

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 11 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji | 13 |
| Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... | 25 |
| Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę | 39 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... | 56 |
| Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego | 70 |
| Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu..... | 81 |
| Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... | 96 |
| Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... | 105 |
| Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze | 116 |
| Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... | 131 |
| Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... | 140 |
| Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne | 154 |
| Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. | 170 |
| Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... | 183 |
| Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... | 197 |
| Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... | 210 |
| Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. | 219 |
| Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego | 231 |

| | |
|--|-----|
| Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego..... | 245 |
| Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala..... | 259 |
| Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie..... | 275 |
| Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy | 285 |
| Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych | 294 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy..... | 305 |
| Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa | 318 |
| Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej..... | 329 |
| Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą..... | 339 |
| Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności..... | 350 |
| Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych..... | 360 |
| Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych..... | 373 |
| Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali | 382 |
| Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych..... | 397 |
| Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie | 407 |
| Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze..... | 418 |
| Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych | 429 |
| Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments)..... | 443 |
| Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich | 451 |
| Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim..... | 461 |

| | |
|---|-----|
| Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości | 476 |
| Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS | 488 |
| Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego | 498 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą | 510 |
| Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu | 526 |
| Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery | 538 |

Summaries

| | |
|--|-----|
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields | 24 |
| Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments | 38 |
| Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad | 55 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling | 69 |
| Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units | 80 |
| Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling | 95 |
| Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations | 104 |
| Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling | 115 |
| Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects | 130 |
| Marcin Czycherski , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries | 139 |
| Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises | 153 |
| Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems | 169 |
| Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy | 182 |
| Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops | 196 |

| | |
|---|-----|
| Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation | 209 |
| Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information | 218 |
| Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence | 230 |
| Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant | 244 |
| Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing | 258 |
| Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting | 274 |
| Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues | 284 |
| Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues | 293 |
| Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. | 304 |
| Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems | 317 |
| Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise | 328 |
| Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools | 338 |
| Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity | 349 |
| Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments | 359 |
| Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies | 372 |
| Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity | 381 |
| Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation | 396 |
| Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works | 406 |
| Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture | 417 |
| Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications | 428 |
| Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities | 442 |
| Karol Schneider , Accounting MTM in bank | 450 |

| | |
|---|-----|
| Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives | 460 |
| Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship | 475 |
| Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system | 487 |
| Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group | 497 |
| Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year | 509 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management..... | 525 |
| Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... | 537 |
| Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers | 545 |

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZASTOSOWANIE INSTRUMENTÓW RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W SAMORZĄDACH LOKALNYCH

Streszczenie: W artykule poruszono problem zastosowania rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych. W tym celu autor analizuje nie tylko dotychczasowe dokonania w tej dziedzinie, które zostały opisane w literaturze, ale też próbuje odnieść rzeczywiste lub potencjalne wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej do specyficznego kontekstu, w jakim funkcjonują samorzady lokalne. W artykule podkreślono znaczenie nowych trendów w samorządach lokalnych, polegających na ukierunkowaniu się na nowe zarządzanie publiczne oraz tworzenie pseudorynków na dostawy usług publicznych. Następnie wskazano na warunki decydujące o sukcesie w stosowaniu instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych. Wreszcie określono, jakie konkretnie instrumenty rachunkowości zarządczej mogą mieć zastosowanie w głównych obszarach zarządzania JST.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, nowe zarządzanie publiczne, jednostki samorządu terytorialnego.

1. Wstęp

Na pierwszy rzut oka propozycja zastosowania instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych może wydawać się dziwna, biorąc pod uwagę ich specyfikę. Przecież od lat w teorii i praktyce samorządowej wciąż dominuje pogląd, że jednostkami samorządu terytorialnego się administruje. Z ustaw o samorządach gminy i powiatu wynika, że władze lokalne realizują określone zadania publiczne w ramach prawnie określonych kompetencji. Nie powinien więc dziwić fakt, iż działanie zgodnie z prawem jest podstawową zasadą, jaką kierują się włodarze. Co prawda w ustawie o finansach publicznych jest zapis, zgodnie z którym wydatki powinny być dokonywane w sposób oszczędny z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Jednak w praktyce za efekt wydatku często uznaje się sam wydatek czy też fakt świadczenia usługi publicznej lub ukończenia planowanej inwestycji. Ponadto wielu samorządowców uważa, że poparcie w następnych wyborach zależy od tego, czy wykażą się przeprowadzeniem znaczących inwestycji, nawet jeśli będzie to się wiązać z całkowitym zadłużeniem gminy, wysoką ceną,

a uzyskane efekty w ograniczonym stopniu spełnią oczekiwania ostatecznych użytkowników. Mimo że od lat krajowe regulacje prawne w tym zakresie praktycznie się nie zmieniły, to zauważalne są nowe trendy w literaturze i praktyce samorządów lokalnych.

W artykule podjęto próbę określenia, w jakich warunkach i w jakim celu można zastosować instrumenty rachunkowości zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego na szczeblu gminy lub powiatu, biorąc pod uwagę uwarunkowania i specyfikę funkcjonowania tych jednostek.

