

# Bogumiła Leszczyńska-Konczanin

---

## Rachunkowość finansowa i zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego

---

Ekonomiczne Problemy Usług nr 120, 53-66

---

2015

Artykuł został 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](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

**Bogumiła Leszczyńska-Konczanin\***

## **RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA I ZARZĄDCZA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

### **Streszczenie**

System rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego (jst) zdeterminowany jest specyfiką ich działalności. System rachunkowości tych jednostek jest budowany nie tylko w oparciu o zasady ogólne określone Ustawą o rachunkowości, ale również z wykorzystaniem szczegółowych zasad rachunkowości uwzględniających specyfikę działalności jst.

System rachunkowości jest istotnym narzędziem skutecznego zarządzania zarówno przedsiębiorstw, jak i jednostek samorządu terytorialnego. W procesie zarządzania musi być generowany szereg sprawozdań i raportów, finansowych i niefinansowych. Używanie planowanej efektywności i skuteczności działalności wymusza zarówno na przedsiębiorstwach, jak i na samorządach stworzenie systemu rachunkowości zarządczej wykraczającego znacznie poza kwestie danych finansowych, obejmującego wszystkie aspekty działalności. Przykładem takiego rozwiązania może być – stworzona pierwotnie dla przedsiębiorstw – strategiczna karta wyników. Stworzenie takiej karty dla jst, w której ujęte zostaną: wizja, misja i cele jst wraz z ustalonym systemem mierzalnych i realnych wskaźników – służyć powinno poprawie jakości realizacji zadań publicznych. Duże

---

\* Bogumiła Leszczyńska-Konczanin, mgr, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, e-mail: bogles10@wp.pl.

znaczenie dla sprawności funkcjonowania systemu rachunkowości mają nowoczesne systemy informatyczne.

**Słowa kluczowe:** uregulowania prawne, rachunkowość, sprawozdania finansowe, efektywność, skuteczność, monitorowanie wyników

## **Wstęp**

System rachunkowości, w tym rachunkowość finansowa i zarządcza, stanowi ważne narzędzie wspomagania zarządzania zarówno przedsiębiorstwami, jak i jednostkami samorządu terytorialnego. Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki systemu rachunkowości samorządu terytorialnego, w tym rachunkowości finansowej i zarządczej, na podstawie analizy ram prawnych działalności samorządu terytorialnego. W tym celu w artykule dokonano również analizy porównawczej głównych zasad funkcjonowania rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego i przedsiębiorstwach. Cele i zasady funkcjonowania tych dwóch grup podmiotów różnią się znacząco, stąd – przy występujących wspólnych zasadach ogólnych rachunkowości – wiele wymogów prawnych w zakresie prowadzenia rachunkowości jest odmiennych. Specyfika działalności samorządu wymusza dostosowanie rozwiązań w zakresie rachunkowości finansowej i zarządczej do celów i profilu działalności samorządów, w wielu aspektach w sposób odmienny od stosowanych w przedsiębiorstwach.

## **1. Istota działalności jednostek samorządu terytorialnego**

Samorząd terytorialny w Polsce stanowią samorzady gmin, powiatów i województw jako konsekwencja wprowadzonego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa<sup>1</sup>. Jednostki samorządu terytorialnego posiadają osobowość prawną, wykonują zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność<sup>2</sup>. Celem działania jednostek samorządu terytorialnego (jst) jest zaspokajanie potrzeb wspólnoty samorządowej poprzez realizację zadań publicz-

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa, Dz.U. z 1998 r. nr 96 poz. 603 ze zm.

<sup>2</sup> Rozdz. VII Samorząd terytorialny, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.

nych własnych. Zadania te obejmują m.in. sprawy pomocy społecznej, edukacji publicznej, ochrony zdrowia, budowy oraz utrzymania dróg publicznych, planowania przestrzennego<sup>3</sup>. Samorzady realizują również zadania publiczne zlecone z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone odrębnymi ustawami<sup>4</sup>. Do zadań zleconych zalicza się m. in. prowadzenie ewidencji ludności<sup>5</sup> oraz gospodarowanie nieruchomościami Skarbu Państwa, w tym prowadzenie ewidencji gruntów i budynków<sup>6</sup>.

