej wiedzy, itp.

Gromadzeniem informacji muszą się zajmować odpowiednie systemy cząstkowe, które umożliwią trafny dobór informacji z pełnego ich zbioru, prawidłową ich ocenę według istotnego znaczenia oraz właściwe łączenie informacji odpowiednio do ich wzajemnego powiązania. Najważniejszym takim systemem, służącym uzyskaniu odpowiednich informacji w organizacjach, jest rachunkowość, która ujmuje wartościowo i jednocześnie odpowiednio interpretuje zachodzące w nich zjawiska i procesy. Spełnia ona cele poznawcze, które leżą u podstaw procesu podejmowania decyzji. Jej przedmiotem są zjawiska i procesy gospodarcze związane z ruchem zasobów i ich finansowaniem w jednostkach gospodarczych. Podmiotem są natomiast wszystkie jednostki prowadzące rachunkowość, które zostały wyodrębnione majątkowo, a powierzony im majątek osób prawnych lub fizycznych stanowi materialną podstawę ich działalności. Zalicza się tu również jednostki samorządu terytorialnego.

Art. 17 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104) nakazuje, by dochody i wydatki budżetowe ujmowane były w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Powoduje to więc swoiste przemieszanie wspomnianych już zasad: kasowej (w odniesieniu do dochodów i wydatków) i memoriałowej (dotyczy ona w tym przypadku: stanu majątku, kosztów, przychodów, funduszy i wyniku finansowego).

Wykorzystanie zasady kasowej do ewidencji dochodów i wydatków budżetu stanowi znaczne uproszczenie w zakresie ustalania stanu aktualnego środków (nadwyżki lub deficytu) i jest pozytywne z punktu widzenia kontroli stanu realizacji budżetu w okresie. Cecha ta została z powodzeniem wykorzystana w ostatnim czasie we francuskich organizacjach publicznych, w których stanowiła reakcję na kryzys finansowy i możliwości utraty płynności finansowej.

Zasada kasowa nie pozwala na stwierdzenie, czy uzyskiwane wpływy lub dokonywane wydatki nie są przypadkiem skutkiem występowania należności i zobowiązań, a co za tym idzie nie pozwala na ocenę polityki w tym zakresie. Ustalenie stanu należności i zobowiązań wymaga dodatkowych czynności obliczeniowych lub uzupełnienia kont rachunkowości budżetowej (Załącznik nr 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych<sup>4</sup>) o konta rachunkowości finansowej.

Z punktu widzenia podejmowania decyzji zarządczych, za najważniejsze uznać należy jednak informacje dotyczące kosztów funkcjonowania jednostki. Są one bowiem punktem wyjścia dla działań ekonomicznych i podstawowym kryterium wyboru w organizacjach.

Jak wspomniano ewidencja kosztów odbywa się zgodnie z zasadą memoriałową. Wspomniane już Rozporządzenie z dn. 28 lipca 2006 roku nakazuje jednocześnie, by sprawozdania finansowe obejmowało zarówno bilans, jak i rachunek zysków i strat, który sporządzany jest w wariantcie porównawczym. W efekcie, obowiązkowym warianttem ewidencji kosztów działalności operacyjnej (podstawowej) w JST jest układ kosztów wg rodzaju, którego główne grupy pozwalają uzyskać informacje o wielkości sumarycznego zużycia w danym okresie czynników produkcji w przekroju prostych, jednorodnych i niepodzielnych elementów kosztów. Jest to jednak układ, którego struktura służy sprawozdawczości zewnętrznej.

Podejmowanie decyzji zarządczych dokonywane jest natomiast przez wewnętrznych użytkowników informacji ekonomicznych, dla których struktura układu rodzajowego jest zbyt zagregowana. Jej wykorzystanie powodować może zwiększanie skali błędów w budżetowaniu kosztów i obniżanie efektywności systemu dostarczania informacji. Z tego też powodu, wymagane jest odstępianie od kosztów według rodzaju na rzecz, opierającego się na podziale kosztów na koszty bezpośrednie i pośrednie, układu kalkulacyjnego. Pozwala on odpowiedzieć na pytanie, na co zostały poniesione koszty ujęte w poszczególnych pozycjach, a jego zadaniem jest ustalenie jednostkowych kosztów własnych produktów i usług oraz ukazanie ich struktury. Układ ten daje możliwość ciągłego doskonalenia w zakresie wszystkich obszarów działalności, a w szczególności redukcji kosztów wszystkich działań i procesów gospodarczych w jednostce.

