

POMIAR I GRUPOWANIE KOSZTÓW ZADAŃ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Grzegorz Bucior

Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości

Jedną z głównych przesłanek decentralizacji władzy publicznej było polepszenie efektywności realizacji zadań publicznych. Jednak szybko okazało się, że samo przekazanie zadań „w dół” wraz z decentralizacją finansów publicznych nie jest warunkiem wystarczającym dla maksymalizacji efektywności. W ślad za całkowicie nową konstrukcją struktury administracyjnej nie nastąpiła bowiem gruntowna zmiana metod zarządzania finansami publicznymi. Dominującym celem gospodarki finansowej sektora publicznego pozostaje nadal kontrola rozporządzania środkami mającymi charakter dobra wspólnego. Podstawowym zaś kryterium oceny jest legalność operacji finansowych. Obserwuje się zatem rozdzwięk pomiędzy koniecznością podniesienia efektywności zarządzania środkami publicznymi, a wykorzystywanymi w tym celu narzędziami.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest podstawowym narzędziem realizacji jej gospodarki finansowej. Jego rola polega na planowaniu, zarządzaniu i kontroli realizacji zadań. Procedura budżetowa jednostki samorządu terytorialnego powinna charakteryzować się ostrożnością, odpowiedzialnością i efektywnością. Postulat efektywności jest szczególnie istotny w sytuacji ograniczonej zasobów publicznych przy jednoczesnej tendencji zwiększania zakresu kompetencji jednostek samorządu terytorialnego. Odpowiedzią jednostek samorządu terytorialnego na potrzebę wyższej efektywności jest adaptacja metod, narzędzi i procedur zarządzania zasobami stosowanych w sektorze prywatnym. Zmiany w sposobie zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego prowadzą do przekształcenia się budżetu z narzędzia rozdzielania zasobów publicznych i kontroli ich przepływów, do roli narzędzia, które pozwala na skuteczne i efektywne zarządzanie środkami w celu wykonania zadań samorządu. Istotą tych przekształceń jest przejście z budżetowania dochodów i wydatków związanych z obszarami działania samorządów, na budżetowanie wydatków określonych zadań i programów. W Polsce można wyraźnie zaobserwować tendencję do stosowania budżetu zadaniowego, który jest kompilacją i rozwinięciem różnych metod budżetowania określanych w literaturze przedmiotu jako programowanie budżetowe¹.

Budżetowanie zadań charakteryzuje się między innymi koncentracją na pomiarze całkowitego kosztu zadania. Koszt zadania jest główną kategorią umożliwiającą ocenę efektywności wypełniania

¹ Por. Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002, s. 88.

zadań przez jednostkę samorządu terytorialnego². Istotne jest zatem przybliżenie pojęcia kosztu i jego powiązania z zadaniami jednostki samorządu terytorialnego.

Według Mieczysława Dobiji „podstawowa idea zawarta w pojęciu koszt dotyczy przepływu wartości, poświęcenia jednej wartości na rzecz uzyskania innej wartości”³. Colin Drury podkreśla cele pomiaru kosztu, dzieląc je na trzy kategorie: koszty dla wyceny zapasów, koszty dla podejmowania decyzji i koszty dla kontroli⁴. Jerzy Gierusz stwierdza, że „koszt jest zawsze kosztem czegoś - precyzyjnie opisanego obiektu”⁵. Biorąc powyższe pod uwagę można wskazać na następujące atrybuty kosztu zadania jednostki samorządowej:

- **cel pomiaru:** wycena usług świadczonych na rzecz społeczności, planowanie budżetowe oraz kontrola wykonania budżetu,
- **obiekt, którego koszty są przedmiotem pomiaru:** w ujęciu podmiotowym będą to wydziały i ośrodki realizujące zadania; przedmiotem pomiaru będzie koszt wytworzenia usługi publicznej,
- **rodzaj utraconej wartości:** zużycie materiałów, energii, majątku trwałego i innych składników majątkowych związane z realizacją zadania,
- **czas ponoszenia kosztu:** podstawowym jest rok budżetowy, choć okres realizacji zadania lub programu może być krótszy lub też dłuższy (np. wieloletnie programy inwestycyjne),
- **efekt osiągnięty dzięki ponoszeniu kosztów:** jest nim zaspokojenie potrzeb społecznych i publicznych.

Koszty są przedmiotem rachunku kosztów, który można określić jako integralną część rachunkowości zajmującą się pomiarem kosztów, ich gromadzeniem w stosownych przekrojach, rozliczaniem na odpowiednie obiekty i prezentacją w sprawozdawczości. Podstawowym zadaniem rachunku kosztów w jednostkach samorządowych jest dostarczanie informacji charakteryzujących koszty w takich przekrojach, które są przydatne dla potrzeb zarządzania działalnością jednostki samorządowej, a w szczególności dla racjonalnego i efektywnego kierowania realizacją zadań oraz kontroli i analizy ekonomicznej dokonań.