Realizacja zadań własnych jst<sup>7</sup> następuje z dochodów własnych oraz ze środków budżetu państwa, dofinansowujących realizację zadań własnych, przekazywanych samorządom m.in. w formie dotacji celowych. Realizacja zadań zleconych<sup>8</sup> powinna następować w całości ze środków budżetu państwa (dotacji celowych). Z wykorzystania dotacji celowych przyznanych na realizację zadań publicznych należy rozliczyć się zarówno w wymiarze rzeczowym, jak i finansowym.

Gospodarka finansowa jst związana z realizacją zadań publicznych została szczegółowo uregulowana prawnie. Powinna następować z zachowaniem m.in. następujących zasad funkcjonowania i gospodarowania, wynikających z przepisów Ustawy o finansach publicznych<sup>9</sup>:

- a) planowego charakteru gospodarki finansowej – podstawą gospodarki finansowej jst jest plan finansowy (budżet); prawidłowość prowadzenia gospodarki finansowej, wyrażonej m.in. w procesie planowania, monitorowania wykonania planów podlega ocenie dokonywanej przez regionalne izby obrachunkowe;
- b) realizacji wydatków jst na cele i w wysokościach określonych w budżecie zatwierdzonym uchwałą organu stanowiącego; co do zasady<sup>10</sup> – zadania

<sup>3</sup> Wybrane zadania realizowane na poziomie gmin, powiatów i województw określone w Ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 594 ze zm. (rozdz. 2), Ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 595 ze zm. (rozdz. 2), Ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, t.j., Dz.U. z 2013 r., poz. 596 ze zm. (rozdz. 2).

<sup>4</sup> Rozdz. VII Samorząd terytorialny, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>5</sup> Rozdz. 1 oraz rozdz. 2 Ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności, t.j., Dz.U. z 2015 r. poz. 388.

<sup>6</sup> Dział II, rozdz. 1 i rozdz. 2 Ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 518 ze zm.

<sup>7</sup> Art. 127 i 216 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j., Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

<sup>8</sup> *Ibidem*, art. 127 i 149.

<sup>9</sup> *Ibidem*, art. 11, 15, 17, 44, 243.

<sup>10</sup> Występują wyjątki od tej zasady.

zaplanowane do wykonania w danym roku budżetowym (pokrywającym się z rokiem obrachunkowym) wskazane w planie źródłami finansowania powinny być wykonane do 31 grudnia danego roku budżetowego, a niewykonane w danym roku budżetowym zadania, niezależnie od przyczyn niewykonania, nie mogą być finansowane w przyszłym roku ze środków niewykorzystanych w roku poprzednim, w tym – niewykorzystane środki dotacji celowych muszą być zwrócone;

- c) dokonywania wydatków w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- d) nabywania towarów, usług i robót budowlanych o wartościach przekraczających progi ustawowe w zgodzie z procedurami Ustawy Prawo zamówień publicznych;
- e) utrzymywania poziomu zadłużenia poniżej maksymalnego, dopuszczalnego ustawowo poziomu zadłużenia, mierzonego tzw. indywidualnym wskaźnikiem zadłużenia.

Do efektywnego zarządzania działalnością samorządowi, tak jak każdemu innemu podmiotowi, potrzebne są m.in. umiejętności<sup>11</sup>:

- prognozowania finansowego, w tym realnego planowania przepływów finansowych (tj. terminów i wysokości otrzymywanych dochodów, terminów płatności i wysokości wydatków, w tym związanych z obsługą zadłużenia), co zapewnić powinno utrzymywanie bieżącej płynności finansowej na dobrym poziomie,
- planowania inwestycyjnego – w tym szacowania kosztu inwestycji, ich efektywności,
- pozyskiwania środków z funduszy europejskich i efektywnego ich wykorzystywania, co ma znaczący wpływ na rozwój wspólnot samorządowych,
- organizowania postępowań przetargowych,
- pomiaru i oceny rezultatów własnej działalności poprzez odpowiednio zdefiniowane mierniki tej oceny.