Przedstawione rozważania pokazują, że działanie JST musi być zgodne z rachunkiem ekonomicznym i bezspornym wymogiem jest poszukiwanie rozwiązań, które dostarczą odpowiednich informacji dla działań racjonalizacyjnych. Odpowiedzi wymagają między innymi takie pytania, jak: co powoduje powstanie kosztów, co jest zbyt skomplikowane, co trwa zbyt długo, itp. W efekcie, wymagana jest rozbudowa systemu rachunkowości, w szczególności w zakresie rachun-

<sup>4</sup> Dz.U. z 2006 r. nr 142, poz. 1020.

ku kosztów, który jest podstawą procesów podejmowania decyzji, a więc stanowi punkt wyjścia dla zarządzania tymi jednostkami.

### **Wstępne propozycje zmian w rachunkowości JST i ich oddziaływanie na sprawność i skuteczność działania**

Stosowany układ ewidencji kosztów stanowi podstawę przejrzystości i jakości informacji uzyskiwanych z rachunkowości jednostki organizacyjnej. Można go uznać za czynnik determinujący ich późniejsze wykorzystanie. Jednocześnie też, publiczny charakter środków wydatkowanych przez JST nakazuje dążenie do usprawniania działania i osiągania maksymalnych efektów z ich prowadzenia.

Rozbudowa systemów ewidencji kosztów jest procesem kosztownym (rozbudowa działu księgowości, potrzeba zatrudnienia posiadających odpowiednią wiedzę pracowników, itp.), który może napotkać wiele barier wynikających ze specyfiki finansowania JST. Ograniczoność środków finansowych wymaga, by prowadzone działania przynosiły zamierzone efekty, a jednocześnie nie stanowiły znacznego obciążenia finansowego jednostek. Wymóg ten spełnia rozwiązanie proponowane przez I. Sobańską (2006, s. 575), tj. tak zwana analityczna struktura kosztów według rodzaju. Może być ona wykorzystana we wstępnej fazie działań racjonalizacyjnych, gdyż jej istota dotyczy rozbudowy struktury kosztów rodzajowych, tak, by lepiej służyła procesowi podejmowania decyzji. Jest to jednak rozwiązanie czasowe i niezmiennające istoty układu rodzajowego kosztów.

Dalsze zmiany, służące uzyskaniu szczegółowych informacji zarządczych wymagają więc wprowadzenia i wykorzystania rozwiązań, wspomnianego już, kalkulacyjnego układu ewidencji kosztów. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy nowa ustawa o finansach publicznych<sup>5</sup> wprowadza budżet zadaniowy, a więc spowoduje potrzebę dokonania zmian organizacyjnych, służących wyróżnieniu ośrodków odpowiedzialności. Kryterium podziału może tu być na przykład funkcja pełniona w jednostce organizacyjnej, to jest wyróżnienie takich ośrodków, którym przydzielone zostały zadania i środki na ich realizację, a odpowiedzialność za tę działalność i uzyskane wyniki przypisano wskazanej i posiadającej odpowiednie kwalifikacje i umiejętności osobie. W efekcie uzyskuje się informacje o kosztach funkcji zaopatrzenia, produkcji (realizacji usług publicznych), zbytu i zarządu. Zmiany takie będą stanowiły dostosowanie do wymogów budżetu zadaniowego, a jednocześnie poprawią szczegółowość informacji generowanych przez system rachunkowości. Opisane zadania, wskazanie odpowiedzialnych oraz przypisanie większego znaczenia efektywności prowadzonych działań, wymaga bowiem pełniejszego i dokładniejszego systemu rachunkowości.

