

Jacek Frączkiewicz^{*}, Teresa Frączkiewicz^{}**

^{*}Starostwo Powiatowe w Górze, ^{**}Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego w Górze

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA I CONTROLLING W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Controlling stanowi dziedzinę wiedzy, której istotą jest przygotowanie i opracowanie danych do prawidłowych zamierzeń przedsiębiorstwa (instytucji) oraz podejmowania racjonalnych decyzji przez zarządzających. Jest instrumentem zarządzania wspierającym kierownictwo przedsiębiorstwa (instytucji) przy podejmowaniu decyzji opartych na rachunku kosztów i wyników, a także na innych wartościowych informacjach. Skoro controlling ma ułatwiać podejmowanie decyzji, musi być nakierowany na przyszłe cele.

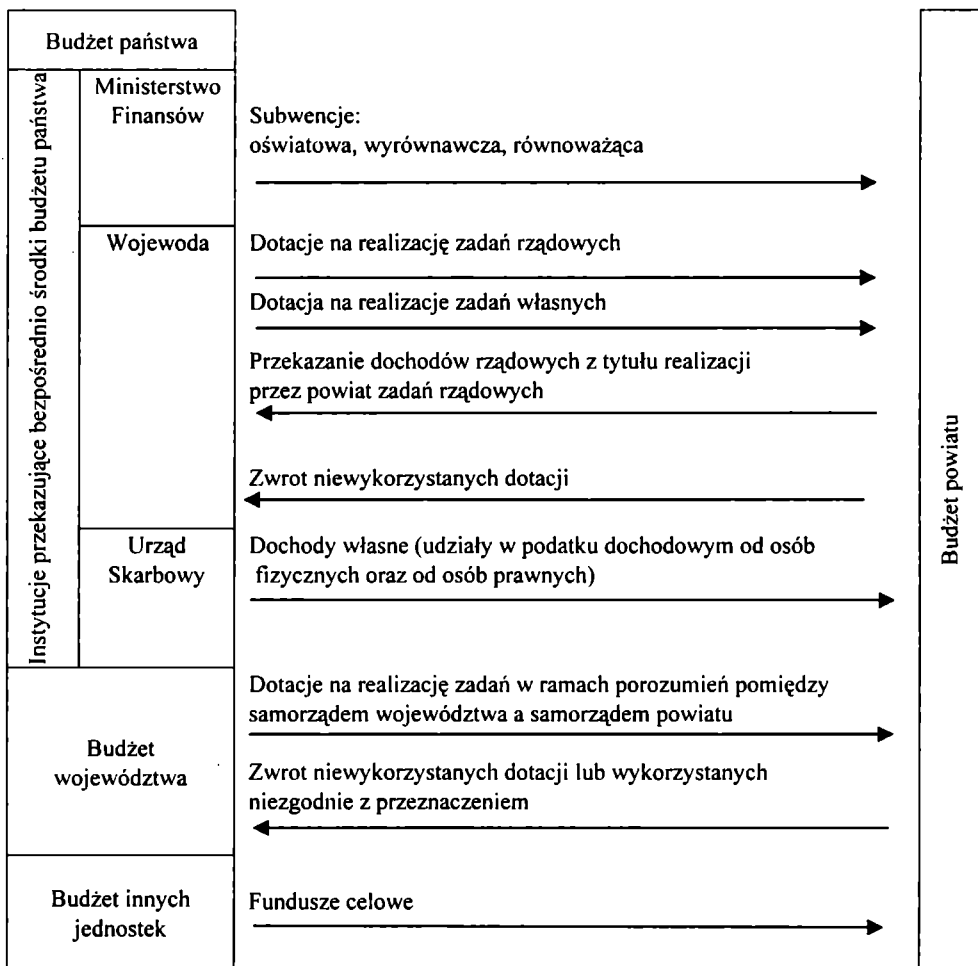
Podjmujący decyzję chcą wiedzieć, jaki jest lub będzie koszt produkcji jednostki wyrobu, koszt świadczonej usługi, koszt określonego zadania, koszt funkcjonowania działu, wydziału, obiektu, stanowiska pracy czy jednostki w ramach określonej struktury organizacyjnej.

Przedstawianie danych liczbowych w celu podejmowania decyzji określane jest mianem rachunkowości zarządczej. Uwzględnia ona takie metody zarządzania kosztami, które pozwolą uzyskać maksymalne efekty. Dane liczbowe rachunkowości zarządczej służą wyznaczeniu, czyli planowaniu kosztów i przychodów produkcji wyrobów bądź usług, ocenie ich wykonania – kontrolowaniu, porównaniu wyznaczeń i wykonań oraz ocenie osiągniętych wyników, w tym ocenie ekonomicznej opłacalności.