2. Zmiany i nowe koncepcje w administracji samorządowej

Jedną z nowych tendencji w samorządach lokalnych jest zastępowanie idei administrowania koncepcją zarządzania [Cohen 2007, s. 1-3]. Zjawisko to przejawia się nie tylko w tworzeniu nowych stanowisk w strukturach organizacyjnych urzędów (np. dyrektora magistratu), ale też w rosnących oczekiwaniach co do sposobu działania urzędników wyższego szczebla oraz w stosowaniu terminologii z dziedziny zarządzania. Pierwsze znaczące postępy w tym zakresie przyniósł realizowany w latach 1998-2000 Program Partnerstwo dla Samorządu Terytorialnego (LGPP), który zaowocował propozycją modelu zarządzania zintegrowanego ukierunkowanego na poprawę efektywności oraz wdrożeniem w kilkudziesięciu gminach budżetowania zadaniowego, wieloletniego planowania inwestycyjnego oraz analizy wiarygodności kredytowej. Ponadto konsultanci LGPP pomagali dokonać restrukturyzacji usług komunalnych i przygotować kilka projektów infrastrukturalnych do finansowania [Pakoński 2001, s. 8].

Metodykę poprawy efektywności administracji samorządowej, inicjującej i wspierającej działania na rzecz poprawy jakości życia mieszkańców oraz rozwoju lokalnego, opracowywano w ramach Programu Rozwoju Instytucjonalnego w latach 2001-2004. Materialnym rezultatem tych badań stała się seria poradników dla samorządów, która umożliwiła urzędowi administracji publicznej dokonanie diagnozy swojego poziomu rozwoju instytucjonalnego oraz zaprojektowanie i wdrożenie usprawnień służących podniesieniu poziomu jakości zarządzania [Bober i in. 2004, s. 9].

Wiele zmian w samorządach lokalnych spowodowała też decyzja o przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej w 2004 r. Pojawiły się nowe możliwości pozyskania środków na finansowanie inwestycji, co wiązało się jednak z pewnymi wyzwaniem dla kadr samorządów lokalnych. Między innymi musiały one zacząć stosować zasady opracowania dokumentacji projektowej zgodnie z krajowymi i unijnymi wytycznymi, w tym analizę opcji oraz metody dyskontowe w ocenie efektywności finansowej i ekonomicznej projektów. Ponadto samorzady mogły zaobserwować, w jaki sposób tworzyć systemy zarządzania i kontroli w administracji publicznej, oparte na metodyce zarządzania cyklem projektu (ZCP)¹.

¹ Metodyka ta jest zbiorem ramowych zasad i metod, według których identyfikuje się oraz opisuje istniejące problemy, a następnie tworzy, planuje, wdraża, monitoruje i ocenia działania mające

Ponadto integracja z Unią Europejską wymagała wdrożenia publicznej wewnętrznej kontroli finansowej, czyli zintegrowanego systemu zapewniania prawidłowego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych, stwarzającego możliwość poprawy efektywności gospodarowania środkami publicznymi [Źródło internetowe 3]. W rezultacie większe samorządy lokalne zostały zobowiązane do rozpoczęcia prowadzenia audytu wewnętrznego, podczas gdy wszystkie są zobowiązane do zarządzania ryzykiem oraz oceny swoich systemów kontroli według standardów kontroli zarządczej [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009]. Te regulacje umożliwiają wdrożenie struktur, procedur i praktyk zapewniających ciągłe doskonalenie systemów zarządzania i kontroli w samorządach lokalnych.

Zarządzanie wymaga odpowiednich informacji z systemu rachunkowości, które umożliwiają podejmowanie decyzji i kontrolę ich wdrożenia. Zatem warto zwrócić też uwagę na model kompleksowej oceny gospodarki finansowej, który powstał w latach 2006-2008. W ramach tego modelu określono, jakie instrumenty i narzędzia umożliwiają ocenę sytuacji i kondycji finansowej jednostki, wspierają podejmowanie decyzji w zakresie tworzenia, oceny i kontroli budżetu oraz zadań inwestycyjnych, a ponadto pozwalają na realizację polityki informacyjnej i marketingowej samorządu terytorialnego [Filipiak (red.) 2009, s. 11, 318-319].

W 2010 r. dokonano aktualizacji metody Planowania Rozwoju Instytucjonalnego (PRI) w ramach projektu „Podniesienie jakości działania urzędów i usług dla mieszkańców w gminach i powiatach”. W świetle tej metody efektywna administracja samorządowa zależy od jej potencjału instytucjonalnego, czyli od odpowiednich struktur organizacyjnych i decyzyjnych, kompetentnych i sprawnych urzędników, procedur działania, mechanizmów zapewniających właściwe wykorzystanie zasobów, korzystania z mechanizmów partnerstwa oraz udziału społeczności lokalnej w zarządzaniu sprawami publicznymi [Analiza... 2010a, s. 7; Analiza... 2010b, s. 7].