Wysokość dochodów własnych, oszczędne i gospodarne wydatkowanie tych środków, decydują o poziomie zaspokojenia potrzeb lokalnych społeczności. Realizacja zadań publicznych przy zazwyczaj ograniczonych zasobach finansowych sprawia, że samorzady – jako podmioty świadczące usługi na rzecz

---

<sup>11</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 9–28.

społeczności lokalnych, niedziałające w warunkach konkurencji, celem działania których nie jest zysk – zachowują się analogicznie jak przedsiębiorstwa: dążą do osiągnięcia maksymalnych efektów przy posiadanych zasobach.

## **2. Specyfika systemu rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego**

Systemy rachunkowości jst, podobnie jak przedsiębiorstwo, budowane są w oparciu o zasady określone w Ustawie o rachunkowości<sup>12</sup>, z wykorzystaniem wzorcowego planu kont. Rachunkowość jednostki samorządu terytorialnego, jak i każdego innego podmiotu stosującego ww. ustawę, obejmuje przede wszystkim<sup>13</sup>:

- przyjęte zasady rachunkowości,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- okresowe ustalanie stanu aktywów i pasywów, ich wycenę oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych, w określonym prawem formacie, dostosowanym do specyfiki działalności poszczególnych podmiotów; sprawozdania te podlegają, w określonych wspomnianej ustawie przypadkach, badaniu przez biegłych rewidentów.

Ponadto samorzady zobligowane są do prowadzenia dodatkowej ewidencji – ewidencji księgowej budżetu jst. Szczegółowe jej zasady oraz wykaz kont dla tej ewidencji określone zostały w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Niektóre szczegółowe zasady ewidencji budżetu jst są odmienne od ogólnych, wynikających z przepisów Ustawy o rachunkowości. Ewidencja budżetu jst prowadzona jest m.in. w następujący sposób<sup>14</sup>:

---

<sup>12</sup> Art. 40 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

<sup>13</sup> W szczególności art. 4 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.

<sup>14</sup> W szczególności § 5, 8, 9a Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

- a) ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, co do zasady, następuje w oparciu o operacje kasowo zrealizowanych dochodów i wydatków, dokonanych na bankowych rachunkach budżetu oraz na rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych;
- b) odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, nie później niż w ostatnim dniu kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału;
- c) nie dokonuje się biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, co powoduje, że zobowiązania te ewidencjonowane są w księgach rachunkowych dopiero w momencie zapłaty.

Oprócz dodatkowych obowiązków związanych z ewidencją budżetu, omówionych wyżej, specyfika działalności jst związana z realizacją zadań zleconych wymusza konieczność budowy systemu rachunkowości tak, aby w ramach tego systemu możliwe było:

- a) wyodrębnienie ewidencji księgowej lub wręcz stworzenie odrębnego systemu rachunkowości dla odzwierciedlenia działań podejmowanych w ramach zadań zleconych na rzecz budżetu państwa; w ramach realizowanych zadań zleconych jst m.in. naliczają i ewidencjonują należności Skarbu Państwa, w tym naliczają odsetki za zwłokę w przypadku należności przeterminowanych, dokonują wyceny należności przeterminowanych poprzez tworzenie odpisów aktualizujących ich wartość, pobierają dochody;
- b) wyodrębnienie zapisów potwierdzających otrzymanie i wydatkowanie dotacji celowych przeznaczonych zarówno na realizację zarówno zadań zleconych, jak i własnych, co stanowi następnie podstawę sporządzenia rozliczeń końcowych z wykorzystania każdej dotacji oddzielnie<sup>15</sup>.

W odróżnieniu od przedsiębiorstwa, jednostki samorządu terytorialnego nie tylko są zobowiązane do prowadzenia ewidencji budżetu i jego wykonania, ale również do:

---

<sup>15</sup> Art. 152 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

- c) stosowania zasad klasyfikacji budżetowej do grupowania dochodów i wydatków budżetowych<sup>16</sup>, ich powiązania z kontami przychodów i kosztów wg rodzaju,
- d) sporządzania sprawozdań, w tym o charakterze finansowym, dotyczących realizacji planu finansowego (budżetu)<sup>17</sup>, stanu zobowiązań i należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych<sup>18</sup> oraz innych sprawozdań prezentujących aspekt rzeczowy realizowanych zadań publicznych (m.in. z zakresu opieki społecznej, edukacji publicznej).