Rachunkowość oparta na rachunku kosztów, kalkulacji oraz określeniu zależności, jaka zachodzi pomiędzy kosztami a efektami, w głównej mierze dotyczy podmiotów wytwórczych (przedsiębiorstw), których podstawowym kryterium, jakim się kierują, jest efektywność ekonomiczna jako rezultat działalności gospodarczej opartej na relacji uzyskanego efektu do poniesionego nakładu (kosztu).

W gospodarce rynkowej występuje liczna i znacząca grupa podmiotów zaliczanych do sektora publicznego, a wśród nich jednostki samorządu terytorialnego.

Podstawowym celem tych jednostek jest realizacja ustawowo nałożonych zadań publicznych na szczeblach gminnym, powiatowym, wojewódzkim.



Rys. 1. Przepływ środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetem powiatu

Źródło: opracowanie własne.

Realizacja zadań to zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb społeczności lokalnej i regionalnej w aspekcie przestrzegania prawa poprzez organy stanowiące (rada gminy, powiatu, sejmik województwa), organy wykonawcze (odpowiednie zarządy) oraz urzędy (Urząd Gminy, Starostwo Powiatowe, Urząd Marszałkowski).

Spośród przedstawionych organów najbardziej bezpośrednim w realizowaniu ustawowych zadań jest urząd. Urząd to wydzielony wewnętrznie w ramach struktury samorządu zorganizowany zespół pracowników, prowadzący administracyjną obsługę jednostki. Realizując zadania, jest on wyposażony w określony majątek; jednocześnie powierza się mu szczególną misję gospodarowania środkami publicznymi.

Podstawą gospodarowania środkami pieniężnymi jest uchwała budżetowa. Zasady gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych w ramach uchwały budżetowej regulują przepisy ustawy o finansach publicznych, o samorządzie gminnym, powiatowym, wojewódzkim oraz inne ustawy dotyczące samorządów. Budżety jednostek samorządu terytorialnego oraz budżet państwa tworzą finansowo organiczną całość.

Pomiędzy budżetem państwa i budżetami samorządowymi następują przepływy środków pieniężnych, które pozwalają na realizację zadań. Wzajemne relacje pomiędzy budżetami z określeniem przepływów środków pieniężnych przedstawia rys. 1.

Zwiększające się wymagania stawiane organom samorządowym, szczególnie w dziedzinie gospodarowania mieniem publicznym, powodują, iż rachunkowość zarządcza nabiera coraz większego znaczenia, przedstawiane zaś dane jako rezultaty działalności są przedmiotem licznych kontroli zarówno społecznych, jak i instytucjonalnych.

Nasuwa się więc pytanie, jaka powinna być rachunkowość zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego?

Rachunkowość zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego powinna dostarczać informacji dla kierujących w sposób umożliwiający sprawowanie nadzoru i kontroli nad realizacją dochodów i wydatków budżetowych w zakresie zarówno całej gospodarki finansowej, jak i podległych im jednostek. Owa kontrola opiera się na dokonywaniu oceny:

- przebiegu wykonywania zadań określonych uchwałą budżetową,
- przebiegu wykonywania dochodów i wydatków poprzez podległe im jednostki organizacyjne,
- wykorzystania subwencji z budżetu państwa,
- zaciągania zobowiązań finansowych,
- prawidłowości i terminowości pobierania dochodów,
- zgodności wydatków z planowanym przeznaczeniem,
- prawidłowości wykorzystania środków finansowych w zakresie realizowanych zadań,
- wysokości i terminowości otrzymywanych dotacji,
- wysokości i terminowości przekazywanych dochodów należnych budżetowi państwa,
- prawidłowości wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa, budżetów

innych jednostek samorządu terytorialnego, funduszy celowych pod względem ich zgodności z przeznaczeniem.

W ramach jednostek samorządu terytorialnego prowadzona jest tzw. gospodarka pozabudżetowa, którą tworzą zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze oraz dochody własne (do 31 grudnia 2004 r. środki specjalne).

Podstawą gospodarki finansowej zakładu budżetowego i gospodarstwa pomocniczego jest roczny plan finansowy, obejmujący: przychody i wydatki stanowiące koszty działalności tego zakładu bądź gospodarstwa, rachunek wyników, stan środków obrotowych i rozliczenie kasowe z budżetem (np. podatek dochodowy, jeśli ustawa dotycząca tej formy organizacyjnej nakłada taki obowiązek, oraz wpłata osiągniętego zysku lub jego części do budżetu).