Ponadto w samorządach lokalnych można zaobserwować trend polegający na tworzeniu tzw. pseudorynków, które mają sprawić, aby organizacje z sektora prywatnego i publicznego konkurowały ze sobą o świadczenie usług publicznych. Ta idea została zastosowana m.in. w nowej ustawie o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, która zobowiązuje samorządy do przeprowadzenia procedur przetargowych na świadczenie usług odbioru odpadów komunalnych. Do przetargu mogą stanąć przedsiębiorcy na równi z gminnymi spółkami prawa handlowego, którzy są wpisani do rejestru działalności regulowanej i nie podlegają wykluczeniu na pod-

rozwiązać te problemy. Dzięki zastosowaniu tej metodyki ważne dla społeczności lokalnej problemy rozwiązują podmioty, które w drodze konkursu zaproponują najlepszej jakości projekt, zgodny z celami strategicznymi i potrzebami społecznymi, wykonalny oraz dostarczający trwałych korzyści dla grup docelowych. Ponadto metodyka umożliwia monitorowanie przebiegu projektu w trakcie jego realizacji, ocenę wykonanych prac po jego zakończeniu oraz stopnia osiągnięcia zaplanowanego celu. Dzięki temu na każdym etapie życia projektu jego uczestnicy podejmują właściwe decyzje i te decyzje wynikają z przesłanek merytorycznych. W rezultacie projekt albo kończy się sukcesem, czyli w zakładanym terminie, zakresie i budżecie, albo środki są przeznaczane na inny cel.

stawie odrębnych przepisów. W rezultacie najpóźniej od 30 czerwca 2013 r. na odbiór śmieci będą zawierane umowy między gminami a przedsiębiorcami, a nie między mieszkańcami a przedsiębiorcami, jak było dotychczas [Źródło internetowe 1]. Innym przykładem zastosowania koncepcji konkurencji w samorządach lokalnych jest organizowanie grupowych przetargów na dostawy usług publicznych w dziedzinach, w których wcześniej tego nie praktykowano. Przykładem jest utworzenie grupy zakupowej złożonej z 21 samorządów, które wspólnie ogłosiły przetarg na dostawę energii elektrycznej dla miejskich jednostek, szkół, oświetlenia ulicznego itp. Szacuje się, że dzięki tej praktyce oszczędności, wyniosą nawet kilkanaście procent rocznie [Internet 2].

Tak istotne zmiany w otoczeniu samorządów lokalnych nie będą bez znaczenia dla potencjalnego i obecnego zapotrzebowania na informacje z rachunkowości zarządczej. Wydaje się, że zamiast wykonywania przez urzędników tylko „z góry” określonej polityki i planów, coraz częściej powierzać się będzie uprawnienia i obowiązki w zakresie planowania, kontroli i podejmowania decyzji niższemu szczeblom zarządzania, od których oczekuje się stosowania odpowiednich metod zarządzania, rozwiązywania problemów, wdrażania innowacji oraz określania wielkości docelowych. Zatem kierownictwo niższego szczebla powinno być zainteresowane oceną potencjalnych i rzeczywistych skutków swoich decyzji wyrażonych w kategoriach finansowych oraz powinno dążyć do oceny wpływu alternatywnych sposobów świadczenia usług publicznych na poziom dochodów i wydatków budżetowych. W rezultacie powinien wzrastać popyt na informacje z systemu rachunkowości zarządczej.

3. Warunki wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych

Proponując wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych, należy zwrócić szczególną uwagę na to, w jakim kontekście te informacje będą tworzone i wykorzystywane. W tym celu bardzo pomocna może być typologia instrumentów rachunkowości zarządczej zaproponowana przez G. Hofstede, który uwzględnia różne rodzaje procesów decyzyjnych w administracji publicznej (zob. tab. 1) [1981, s. 193-211].

Zdaniem Hofstede tradycyjne instrumenty rachunkowości zarządczej często nie sprawdzają się w administracji publicznej, bo kierownictwo i księgowi nie są świadomi zróżnicowanych potrzeb informacyjnych na różnych szczeblach zarządzania oraz nie zwracają uwagi na to, że różne formy działania administracji publicznej wymagają innego podejścia do zarządzania i kontroli. Hofstede określił cztery kryteria, według których można poklasyfikować procesy decyzyjne. Pierwsze z nich dotyczy sposobu formułowania celów organizacyjnych. Jeśli cele są z góry określone w sposób jednoznaczny, to do procesu kontroli można zastosować wiele spośród

Tabela 1. Rodzaje procesów decyzyjnych w samorządach lokalnych

| Rodzaj procesu decyzyjnego | Rutynowy | Ekspercki | Metoda prób i błędów | Intuicyjny | Osąd | Polityczny |
|----------------------------------|----------|-----------|----------------------|------------|--------|------------|
| Poziom zarządzania | niski | | średni | | wysoki | |
| Cechy działań: | | | | | | |
| – jednoznaczność celów | TAK | TAK | TAK | TAK | TAK | NIE |
| – mierzalność efektów | TAK | TAK | TAK | TAK | NIE | N/D |
| – rezultaty interwencji są znane | TAK | TAK | NIE | NIE | N/D | N/D |
| – powtarzalność | TAK | NIE | TAK | NIE | N/D | N/D |

Źródło: [Hofstede 1981, s. 193-211].