### 3. Rachunkowość finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego

W proces zarządzania zarówno przedsiębiorstwem, jak i jednostkami samorządu terytorialnego włączony jest system rachunkowości. Dostarcza on bowiem kluczowych informacji o efektach prowadzonej działalności zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym, co stało się w literaturze podstawą wyodrębnienia podsystemów<sup>19</sup>:

- rachunkowości finansowej, ukierunkowanej głównie na odbiorcę zewnętrznego,
- rachunkowości zarządczej, wykorzystywanej na potrzeby wewnętrzne jednostek.

Rachunkowość finansowa<sup>20</sup> to podsystem rachunkowości, który dostarcza zainteresowanym odbiorcom zewnętrznym historycznych informacji o jednostce, sporządzanych według zasad określonych przepisami prawa. Informacje te – w przypadku przedsiębiorstw – zawarte są głównie w rocznych sprawozdaniach finansowych<sup>21</sup> sporządzanych i udostępnianych, stosownie do wymogów ustawy

---

<sup>16</sup> *Ibidem*, art. 235 i 236.

<sup>17</sup> W szczególności § 1 oraz § 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r. poz. 119 ze zm.

<sup>18</sup> W szczególności § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 1773.

<sup>19</sup> K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2010, s. 430.

<sup>20</sup> Przytoczono za: E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 18–20.

<sup>21</sup> Podmioty gospodarcze (w tym jst) mają również inne obowiązki sprawozdawcze, w tym na rzecz statystyki publicznej, niemniej w artykule skupiono się na wybranych, kluczowych w ocenie autorki.



o rachunkowości, poprzez złożenie ich (wraz z odpisem uchwał bądź postanowień organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, o podziale zysku lub o pokryciu straty – oraz z opinią biegłego rewidenta, jeżeli sprawozdanie podlegało badaniu, wraz ze sprawozdaniem z działalności w przypadku podmiotów, o których mowa w art. 49 ust. 1 Ustawy o rachunkowości) w określonym terminie do właściwego rejestru sądowego. W przypadku jst roczne sprawozdania finansowe stanowią jednocześnie informację publiczną. Każdy obywatel ma konstytucyjnie zagwarantowane prawo dostępu do informacji o działalności organów władzy publicznej<sup>22</sup>, stąd zakres udostępniania tych sprawozdań jest szerszy. Prawo dostępu do informacji publicznej (z wyłączeniem prawnie chronionych dóbr) obejmuje nie tylko dostęp do dokumentów, ale również wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej wyłonionych w powszechnych wyborach, a więc w szczególności na posiedzenia rad i sejmików dotyczące zatwierdzania planów rocznych i ich realizacji. Szeroki dostęp społeczności do sprawozdań finansowych zapewnia również ich publikacja w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) oraz na stronach internetowych poszczególnych jednostek.

Poza ww. rocznymi sprawozdaniami finansowymi jst mają wynikający z przepisów prawa obowiązek sporządzania szerokiego zakresu dodatkowych sprawozdań finansowych, w tym sprawozdań budżetowych<sup>23</sup> oraz sprawozdań z operacji finansowych<sup>24</sup>, w których prezentowane są m.in. dane:

- w okresach miesięcznych – o wykonaniu planu dochodów i wydatków budżetowych,
- kwartalnie – o nadwyżce/deficycie budżetu jst, o dotacjach i wydatkach związanych z realizacją zadań zleconych, o stanie zobowiązań i należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych,
- w okresach rocznych – o wykonanych dochodach, wydatkach, stanie środków na rachunkach bankowych.

Cechą charakterystyczną sprawozdań budżetowych jest prezentowanie danych finansowych w układzie klasyfikacji budżetowej, tj. z podziałem na działy i roz-

<sup>22</sup> Art. 61 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>23</sup> W szczególności § 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r. poz. 119 ze zm.

<sup>24</sup> W szczególności § 2 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 1773.

działy określające rodzaj działalności oraz paragrafy dochodów, przychodów, wydatków i środków.