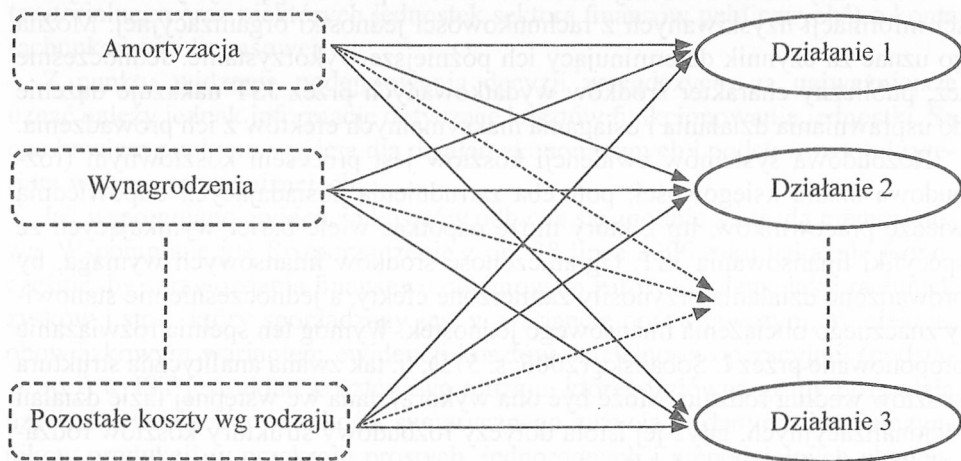
Zmiany w JST ukierunkowane są na realizację poszczególnych zadań (projektów) – Schemat 1. Z tego też powodu słuszne i nieodzowne będzie w przyszłości rozbudowywanie systemu rachunkowości z uwzględnieniem wymagań rachunkowości zarządczej. Nie wymaga się tu jednak naruszania zasad rachunkowości,

<sup>5</sup> Niepublikowana ustawa z dn. 16 lipca 2009 r. o finansach publicznych



a zbieranie kosztów działań nie może zakłócać zasad ewidencji wynikających z obowiązujących JST przepisów prawnych, czy wewnętrznych uregulowań systemu.

### Schemat 1. Układ rodzajowy a wycena działań w JST.



Źródło: opracowanie własne.

Nowe rozwiązania rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego nie mogą jednak spowodować zastąpienia układu rodzajowego, czy kalkulacyjnego (w rozwiązaniu tradycyjnym), przez nową strukturę służącą grupowaniu i analizie kosztów, czyli układem (rachunkiem) kosztów działań w organizacji (*Activity Based Costing*). Powinien on zostać wprowadzony jako dodatkowy układ analityczny kosztów. W efekcie możliwe stanie się też wykorzystanie rachunku kosztów standardowych, który umożliwi ocenę poziomu i kierunku odchyleń generowanych na kontach zespołu 5. Znacznym usprawnieniem może też być wykorzystanie nośników kosztów dla rozliczania usług świadczonych przez poszczególne jednostki wewnętrzne na rzecz pozostałych składowych JST, co umożliwi ocenę sprawności i skuteczności ośrodków odpowiedzialności, czy też innych ogniw organizacyjnych.

Przedstawione rozważania stanowią swoiste uzasadnienie dla potrzeby zmian w rachunkowości jednostek samorządowych. Ich kierunek i dynamika uzależniona będzie jednak od wielu czynników zarówno wewnętrznych (zrozumienie potrzeby, odpowiednie wyposażenie w kapitału ludzki, itp.), jak i zewnętrznych (polityka państwa, uwarunkowania prawne, itp.). Proponowane rozwiązania nie stanowią zaprzeczeniu wymogowi stosowania rozwiązań służących ustaleniu rzetelnego obrazu kosztów i efektów we wszystkich podmiotach gospodarki.

## Wnioski

Nowoczesne zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego wymaga coraz to większej liczby informacji o wysokim poziomie rzetelności i wiarygodności. Ich dostarczenie spoczywać będzie w głównej mierze na systemie rachunkowości, który musi ulec znacznej rozbudowie i zmianom w zakresie generowania informacji dla procesu podejmowania decyzji. Musi ona stać się w głównej mierze strażnikiem sprawności i skuteczności działania organizacji publicznych. Efektem procesu pomiaru, ewidencji, wyceny i sprawozdawczości powinny być między innymi informacje służące ocenie kosztów działań, w tym kosztów standardowych lub docelowych. Doprowadzi to do obniżenia wydatków ponoszonych przez JST na działania w zakresie zadań własnych i zleconych.