tradycyjnych metod kontroli zarządczej². W przeciwnym razie planowanie i kontrola mają charakter **polityczny**, gdzie liczy się układ sił politycznych oraz przebieg negocjacji, które pozwalają rozwiązać takie problemy, jak konflikt różnych wartości oraz podział ograniczonych zasobów. Proces ten jest charakterystyczny dla kierownictwa najwyższego szczebla – w przeciwieństwie do bardziej racjonalnych, mechanicznych procedur kontroli, które mogą być stosowane na niższych szczeblach administracji. Przyczyną braku zgodności celów są najczęściej: konflikt wartości, nieznanostwo relacji między nakładami i efektami oraz turbulentne otoczenie. Problem z ustaleniem jednoznacznych celów występuje m.in. w zakładach opieki zdrowotnej. Wiele jest takich zakładów, które ponoszą straty finansowe, ponieważ kierownictwo ma na względzie przede wszystkim dobro swoich pacjentów, a nie ograniczone środki finansowe. Ponadto nie ma absolutnej pewności, czy pomimo kosztownego leczenia diagnoza była trafna i pacjent wyzdrowieje. W końcu te delikatne sprawy dodatkowo komplikują częste zmiany przepisów, na przykład w zakresie listy leków refundowanych i procedur refundacji.

Drugie kryterium w modelu Hofstedeego dotyczy możliwości pomiaru efektów. Powszechnie wiadomo, że pomiar efektów usług publicznych jest zagadnieniem trudnym. Na przykład: co jest efektem zapewnienia bezpieczeństwa ludziom, mieniu i środowisku w razie wystąpienia zagrożeń spowodowanych działaniem sił przyrody? W jakim stopniu można efekty tych działań porównać do efektów innych usług publicznych, takich jak zapewnienie miejsc noclegowych osobom bezdomnym czy utrzymanie dróg gminnych? Samorząd lokalny świadczy wiele takich usług publicznych, które nie są dostępne na wolnym rynku. Skoro nie można ustalić ich ceny rynkowej, to pomiar efektów będzie bardzo trudnym zadaniem. Najczęściej będzie polegał na określeniu wartości poniesionych nakładów lub w najlepszym przypadku na zastępczych miarach „wartości” uzyskanych efektów, na przykład: liczba podjętych akcji ratowniczych czy też stosunek liczby zgłoszeń do liczby ludności.

² Więcej na temat tradycyjnych metod kontroli zarządczej w: [Bednarek 2012, s. 9-26].

W modelu Hofstedeego, w sytuacji gdy cele organizacji świadczącej usługi publiczne są jednoznaczne, ale efekty są niemierzalne, wówczas kontrola sprawowana jest według własnego **osądu**. Rolę sędziego może pełnić jeden kierownik (np. kierownik jednostki) lub cały zespół (np. wybrani przedstawiciele z organu stanowiącego). Te uwarunkowania determinują sposób przygotowania, prezentacji oraz interpretacji informacji zarządczych dla kluczowych decydentów. W tym kontekście rachunkowość zarządcza nie może być traktowana wyłącznie jako zestaw instrumentów, które można w oczywisty sposób zastosować.

Trzecie kryterium w modelu Hofstedeego – czy rezultaty interwencji zarządczych będą znane – nie jest zjawiskiem wyjątkowym w sektorze publicznym. Istnieje wiele czynników, które mogą pokrzyżować lub udaremnić interwencje podejmowane przez kierownictwo samorządów lokalnych. Przykładem jest brak bezpośredniego związku między poniesionymi nakładami a jakością wykonanych usług publicznych. Kierownik odpowiedzialny za daną usługę z pewnością nie otrzyma sygnału z rynku w postaci zmiany wielkości sprzedaży. Ponadto w ramach danej jednostki mogą istnieć pewne silnie zintegrowane grupy, które tworzą subkultury ze swoimi wartościami i wzorcami zachowań i które są skłonne do dyskredytowania wytycznych wynikających z zarządczych lub finansowych dyrektyw. Przykładem takich grup w samorządach lokalnych są pielęgniarki i lekarze.

Ostatnie kryterium w modelu Hofstedeego dotyczy tego, czy występują działania powtarzalne. W przypadku takich zachowań wystąpi efekt krzywej uczenia się, dzięki temu można tymi działaniami pokierować z pomocą instrumentów rachunkowości zarządczej.

W sytuacji gdy cele są jednoznaczne i efekty mierzalne, ale rezultaty interwencji kierownictwa nie są znane i działania nie są powtarzalne, to w zarządzaniu potrzeba więcej sztuki niż nauki. W tych okolicznościach model Hofstedeego proponuje **intuicyjny** styl zarządzania lub przywództwa. Zatem analizy kosztów i innych danych finansowych nie mogą być tak samo traktowane jak w sytuacji, gdy rezultaty interwencji są znane, a działania powtarzalne.

Jeśli rezultaty interwencji nie są znane, ale działania są powtarzalne, wówczas – zdaniem Hofstedeego – metoda prób i błędów właściwie określa zachowanie kierownictwa. W tej sytuacji decydenci są bardziej skłonni polegać na informacjach z rachunkowości zarządczej.

Jeśli spełnione są wszystkie kryteria z wyjątkiem tego, że działania są powtarzalne, Hofstede twierdzi, że dominującym modelem zarządzania powinno być poleganie na wiedzy eksperta. W tym kontekście kluczowym czynnikiem determinującym zastosowanie i znaczenie informacji z rachunkowości zarządczej jest doświadczenie zawodowe eksperta.