#### **4. Rachunkowość zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego**

Istotą rachunkowości zarządczej, wskazywaną w wielu definicjach tego pojęcia, jest identyfikacja, agregowanie, prezentacja i interpretacja danych finansowych i niefinansowych, które wykorzystywane są do podejmowania decyzji bieżących i decyzji obejmujących przyszłe okresy, w tym w szczególności do formułowania strategii, planowania finansowego, kontrolowania działalności pod kątem realizacji założonych celów, optymalizowania stopnia wykorzystania zasobów<sup>25</sup>. Jej przykładem są różnego rodzaju zestawienia, porównania, analizy, kalkulacje, symulacje w wymiarze finansowym i niefinansowym dotyczące prowadzonej działalności i wykorzystywane w procesie zarządzania, a ich sporządzanie nie wynika z nakazów i norm przepisów prawa. Rachunkowość zarządcza jest potrzebą zarządzających – głównie przedstawicieli kierownictwa i właścicieli podmiotów gospodarczych, gdyż ma służyć zwiększeniu efektywności działalności każdego podmiotu<sup>26</sup>.

Rozumiana w wyżej przytoczony sposób rachunkowość zarządcza funkcjonuje nie tylko w przedsiębiorstwach, ale i w jst. Dążenie do realizacji celów jednostek samorządu terytorialnego opiera się na podobnych mechanizmach monitorowania i kontroli stopnia ich realizacji – co w przedsiębiorstwach działających w warunkach konkurencji, ukierunkowanych na zysk. Przy ogólnie występującym niedoborze dochodów mogących być źródłem finansowania zadań publicznych na poziomie oczekiwanym przez społeczność lokalną oraz w warunkach konieczności utrzymywania poziomu długu na określonym prawem poziomie – szczególnej wagi nabiera m.in. kwestia efektywnego wydatkowania środków, bieżącego monitorowania wykonania planu dochodów, poziomu długu czy zachowania płynności finansowej. Informacja zarządcza, znajdująca swoje źródło m.in. w sprawnie zorganizowanym i efektywnym systemie rachunkowości, ma szczególne znaczenie, a jej rola jest nie do przecenienia, niezależnie od

---

<sup>25</sup> Opracowano opierając się na definicjach zaprezentowanych w wybranych pozycjach literatury przedmiotu: E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 21–25; K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa...*, *op.cit.*, s. 430–431.

<sup>26</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, s. 21–25.

tego, czy sporządzane zestawienia i analizy formalnie, według przyjętych w jst procedur wewnętrznych, stanowią informację zarządczą – czy też nie.

W przypadku jst do informacji zarządczej zaliczyć można przede wszystkim zestawienia i analizy, symulacje i opracowania wytwarzane w procesie budżetowania działalności oraz monitorowania wykonania budżetu (planu), zestawienia służące planowaniu płynności (obejmujące planowane dla określonych przedziałów czasu wypłaty z rachunku budżetu i wpłaty na ten rachunek), jak również analizy i kalkulacje kosztów według różnych ich układów i przekrojów. Warto zauważyć, że szeroki zakres danych finansowych dotyczących gospodarowania – zawarty w planach finansowych, informacjach o ich realizacji, uznawanych tradycyjnie przez przedsiębiorstwa za informację zarządczą – w przypadku jst stanowi nie tylko informację zarządczą służącą bieżącemu zarządzaniu, ale również prawnie regulowany zakres danych ujmowanych w sprawozdaniach wytwarzanych w ramach rachunkowości finansowej. Tak więc specyfika działalności jednostek samorządu terytorialnego ma swój wyraz również we wzajemnym przenikaniu informacji z/do obu podsystemów rachunkowości (finansowej i zarządczej).