Wprowadzone zmiany będą sprzyjać zarówno sporządzaniu wymaganych sprawozdań finansowych, jak i doprowadzą do powstania dodatkowych korzyści wynikających ze stosowania nowoczesnych rozwiązań. W szczególności dotyczy to informacji o kosztach poszczególnych działań, umożliwieniu rozpoznania elementów struktury i realizowanych usług publicznych, które są najmniej efektywne i podjęcia czynności umożliwiających usprawnienie funkcjonowania całej jednostki samorządu terytorialnego w przyszłości. Umożliwi to również planowanie kosztów docelowych, których wysokość stanowić będzie efekt umowy społecznej pomiędzy zarządzającymi JST, a mieszkańcami – właścicielami zasobów i jednocześnie odbiorcami realizowanych za ich pomocą usług społecznych. Da to możliwość racjonalizacji kosztów i wydatków poprzez wykorzystanie decyzji „wytworzyć, czy kupić”, stanowiących w krótkim okresie podstawę sprawności i skuteczności działania jednostki.

Nie należy jednak zapominać, że zmiany w JST wymagać będą szeregu czasochłonnnych i kosztownych zmian, które polegać będą w szczególności na uzmysłowieniu sobie ich potrzeby przez zarządzających tymi organizacjami, zapewnienia odpowiedniej ilości środków służących zatrudnieniu, potrafiącej wprowadzić wskazane usprawnienia, kadry, itp.

## BIBLIOGRAFIA

- Benon-Davies P.** 1999. *Inżynieria systemów informacyjnych*. Wydawnictwo Naukowo-Techniczne, Warszawa.
- Długosz A.** 2006. *Systemy informacji menedżerskiej w obszarze kosztów /w:/* Sierpińska M. (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Vizja Press&IT, Warszawa.
- Drury C.** 2002. *Rachunek kosztów*. PWN, Warszawa.
- Flejterski S., Panasiuk A., Perenc J., Rosa G.** 2005. *Współczesna ekonomika usług*. PWN, Warszawa.
- Hirsch M.L. (Jr).** 2000. *Advanced Management Accounting*. Second Edition. Thomson Learning, Singapore.
- Koźuch B.** 2007. *Nauka o organizacji*. Wyd. CeDeWu, Warszawa.

- Lichtarski J. 2005. *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*. Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Malara Z. 2006. *Przedsiębiorstwo w globalnej gospodarce. Wyzwania współczesności*. PWN, Warszawa.
- Nogalski B. 2007. *Nauki o zarządzaniu wobec wyzwań współczesności*. Fundacja WZ. Współczesne Zarządzanie nr 1.
- Sobańska I. (red.) 2006. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Wydanie 2, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Weber J. 2001. *Wprowadzenie do controllingu*. Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Zysnarska A. 2006. *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.

## STRESZCZENIE

Współczesne organizacje – w tym organizacje publiczne muszą podejmować działania służące poprawie sprawności i skuteczności działania. Funkcjonują one w dynamicznymi i nieprzewidywalnym otoczeniu, a to wymaga by poszukiwały one nowych metod i instrumentów, które umożliwią lepsze wypełnianie wszystkich funkcji zarządzania.

Jednym z aspektów tych zmian jest pozyskiwanie informacji. W JST wymaga to w szczególności znacznej rozbudowy systemu rachunkowości, w szczególności ukierunkowanej na koszty, ich pomiar i racjonalizację. Są one bowiem punktem wyjścia dla myślenia ekonomicznego i stanowią podstawę podejmowania wszelkich decyzji gospodarczych.

**SŁOWA KLUCZOWE:** koszty, rachunkowość, jednostka samorządu terytorialnego.

## SUMMARY

Nowadays organizations have to take actions that will lead them to better and more efficient work. This problem is connected with local territorial units functioning too. Their functioning requires different actions and take full advantage of experiences, methods and management tools, coming from private sector.

This management tools needs a lot of information. Firstly, it is significant to develop an accountancy system and increase the amount of accounts, which will allow measuring the costs and effects.

**KEY WORDS:** costs, accounting, local territorial unit.