Ostatecznie może też wystąpić taka sytuacja, że cele są jednoznacznie określone, efekty mierzalne, rezultaty interwencji kierownictwa znane, a działania powtarzalne. Wówczas podejmowanie decyzji, planowanie i kontrola są **działaniami rutynowymi**. W tych warunkach tradycyjne metody rachunkowości zarządczej można

z powodzeniem dopasować do potrzeb informacyjnych kierownictwa danej jednostki. Zatem podstawowe pytanie, jakie decydenci w samorządach lokalnych powinni sobie postawić, gdy podejmują się wdrażania instrumentów rachunkowości zarządczej, dotyczy tego, z jaką sytuacją mają do czynienia.

4. Obszary zastosowania instrumentów rachunkowości zarządczej

Dotychczasowe badania przeprowadzone w samorządach lokalnych w Polsce posłużyły jako punkt wyjścia do określenia obszarów zarządzania, które będą potencjalnymi odbiorcami informacji z rachunkowości zarządczej. Tabela 2 zawiera zestawienie tych obszarów. Na tej podstawie zostały wyodrębnione cztery główne obszary, na których będą się koncentrować dalsze rozważania, tj.:

- planowanie strategiczne,
- ocena projektów inwestycyjnych,
- budżet,
- rachunek kosztów i ustalanie opłat za usługi publiczne.

Strategia może wydawać się kluczowym elementem zarządzania dla sukcesu każdej organizacji zarówno z sektora prywatnego, jak i publicznego. Bez wskazania jasnej misji oraz drogi jej osiągnięcia organizacje mogą tylko dryfować lub reagować na zmiany w otoczeniu. W sektorze publicznym historia planowania długoterminowego to w dużej mierze pasmo niepowodzeń. W Polsce nie sprawdził się model gospodarki centralnie planowanej. Jednak ostatnie doświadczenia administracji publicznej w zakresie wdrażania programów współfinansowanych ze środków UE wskazują na to, że planowanie strategiczne może być skutecznym i potrzebnym etapem zarządzania programami i projektami w samorządach lokalnych. W tym kontekście rachunkowość zarządcza dostarcza informacji finansowych, które są pomocne przy opracowywaniu tych planów. Na proces planowania strategicznego składa się:

- określanie długoterminowych celów organizacji,
- oszacowanie środków potrzebnych do osiągnięcia tych celów,
- wykorzystanie dostępnych oraz pozyskanie dodatkowych zasobów adekwatnie do potrzeb wynikających z powyższych etapów.

Ostatecznie ważne jest, aby na każdym etapie planowania strategicznego dostępne były nie tylko odpowiednie informacje o kosztach alternatywnych rozwiązań, ale też aby takie kalkulacje uwzględniały trudności wynikające z niejednoznacznie określonych celów i potencjalnych konfliktów interesów oraz potrzebę włączenia różnych grup interesów w procesy planowania. Do podstawowych instrumentów rachunkowości w tym obszarze zarządzania można zaliczyć wieloletnie plany finansowe i wieloletnie plany inwestycyjne.

Tabela 2. Obszary zarządzania stanowiące przedmiot usprawnień w samorządach lokalnych

| Ocena procesu budżetowania w gminach i powiatach | Metoda Planowania Rozwoju Instytucjonalnego | Program Partnerstwo dla Samorządu Terytorialnego |
|--|---|--|
| Wieloletnie planowanie finansowe i inwestycyjne | I. Przywództwo i strategia: Przywództwo Zarządzanie strategiczne | Wyznaczanie celów strategicznych |
| | | Opracowywanie wieloletnich planów finansowych |
| | | Opracowywanie wieloletnich planów inwestycyjnych |
| Podstawy konstrukcji budżetu i stosowania zasad planowania | II. Zarządzanie zasobami i procesami: Zarządzanie finansami Zarządzanie mieniem Zarządzanie przestrzenią (G) ^a Zarządzanie technologiami informacyjnymi Zarządzanie procesami Zarządzanie projektami | Opracowanie budżetu zadaniowego |
| Zakres integracji planowania finansowego i rzeczowego | | Monitorowanie zadań i rozliczanie kosztów na zadania |
| Forma prezentacji budżetu i udział mieszkańców w procesie jego tworzenia | | Projekty infrastrukturalne |
| Monitoring i sprawozdawczość | | |
| – | III. Zarządzanie kapitałem ludzkim organizacji: Planowanie, rekrutacja i selekcja Motywowanie, ocena i awansowanie Doskonalenie zawodowe Etyka | – |
| – | IV. Partnerstwo: Komunikacja społeczna i partnerstwo publiczno-społeczne Partnerstwo publiczno-publiczne Współpraca z przedsiębiorcami i partnerstwo publiczno- prywatne | – |
| – | V. Zarządzanie usługami publicznymi: Usługi administracyjne Usługi społeczne Usługi techniczne Bezpieczeństwo (P) Wspieranie rozwoju gospodarczego (G, P) i rynku pracy (P) | Restrukturyzacja usług komunalnych ^b |

^a G oznacza, że dany obszar zarządzania dotyczy tylko gminy, P – powiatu; ^b Te obszary nie były przedmiotem badania, lecz dla nich zostały sformułowane propozycje reform.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Owsiak, Pakoński 2002, s. 224-225; Pakoński 2001, s. 66-67; *Analiza...* 2010a, s. 9; *Analiza...* 2010b, s. 9].