Rachunkowość zarządcza w aspekcie kwestii finansowych – zarówno w jst, jak i w przedsiębiorstwach – budowana jest z wykorzystaniem ewidencji księgowej (w szczególności w oparciu o dostosowaną do potrzeb ewidencję analityczną), prowadzonej w taki sposób, aby można było uzyskać dane finansowe w różnych przekrojach, identyfikujących poszczególne elementy działalności, wykonania planów, a także ich porównanie do założeń. Tak prowadzona ewidencja umożliwia generowanie informacji zarządczej zapewniającej bieżące monitorowanie i kontrolowanie aspektów finansowych działalności, ustalanie przyczyn ewentualnych niekorzystnych odchyleń w realizacji celów i zadań oraz ograniczanie bądź eliminowanie niekorzystnych zjawisk w wymiarze finansowym prowadzonej działalności – i jest właściwie nierozdzielnie związana z funkcjonalnością informatycznych systemów finansowo-księgowych. Od systemów tych oczekuje się m.in. automatycznego generowania nie tylko zestawień ułatwiających sporządzenie rocznych sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych generowanych w ramach rachunkowości finansowej, ale również wielu zestawień i danych niefinansowych umożliwiających dokonanie analiz jakości i skuteczności działalności na potrzeby bieżącego zarządzania. Ważna jest nie tylko sama możliwość wygenerowania raportu czy danych na potrzeby analizy, ale moment

ich dostępności. Im krótszy okres od wystąpienia zdarzenia, od zjawiska do jego ujawnienia, tym sprawniejsze zarządzanie jednostką.

Aktualnie organy wykonawcze jst (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci, zarządy powiatów i województw), jak również organy stanowiące tych jednostek (rady, sejmik) wykorzystują szeroki zakres danych do podejmowania decyzji bieżących i długoterminowych. Najczęściej dotyczą one wymiaru finansowego działalności. Występowanie oszczędności wydatków w zakresie realizacji inwestycji w związku z wyłonieniem wykonawców oferujących niższą od planowej ceny, wprowadzenie do planu nowych zadań, przesunięcia wydatków pomiędzy poszczególnymi zadaniami bądź nawet rezygnacje z realizacji niektórych zadań w przypadku braku środków finansowych – następują m.in. wskutek zidentyfikowania tych możliwości bądź zagrożeń w oparciu o odpowiednio zagregowane dane, pochodzące głównie z ewidencji księgowej, ale również z prowadzonych innych ewidencji i rejestrów. Wielokrotność dokonywania zmian w rocznych planach finansowych jst obrazuje ciągłość procesu zarządzania finansami tych jednostek, bieżącego dostosowywania poziomu i sposobu realizacji zadań w ramach planów rocznych i wieloletnich do dostępnych zasobów i potrzeb.

Choć samorządowcy mają świadomość potrzeby odpowiedniego wsparcia procesu zarządzania ze strony systemów informatycznych, to często zdarzają się sytuacje, że jst nie dysponują nowoczesnymi systemami. Powyższe wynika z ograniczonych możliwości finansowych – występuje konieczność dokonywania nieustannych wyborów działań, które zostaną wykonane w danym roku, z katalogu działań, które samorząd chciałby zrealizować. Użytkowane systemy często nie wspomagają wystarczająco procesu zarządzania, nie zapewniając możliwości automatycznego („szybkiego”) generowania oczekiwanego zakresu danych.

Rachunkowość zarządcza oprócz generowania informacji o charakterze finansowym obejmuje coraz szerszy zakres danych o charakterze niefinansowym – o realizacji zadań i celów strategicznych w oparciu o ustalone mierniki (wskaźniki) ich realizacji. Nieustanny rozwój technologii informatycznych pozwala na rozbudowywanie rachunkowości zarządczej szeroko poza ewidencję księgową. Wiele jednostek samorządu terytorialnego dysponuje oprogramowaniem umożliwiającym generowanie statystyki w zakresie załatwianych spraw, podejmowanych działań czy też terminowości wydawania decyzji administracyjnych i zezwoleń, rozpatrywania wniosków i skarg. Przykładem rozwiązania spełniającego kompleksowo funkcje rachunkowości zarządczej jest strategiczna karta wyników. Jej koncepcja – pierwotnie skierowana do przedsiębiorstw – powstała na początku

lat dziewięćdziesiątych XX wieku i miała służyć optymalizacji realizacji strategii. Idea ta może znajdować i znajduje wykorzystanie (choć nie jest częste) również w jst. Przykład stanowi miasto Tarnów. Odpowiednie, wielopłaszczyznowe ujęcie wizji, misji i celów jst wraz z ustalonym systemem mierzalnych i realnych wskaźników usprawni ich działalność, w tym zwiększy rozliczalność stopnia wykonania poszczególnych celów, co w konsekwencji służyć powinno poprawie jakości realizacji zadań publicznych przez samorzady. Wykorzystywanie strategicznej karty wyników do monitorowania i oceny realizacji założonych celów przez samorzady z czasem następować powinno coraz częściej.