Funkcjonowanie podmiotów tworzących tzw. gospodarkę pozabudżetową odróżnia od jednostek budżetowych sposób finansowania, polegający na pokrywaniu wydatków (kosztów) z osiągniętych przychodów, zbliżając ich gospodarkę finansową do gospodarki przedsiębiorstwa. A zatem w tych formach muszą obowiązywać pełne elementy i zasady rachunkowości zarządczej typowej dla przedsiębiorstw, tj. pełny rachunek kosztów, kalkulacja wstępna i końcowa kosztu jednostkowego, osiągnięta rentowność (zyskowość) sprzedaży itd.



Rys. 2. Rozwój controllingu

Źródło: [1, s. 37].

Wśród ważnych instrumentów zarządzania dużą rolę odgrywa controlling, wykształcony w praktyce amerykańskiego zarządzania, gdzie odnotowano potrzebę wykorzystania rachunkowości w procesach planowania i kontroli.

Tabela 1. Zadania controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego

Zadania controllingu w zakresie		
planowania	kontroli (analiza odchyień)	prowadzenia działań korygujących
<ul style="list-style-type: none"> - ustalenie wysokości dochodów i wydatków w ramach corocznej uchwały budżetowej, będącej podstawą realizacji zadań ustawowych oraz innych zadań wynikających z umów i porozumień - ustalenie wysokości przychodów i rozchodów budżetowych - określenie poziomu długu publicznego - określenie planów strategicznych (strategia rozwoju gminy, powiatu, województwa) - określenie wieloletniego planu inwestycyjnego - ustalenie wysokości dochodów i kosztów zakładu budżetowego - ustalenie przychodów i wydatków oraz rachunku wyników w ramach obowiązującego rocznego planu finansowego gospodarstwa pomocniczego - określenie rachunku dochodów własnych (dawny środek specjalny) 	<ul style="list-style-type: none"> - prawidłowość, terminowość i wysokość pobierania dochodów - zgodność wydatków z planowanym przeznaczeniem i przyjętym harmonogramem - wysokość i terminy przekazywanych dotacji oraz subwencji - prawidłowość wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa pod względem zgodności z przeznaczeniem - prawidłowość wykorzystania dotacji w odniesieniu do stopnia realizacji zadań przewidzianych do sfinansowania przedmiotową dotacją - ustalenie, pobieranie i terminowe odprowadzanie należnych dochodów budżetu państwa, realizowanych przez JST w ramach realizacji zadań rządowych - zgodność i terminowość wydatków na obsługę długu publicznego - prawidłowość wykorzystania środków finansowych w aspekcie realizowanych zadań - stopień realizacji zadań inwestycyjnych w stosunku do przyjętego planu - stopień wykorzystania dochodów własnych 	<ul style="list-style-type: none"> - zmiana planów dochodów i wydatków (tzw. przeniesienia), związana ze zmianami kwot dotacji celowych, przekazywanych z budżetu państwa oraz budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego w trakcie roku budżetowego - zmiana planów dochodów i wydatków, wynikająca ze zmian kwot subwencji przekazywanych przez Ministerstwo Finansów - zmiana planu dochodów i wydatków, wynikająca z innych przyczyn (np. zmiana wysokości obsługi zadłużenia, zmiana wydatków z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, zmiany związane z realizacją zadań wspólnych pomiędzy JST w ramach umów bądź porozumień) - zmiana wydatków majątkowych w związku ze zmianami w wieloletnim planie inwestycyjnym (WPI) - zmiana wydatków na programy i projekty realizowane ze środków pochodzących z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności UE - zmiana planów przychodów i wydatków zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i dochodów własnych - zmiana planów wydatków bieżących, w tym wynagrodzeń i ich pochodnych w związku ze zmianami restrukturyzacyjnymi

Źródło: opracowanie własne.

Nie tylko rynek amerykański spowodował zmiany w rachunkowości zarządczej i doprowadził do rozwoju controllingu. Istotny rozwój tego kierunku zanotowano także w Europie. Tendencje tych zmian przedstawia rys. 2.

Tabela 2. Porównanie założeń systemu controllingu w przedsiębiorstwie i w jednostkach samorządu terytorialnego