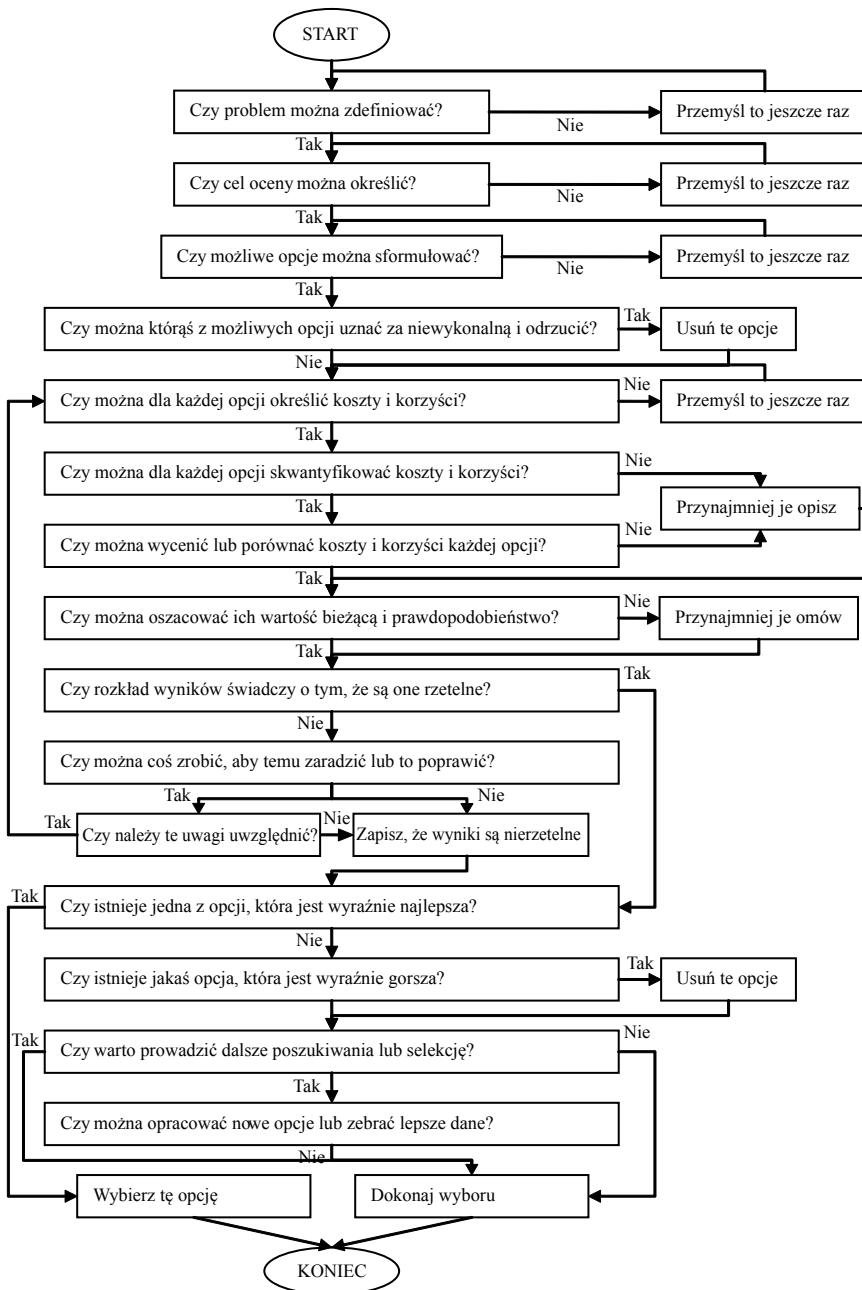
Mimo że wiele usług publicznych jest przede wszystkim pracochłonnych i główną pozycję budżetu wydatków stanowią wynagrodzenia i pochodne, to drugą w kolejności pozycją są **wydatki inwestycyjne**. Do tego aspektu rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych odnoszą się kryteria modelu Hofstede, w szczególności niejednoznaczność celów oraz trudność pomiaru efektów. Na potrzeby przeprowadzenia oceny efektywności danej inwestycji można wykorzystać różne metody. Te proste to zwykły okres zwrotu i księgową stopa zwrotu. Jednak bardziej użyteczne powinny być metody dyskontowe, takie jak zdyskontowany okres zwrotu, wartość bieżąca netto, wewnętrzna stopa zwrotu, zmodyfikowana wewnętrzna stopa zwrotu czy też indeks zyskowności. W praktyce zastosowanie tych metod będzie wymagało przezwyciężenia kilku trudności. Zalicza się do nich problem ustalenia stopy dyskontowej, prognozowania inflacji, sposobu oceny ryzyka oraz poradzenia sobie z problemem ograniczonych zasobów w relacji do potrzeb³. Główną przeszkodą w wykorzystaniu tych instrumentów jest trudność pomiaru efektów, na którą zwrócił uwagę Hofstede. W tej sytuacji najczęściej wykorzystuje się analizę kosztów i korzyści, która polega na identyfikacji i wycenie efektów zewnętrznych, które mają wpływ zarówno na koszty, jak i korzyści. W praktyce tej metody nie stosuje się powszechnie, lecz tylko do dużych inwestycji głównie ze względu na jej subiektywizm. Z problemem pomiaru efektów można się też uporać za pomocą metod nazywanych studiami efektywności kosztowej [Henley i in. 1992, s. 51]. Polegają one na tym, że wartościowo ujmuje się tylko koszty, a korzyści mierzy się w jednostkach niepieniężnych. Jedną z tych metod jest ocena opcji. Przykład tej metody został przedstawiony na rys. 1.