## **Podsumowanie**

Rachunkowość finansowa jak i zarządcza wpisana jest w działalność każdej organizacji prowadzącej działalność – niezależnie od ram prawnych, w jakich działa. Funkcjonuje ona zarówno w przedsiębiorstwach, jak i w jednostkach samorządu terytorialnego, niemniej zasady jej funkcjonowania różnią się. Stworzone ramy prawne dla działalności samorządów, w tym w zakresie planowania i sporządzania sprawozdań z wykonania planu, wymuszają sporządzanie szerokiego wachlarza sprawozdań finansowych przez te jednostki. Poza ww. sprawozdaniem, dodatkowo – w związku z potrzebami procesu zarządzania – zakres sporządzanych informacji jest poszerzany o zestawienia dodatkowych danych finansowych i niefinansowych, analizy, symulacje i inne, przygotowywane z wykorzystaniem narzędzi informatycznych, na rzecz organów wykonawczych bieżąco zarządzających działalnością oraz na rzecz organów stanowiących, pełniących funkcje kontroli nad działalnością jst.

Umiejętne zdefiniowanie misji, wizji oraz celów działalności oraz mierników ich realizacji, posiadanie nowoczesnych systemów informatycznych oraz właściwe wykorzystanie ich możliwości w zakresie generowania danych w różnych układach<sup>27</sup> może wspomagać efektywne zarządzanie działalnością samorządu terytorialnego. Warto rozważyć wykorzystanie rozwiązania w formie strategicznej karty wyników do tego celu.

---

<sup>27</sup> Na potrzeby artykułu założono, że czynnik polityczny nie ma wpływu na jakość zarządzania.

## Literatura

- Bielawski R., *Nowe ujęcie strategicznej karty wyników w realizacji strategii gminy*, „Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae” [Wydział Zarządzania i Administracji Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach] 2014, nr 3.
- Ćwiklicki M., Władyka A., *Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa*, artykuł ST 2009/7-8/110-117, [www.lex.pl/akt/-/akt/zastosowanie-zrownowazonej-karty-wynikow-w-urzedzie-miasta-tarnowa](http://www.lex.pl/akt/-/akt/zastosowanie-zrownowazonej-karty-wynikow-w-urzedzie-miasta-tarnowa) [27.12.2015].
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r. poz. 119 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 1773.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 289.
- Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa, Dz.U. z 1998 r. Nr 96 poz. 603 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 595 ze zm.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, t.j., Dz.U. z 2013r. poz. 596 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności, t.j., Dz.U. z 2015 r., poz. 388.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j., Dz.U. z 2014 r. poz. 518 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j., Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2010.

## ACCOUNTING AND MANAGEMENT ACCOUNTING FOR LOCAL GOVERNMENT

### Summary

The accounting system of the local government is determined by the specific of their performance. The accounting system of these units must be created not only on the basis of the principles determined by The Accounting Act, but also according to the principles established especially for these units.

Accounting system is an essential tool for the effective management of both parties, companies and local government units. A lot of financial and non-financial reports must be generated in the process of management. To achieve planned effectiveness and efficiency both parties, companies and local government units, are forced to create management accounting system going over the financial data, covering all aspects of the performance. An example of such a solution might be – created originally for companies – balanced scorecard. The implementation of such a card for local government units, included their visions, missions and objectives correlated with the established system of measurable and realistic indicators should provide the improvement of the quality of the public tasks' performing. For the sufficiency of accounting system, sufficient software is also required.

**Keywords:** legal requirements, accounting, financial reporting, effectiveness, efficiency, monitoring results

*Translated by Bogumiła Leszczyńska-Konczanin*