Stopień efektywności ekonomicznej zadań wykonywanych przez jednostkę samorządu terytorialnego można ustalić poprzez porównanie poniesionych kosztów całkowitych zadania z:

- kosztami z poprzednich okresów z uwzględnieniem zmian cen w gospodarce, przy nie zmniejszonej jakości świadczeń,

² Por. Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka J., *Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów.*, ARK, Warszawa 1996, s. 30.

³ Dobija M., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 1996, s. 23.

⁴ Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995, s. 38.

⁵ Gierusz J., *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej*, UG, Gdańsk 1996, s. 11.

- kosztami całkowitymi takich samych lub zbliżonych zadań wykonywanych przez inne jednostki,
- kosztami planowanymi za dany okres.

Dla ilościowego i wartościowego odzwierciedlenia procesów związanych z ponoszeniem kosztów, a także w celu umożliwienia ich kontroli oraz porównania kosztów rzeczywistych z planowanymi prowadzi się odpowiednią ewidencję opartą na pomiarze i klasyfikacji kosztów.

Pomiar i grupowanie kosztów to zasadnicze elementy składowe systemu rachunku kosztów rozumianego jako związek: pomiaru, dokumentacji, ewidencji, bieżącej kontroli, rozliczania, kalkulacji, sprawozdawczości i interpretacji. W praktyce gospodarczej wykształciły się dwa podstawowe systemy rachunku kosztów:

- 1) rachunek kosztów pełnych,
- 2) rachunek kosztów zmiennych.

Rachunek kosztów pełnych jest oparty na założeniu, iż wszystkie poniesione koszty są związane z wytwarzanymi produktami, dlatego ogół kosztów, jakie powstały w podmiocie gospodarującym to koszty tych produktów. W konsekwencji więc, cała wartość zużytych czynników produkcji powinna być odniesiona na wytworzone produkty dla uzyskania faktycznego i pełnego kosztu wyrobu (usługi)⁶. Koszty całkowite w tym rachunku dzielone są ze względu na możliwość przypisania ich poszczególnym produktom na: koszty bezpośrednie i koszty pośrednie.

Rachunek kosztów zmiennych opiera się na nieco innej filozofii, która nakazuje odnoszenie na wyroby tylko tych z poniesionych kosztów, które zmieniają się wraz ze skalą produkcji. Są to tzw. koszty zmienne. Koszty stałe, w związku z tym, są traktowane jako koszty gotowości do produkcji i odnosi się je wprost na wynik finansowy. Rachunek kosztów zmiennych jest bardziej nastawiony na generowanie informacji służących podejmowaniu bieżących decyzji, umożliwiających dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmiennych warunków rynkowych.

Wydaje się, że w systemie budżetowania zadań jednostek samorządu terytorialnego modelem bardziej odpowiadającym potrzebom informacyjnym jest rachunek kosztów pełnych. Wynika to z faktu, iż wszystkie koszty związane z funkcjonowaniem samorządu terytorialnego ponoszone są dla jednego celu – zaspokajania potrzeb społecznych. Trudno w tym wypadku mówić o „gotowości produkcyjnej” i szybkiej reakcji na zmienność otoczenia, bowiem uwarunkowania działalności samorządu są względnie stałe. Nakłady mające charakter stały powinny być ponoszone przez jednostkę samorządu terytorialnego na poziomie najniższym, niezbędnym dla realizacji założonych celów.

⁶ Por. Jarugowa A., Skowroński A., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1982, s. 122-130.

Koszt całkowity zadania składa się z kosztów bezpośrednich i pośrednich. Koszty bezpośrednie zadania to koszty, których poniesienie jest niezbędne dla realizacji zadania w sposób zapewniający wykonanie pożądanej usługi lub uzyskanie pożądanego efektu. Wśród nich, główne pozycje to wynagrodzenia z narzutami, usługi obce oraz zużycie zapasów.

Kosztami pośrednimi są koszty związane z usługami świadczonymi na rzecz zadania przez inne organy administracyjne lub wydziały. Koszty pośrednie zadania mogą stanowić określoną część kosztów wydziałowych zadań, czyli kosztów administracyjnych, kosztów ogólnych funduszy, wydziałów finansowych, prawnych i innych wydziałów pomocniczych⁷.

Pomocne w określaniu zasad rozdziału kosztów pośrednich może być wprowadzenie podziału zadań, przy zastosowaniu kryterium wpływu na zaspokojenie potrzeb obywateli, czyli na zadania pośrednie i bezpośrednie. Zadania bezpośrednie - są to zadania wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego, których realizacja w sposób bezpośredni wpływa na zaspokojenie potrzeb obywateli. Zadania te wykonywane są przez określone w budżecie ośrodki odpowiedzialności – z reguły są to wydziały urzędu jednostki samorządu terytorialnego, jednostki lub zakłady budżetowe.