Budżet jest uważany w wielu organizacjach za główny instrument rachunkowości zarządczej. Podobnie jest w samorządach lokalnych, gdzie istnieje silna koncentracja na planowaniu krótkookresowym, czyli na budżecie rocznym. Budżet jest najczęściej wykorzystywany do planowania, koordynacji, organizowania i kontroli działalności. W praktyce trudno jest w jednostkach samorządu terytorialnego uzyskać wszystkie z wymienionych tu zastosowań budżetu, w organizacjach tych bowiem wdrażanie idei budżetowania na wzór organizacji sektora prywatnego jest często bardzo kontrowersyjne. Dalsze rozważania na ten temat będą prowadzone w trzech obszarach, tzn. relacji budżetu JST do:

1. planu długoterminowego,
2. kontroli zarządczej,
3. budżetu państwa.

Jeśli planowanie strategiczne ma coś znaczyć, to powinno być powiązane z planem krótkoterminowym, czyli budżetem. Jeśli tego związku zabraknie, to istnieje zagrożenie, że plan strategiczny będzie odległy i nieosiągalny, a budżet roczny skoncentruje się tylko na krótkoterminowych celach i korzyściach. Jednym ze sposobów powiązania tych dwóch podejść do planowania jest system planowania, pro-

³ Więcej na ten temat w: [Henley i in. 1992, s. 52-54].



Rys. 1. Etapy procesu oceny opcji

Źródło: [Henderson 1984, za: Henley i in. 1992, s. 57].

gramowania i budżetowania [Owsiak 2002, s. 65]. Jednak jak wynika z doświadczeń administracji publicznej w krajach anglosaskich, ten system się nie sprawdził. Nie przekreśla to jednak potrzeby i możliwości tworzenia takich relacji w samorządach lokalnych w Polsce, czego dowodem są doświadczenia niektórych samorządów z wdrażaniem koncepcji zarządzania zintegrowanego oraz budżetu celów i efektywności [Pakoński 2002, s. 124-142].

Budżet można też postrzegać jako instrument kontroli zarządczej. W tym celu można wykorzystać koncepcję budżetowania od zera oraz budżetu zadaniowego. Ta pierwsza ze względu na swoją pracochłonność nie znalazła powszechnego zastosowania w praktyce administracji publicznej ani w kraju, ani za granicą [Henley i in. 1992, s. 59]. Natomiast budżet zadaniowy, w którym oprócz określenia kosztów każdego zadania przewiduje się też informacje niefinansowe oraz wskaźniki i mierniki dotyczące realizowanych zadań, zdobywa coraz większe zastosowanie w JST [Pakoński 2002, s. 134].

Wreszcie jest też wiele aspektów związanych z budżetem państwa, które mają wpływ na opracowanie budżetów samorządów lokalnych. Jeden z podstawowych problemów stanowi zmieszczenie się w limicie środków transferowanych z budżetu państwa na realizację zadań własnych i zleconych. Do przykładowych metod, które pozwalają zapobiec przekroczeniu limitu wydatków, zalicza się utrzymywanie wakatów, tworzenie lub pozbywanie się zapasów, przyspieszanie lub opóźnianie zapłaty wierzycielom. Do zarządzania finansami wykorzystuje się budżety oraz rachunkowość budżetową opartą na zmodyfikowanej metodzie kasowej oraz koncepcji wydatków zaangażowanych.

Przez wiele lat **rachunek kosztów** nie był wykorzystywany w samorządach lokalnych ani do podejmowania decyzji o zleceniu na zewnątrz/wykonywaniu własnymi siłami, ani też do decyzji o ustaleniu wysokości opłat za usługi publiczne. Pierwsza z nich może mieć charakter decyzji długoterminowej i wtedy można wykorzystać też wspomnianą wcześniej ocenę opcji. W sytuacji gdy jednostka rozważa zlecenie na zewnątrz pewnej funkcji, którą dotychczas realizowała własnymi siłami, to ważne jest ponadto, aby:

- dokładnie obliczyć koszty obu alternatywnych sposobów realizacji danej funkcji,
- jakość usługi miała odpowiednie znaczenie przy podejmowaniu tej decyzji,
- został wdrożony właściwy system kontroli, który zapewni, że odpowiednia wartość za pieniądze będzie otrzymana, jeśli usługa zostanie zlecona na zewnątrz.