Treść systemu controllingu	Rodzaj podmiotu	
	Przedsiębiorstwo wg Vollmutha	Jednostka samorządu terytorialnego
Orientacja na cele	Koncentrowanie się na istotnych celach, np.: <ul style="list-style-type: none"> - rozwój przedsiębiorstwa - maksymalizacja zysku - wzrost nakładów inwestycyjnych 	Koncentrowanie się na istotnych zadaniach: <ul style="list-style-type: none"> - rozwój JST - wzrost wydatków majątkowych w wydatkach ogółem - lepsze zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnej
Orientacja na przyszłość	<ul style="list-style-type: none"> - opracowanie i wdrażanie nowych koncepcji rozwoju przedsiębiorstwa - udoskonalenie planowania strategicznego - nacisk na obniżkę kosztów (jeśli jest to możliwe i uzasadnione) 	<ul style="list-style-type: none"> - stałe doskonalenie wieloletniego planu inwestycyjnego - tworzenie strategii rozwoju z określeniem wysokości środków, jakie możemy przeznaczyć i pozyskać na rozwój środowiska lokalnego
Orientacja na rynek	<ul style="list-style-type: none"> - działania skierowane na produkt, począwszy od prac badawczo-rozwojowych poprzez produkcję i finalną sprzedaż z szeroko zakrojonym działaniem marketingowym 	<ul style="list-style-type: none"> - analiza potrzeb samorządowych z określeniem sposobu ich zaspokojenia - analiza możliwości pozyskiwania dodatkowych środków finansowych, w tym środków z UE
Orientacja na klienta	<ul style="list-style-type: none"> - dążenie do osiągnięcia optymalnego zadowolenia z produktów czy usług - stałe doskonalenie swoich produktów, dostosowanych do potrzeb klienta 	<ul style="list-style-type: none"> - podnoszenie poziomu życia zbiorowości lokalnej - działania zmierzające do obniżenia stopy bezrobocia - doskonalenie i edukacja ustawiczna, dostosowana do potrzeb lokalnego rynku pracy - skracanie i uproszczenie procedur administracyjnych - zaangażowanie społeczności lokalnej w proces budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

Często controlling jest błędnie utożsamiany ze słowem kontrola, gdyż controlling jest w istocie systemem kierowania przedsiębiorstwem [9].

Aby controlling mógł być skutecznie prowadzony, trzeba stworzyć odpowiedni system informacji, który w każdym podmiocie gospodarczym jest oparty na trzech podstawowych źródłach:

- informacji pochodzących z rachunkowości,
- informacji opartych na sprawozdawczości,
- informacji rynkowych.

W przedsiębiorstwie czy instytucji controlling obejmuje bieżącą kontrolę i porównanie zaplanowanych celów (zamierzeń) z faktycznie osiągniętymi wynikami, która to czynność pozwoli na wykrycie wszelkich uchybień i odchyłeń od planów.

H.J. Vollmuth [9] określa zakres zadań controllingu, który obejmuje:

- planowanie, tj. ustalenie celów przedsiębiorstwa,
- kontrolę, tj. porównanie stanu faktycznego z zamierzeniami, analizę odchyłeń,
- kierowanie, tj. prowadzenie działań korygujących.

A zatem spróbujmy określić, co może być zakresem zadań controllingu jednostki samorządu terytorialnego (JST).

H.J. Vollmuth [9] określił również, że założeniem systemu controllingu jest orientacja na cele, na przyszłość, na rynek i na klienta. To typowe założenie przedstawiał w stosunku do przedsiębiorstw. Spróbujmy porównać treść założeń określonych przez Vollmutha w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego.

Można stwierdzić, że controlling w sektorze finansów publicznych to w głównej mierze opracowanie i przygotowanie dla zarządzających danych opartych na budżecie jednostki samorządu terytorialnego służącym do realizacji ustawowo nałożonych na tę jednostkę zadań, podejmowania racjonalnych decyzji w celu zaspokajania potrzeb społeczności lokalnej, ze szczególnym uwzględnieniem troski o gospodarkę środkami publicznymi.

LITERATURA

- [1] Brzezina W., Dziewiątkowski A., *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Wyd. CzWN przy WSZ, Częstochowa 2001.
- [2] Dziewiątkowski A., *Nowoczesne narzędzia rachunkowości zarządczej do zastosowania w controllingu polskich przedsiębiorstw*, Wyd. CzWN przy WSZ, Częstochowa 2001.
- [3] Leszczyński Z. Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2004.
- [4] Nowak E., *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 984, Wrocław 2003.
- [5] Nowak E., *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1034, Wrocław 2004.
- [6] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t.1 i 2, red. G.K. Świdorska, Wyd. MAC, Warszawa 2003.
- [7] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU z 2003 r. nr 15, poz. 148, z późn. zm.

- [8] Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU z 2003 r. nr 203, poz. 1966, z późn. zm.
- [9] Vollmuth H.J., *Controlling*, cz.1 i 2, Wyd. Placet, Warszawa 2003.
- [10] Zysnarska A., *Rachunkowość sektora finansów publicznych*, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2004.

**MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROLLING
IN LOCAL GOVERNMENT ON THE EXAMPLE OF SECOND LEVEL
OF LOCAL GOVERNMENT ADMINISTRATION IN POLAND**

Summary

The article presents problems of implementing management accountancy and controlling in local government on the example of the second level of local government.