Zadania pośrednie wykonywane są w celu obsługi realizacji zadań bezpośrednich⁸. Najczęściej zadania te wykonują wydziały urzędu jednostki samorządu terytorialnego, choć również mogą one być realizowane przez podmioty zewnętrzne. Zadania pośrednie stanowią taki rodzaj zadań budżetowych, których nie można przypisać do konkretnego zadania bezpośredniego. Wynika to z faktu, że dotyczą one wielu zadań jednostki samorządu terytorialnego. Zadania te pełnią rolę pomocniczą, na przykład: obsługa administracyjna Urzędu Gminy, obsługa prawna wydziałów Urzędu, koszt funkcjonowania wydziałów informatycznych, księgowości itp.

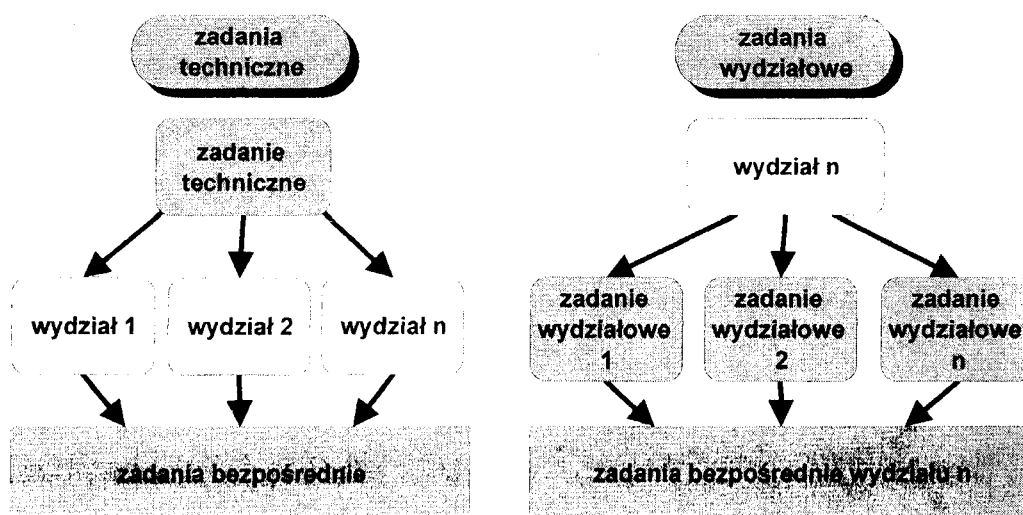
Dla ułatwienia rozliczania, w zakresie zadań pośrednich możemy wyróżnić następujące ich grup⁹ (rysunek 1):

- Zadania techniczne, które obejmują koszty wielu wydziałów realizujących zadania bezpośrednie. Są to wydatki związane z ogólną obsługą Urzędu (amortyzacja i utrzymanie budynków, środków transportu, świadczenia pomocnicze na rzecz kilku wydziałów, płace personelu pracującego na rzecz wielu wydziałów itp.).
- Zadania wydziałowe, ponoszone w jednym wydziale, ale dotyczące kilku realizowanych przez niego zadań. Przykładem wydatków związanych z tego typu zadaniami mogą być: płace pracowników ogólnowydziałowych, amortyzacja środków trwałych używanych w realizacji kilku zadań wydziału, szkolenia personelu wydziału, itp.

⁷ Por. Szolno-Koguc J., „Budżet zadaniowy – wprowadzenie”, *Rachunkowość budżetowa 1999/8*, s. 19.

⁸ Por. Evans W., i inni, *op. cit.*, s. 242.

⁹ *Ibidem*, s. 243.



Rysunek 1. Zadanie pośrednie – techniczne i wydziałowe

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa 1996, s. 242.

Rozdział kosztów zadań pośrednich polega na podzieleniu tych kosztów na zadania bezpośrednie na podstawie określonej formuły. Formuła ta powinna być ustalona przy wykorzystaniu analizy związku zadań ogólnych (pośrednich) z zadaniami bezpośrednimi. Na tej podstawie ustala się najbardziej odpowiedni klucz podziału kosztów pośrednich. Kluczem tym może być liczba personelu, wartość wynagrodzeń, wartość kosztu bezpośredniego zadań lub inne parametry. Zasady rozdziału kosztów pośrednich mogą być jednolite dla wszystkich zadań pośrednich lub zróżnicowane w zależności od charakteru zadania.

Niezależnie od ilości i sposobu podziału zadań, ich suma musi się równać wartości wykonania budżetu w układzie klasyfikacji budżetowej.

Literatura:

1. *Budżet władz lokalnych. Praca zbiorowa pod red. S. Owsiaaka, PWE, Warszawa 2002.*
2. *Dobija M.: Rachunkowość zarządcza. PWE, Warszawa 1996.*
3. *Drury C.: Rachunek kosztów. PWN, Warszawa 1995.*
4. *Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I.: Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów, Wyd. ARK, Warszawa 1996.*
5. *Gierusz J.: Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. UG, Gdańsk 1996.*
6. *Jarugowa A., Skowroński A.: Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. PWE, Warszawa 1982.*
7. *Szolno-Koguc J.: Budżet zadaniowy – wprowadzenie, „Rachunkowość budżetowa” 1999/8.*