W związku z tworzeniem pseudorynków, czyli konkurencji o świadczenie usług publicznych, mogą nastąpić istotne zmiany w sposobie **obliczania wysokości opłat za usługi publiczne**. Dotąd organy stanowiące ustalały wysokość opłat za usługi publiczne, a jednostki wykonawcze koncentrowały się na tym, aby nie przekroczyć limitu wydatków budżetowych. Zatem nie było potrzeby dokładnego ustalania jednostkowych kosztów, aby ustalić wysokość opłat za świadczone usługi publiczne. W sytuacji gdy wprowadza się konkursy, w których gminne spółki będą na równi

z przedsiębiorcami konkurować o świadczenie usług publicznych, to będą musiały rozważyć takie zagadnienia, jak:

- zakres kosztów, które mają być pokryte z opłat za świadczone usługi publiczne,
- adekwatność nakładów odtworzeniowych,
- zakres, w jakim usługi mogą się subsydiować,
- wpływ wysokości opłat za różne usługi na ogólną sytuację finansową jednostki.

5. Zakończenie

Jednostki samorządu terytorialnego zawsze stanowiły wyzwanie dla specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. Tak też jest obecnie w warunkach szybko zmieniającego się otoczenia i to nie tylko z powodu rosnących potrzeb potencjalnych użytkowników informacji, ale też ze względu na zmiany w otoczeniu tych jednostek, a w szczególności w związku z tworzeniem pseudorynków oferujących usługi publiczne. Te przemiany sprawiają, że powstaje zapotrzebowanie na natychmiastowe i odpowiednie informacje z rachunkowości zarządczej. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że w samorządach lokalnych nie jest tak prosto dobrać odpowiednie instrumenty rachunkowości zarządczej do podejmowanych decyzji. Na przykład w zakresie projektów inwestycyjnych lub budżetu istnieje wiele metod, które można by zastosować. Jednak dokonując wyboru, decydenci nie powinni ograniczać się wyłącznie do problemów związanych z gromadzeniem i przetwarzaniem danych. Kluczowym czynnikiem sukcesu, który decyduje o powodzeniu wdrażania i wykorzystania tych instrumentów, jest kontekst, w jakim są one zastosowane, oraz stopień, w jakim cele danej jednostki samorządu terytorialnego są jednoznacznie określone, a efekty działań mierzalne. Jeśli te warunki nie są spełnione, to postaje zagrożenie, że instrumenty rachunkowości zarządczej będą stosowane wyłącznie rutynowo i powstanie wiele niepożądanych efektów ubocznych.

Literatura

- Analiza instytucjonalna gminy. Metoda planowania rozwoju instytucjonalnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie i Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2010a.
- Analiza instytucjonalna powiatu. Metoda planowania rozwoju instytucjonalnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie i Małopolska Szkoła Administracji Publicznej, Kraków 2010b.
- Bednarek P., *Controlling w zarządzaniu gminą*, PWE, Warszawa 2007.
- Bednarek P., *Systemy kontroli zarządczej w przedsiębiorstwie*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Bober J. i in., *Rozwój instytucjonalny. Poradnik dla samorządów terytorialnych*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej w Krakowie oraz Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, Kraków 2004.
- Cohen A.G., *Public Internal Financial Control. A New Framework for Public Sector Management*, The IIA Research Foundation, Altamonte Springs 2007.

- Dylewski M., *Sprawozdanie finansowe jednostek samorządu terytorialnego i możliwości ich wykorzystania w ocenie dokonań samorządu*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Filipiak B., *Budżet zadaniowy jako instrument pomiaru dokonań w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2011.
- Filipiak B. (red.), *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009.
- Henderson J., *Appraising Options*, Health Economics Research Unit, University of Aberdeen, 1984.
- Henley D. i in., *Public Sector Accounting and Financial Control*, 4th ed., Chapman & Hall, London 1992.
- Hofstede G., *Management control of public and non-for-profit activities*, „Accounting Organizations and Society” 1981, vol. 6, no. 3.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2011.
- Owsiak S., *Doświadczenia z metodami budżetowania w wybranych krajach zachodnich*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002.
- Owsiak S., Pakoński K., *Tradycyjne budżetowanie w gminach – wyniki badań*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002.
- Pakoński K., *Eksperymenty w polskich gminach – wyniki badań*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002.
- Pakoński K., *Zintegrowane zarządzanie finansami zorientowane na cele*, Municipium, Warszawa 2001.

Źródła internetowe

- [1] http://www.portalsamorzadowy.pl/gospodarka-komunalna/srogie-kary-groza-samorzadom-za-brak-przetargow-na-odbior-smieci,30383_1.html (30.03.2012).
- [2] <http://www.portalsamorzadowy.pl/gospodarka-komunalna/przetarg-na-grupowy-zakup-energii-w-polowie-roku,31111.html> (30.03.2012).
- [3] <http://www.mf.gov.pl>. Informacja na temat kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w JSFP (30.03.2012).

Akty prawne

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157 poz. 1240).

APPLICATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING TECHNIQUES IN LOCAL GOVERNMENTS

Summary: This article refers to the problem of the use of management accounting in local governments. The author analyses not only existing accomplishments in this field which were described in the literature but he also tries to bring back actual or potential utilization of the management accounting instruments to the specific context in which local governments function. The meaning of new trends in local governments was stressed in the article, consisting in turning to new public management and creating pseudo-markets for the deliveries of public services. It was showed on conditions decisive about the success in applying the instruments of management accounting in local governments. Finally it was determined what the management accounting techniques can be used in the main areas of the management in local governments.

Keywords: management accounting, new public management, local government.