

**Marek Dylewski**

Uniwersytet Szczeciński

**EWIDENCJA KOSZTÓW ZADAŃ PUBLICZNYCH  
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO  
– WYBRANE PROBLEMY<sup>1</sup>**

**1. Wstęp**

Budżet jest funduszem scentralizowanych zasobów pieniężnych gromadzonych i dzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań (funkcji) publicznych. Tym samym jest to podstawowe narzędzie, na podstawie którego wykonywane są zadania publiczne oraz ewidencjonowane i rozliczane ich koszty w systemie finansowo-księgowym i wspomagających je systemach informacyjnych.

System budżetowy oparty jest przede wszystkim na skomplikowanych regulacjach prawnych, które znacznie komplikują cały proces ewidencji oraz rozliczania kosztów zadań publicznych realizowanych w jednostkach samorządu terytorialnego. Wynika to z faktu, iż jednostki samorządu są zasilane z różnorodnych źródeł i bardzo często dawcy środków wymagają wyodrębnionej ewidencji finansowo-księgowej dotyczącej danego rodzaju środków. W przypadku nakładania się na siebie zadań lub finansowania danego zadania z różnych źródeł powstają problemy z prawidłową ewidencją oraz rozliczaniem zadań ze względu na konieczność tworzenia systemu ewidencji podporządkowanego wymogom sprawozdawczym, a nie zarządczym.

Wskazanie na wybrane problemy związane z rozliczaniem kosztów realizacji zadań publicznych oraz postulowane kierunki rozwiązań w zakresie zmian systemu ewidencji i rozliczania kosztów zadań jest podstawowym celem artykułu.

---

<sup>1</sup> Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2006-2008 jako projekt badawczy nr 1H02C11330.

## 2. Budżet jednostki samorządu terytorialnego i jego znaczenie w systemie ewidencji

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest, jak już wskazano, scentralizowanym zasobem finansowym, który planowany jest i wykonywany w układzie kasowym, jako że w obecnym układzie formalnoprawnym jest to obowiązująca forma prezentacji, realizacji oraz kontroli wykonania zadań budżetowych [8, art. 17]. Każdy budżet jednostki samorządu terytorialnego sporządzany jest jako plan dochodów i wydatków w układzie kasowym obejmującym zbiór jednostek budżetowych, które ujmowane są w budżecie zgodnie z metodą finansowania brutto, oraz pozostałe jednostki, które powiązane są z budżetem bądź to po stronie dochodów, bądź po stronie wydatków. Oznacza to, że planowane i wykonywane dochody realizowane w podległych jednostkach organizacyjnych to tylko te, których realizacja obejmuje ich fizyczny wpływ na rachunek budżetu jednostki samorządu. Natomiast w przypadku wydatków w budżecie ujmuje się je jako plan, a następnie ich wykonanie, i to tylko te wydatki, które fizycznie uregulowano – tzn., że nastąpiło faktyczne obciążenie rachunku budżetu jednostki samorządu w okresie obowiązywania budżetu.

Układ jednoroczny budżetów jednostek samorządu w praktyce może oznaczać, że w układzie rzeczowym zadanie jest zrealizowane, a w układzie kasowym nie, co też ma odzwierciedlenie w sprawozdaniu z wykonania budżetu. Sprawozdanie z wykonania budżetu sporządzane jest także w układzie kasowym i może informować o niezrealizowaniu zadania, które w rzeczywistości zostało wykonane [4, s. 66-84]. Pomiędzy układem rzeczowym a kasowym budżetu w zasadzie funkcjonuje jeszcze ujęcie memoriałowe (czyli faktyczna ewidencja zdarzeń gospodarczych, która z punktu widzenia systemu sprawozdawczego budżetu ma marginalne znaczenie), które oznacza, że dochody i wydatki mogą być zaewidencjonowane w systemie finansowo-księgowym, ale fizycznie nie nastąpiło uznanie lub obciążenie rachunku budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wzajemne relacje pomiędzy poszczególnymi ujęciami realizowanych zadań publicznych oraz przykładowe kombinacje realizacji wydatków budżetowych prezentuje tab. 1. Także w przypadku dochodów budżetowych może mieć miejsce przesunięcie czasowe zaistniałego zda-

Tabela 1. Przykładowe ujęcia wykonania wydatków budżetowych w różnych układach

Wykonanie wydatków na koniec okresu sprawozdawczego	Kolejne okresy sprawozdawcze						
	1	2	3	4	5	6	7
Wykonanie wydatków w układzie rzeczowym	0	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000	700 000
Wykonanie wydatków w układzie memoriałowym	0	0	450 000	600 000	500 000	700 000	700 000
Wykonanie wydatków w układzie kasowym	0	0	0	0	250 000	450 000	700 000

Źródło: opracowanie własne.

rzenia gospodarczego od faktycznego wpływu środków na rachunek budżetu. Powstanie zobowiązania podatkowego nie jest równoznaczne z jego fizycznym uregulowaniem, ponieważ płatności podatków regulowane są ustawowo i najczęściej terminy płatności są rozbieżne z datami powstania obowiązku podatkowego.

Odstępstwem od zasady jednoroczności budżetu, która pozwala na wyrównanie rozbieżności pomiędzy realizacją zadań w układzie rzeczowym, pośrednio memoriałowym i ostatecznie kasowym, jest zastosowanie instytucji tzw. wydatków niewygasających. Oznacza to, że zadania mogą być realizowane po zakończeniu roku budżetowego z dochodów danego roku i w jego ciężar. Jeśli dane zadanie nie zostało jednak ukończony, pomimo zastosowania instytucji wydatków niewygasających, to środki wyodrębnione na ten cel stanowią dochody następnego roku budżetowego.

### **3. Ewidencja i rozliczanie kosztów zadań publicznych**

Trudno sobie wyobrazić zmiany w procesie zarządzania i gospodarowania bez sprawnego i skutecznego systemu informacyjnego obejmującego ewidencję zdarzeń gospodarczych i raportów z ich realizacji oraz system obiegu dokumentów. Jako element wspomagający zmiany w procesie zarządzania jednostką samorządu należy wymienić zmianę systemu ewidencji uwzględniającej wzajemne przepływy zasobów pomiędzy jednostkami (dysponentami) w celu prawidłowego określania rzeczywistych kosztów realizacji poszczególnych zadań publicznych. Jest to jedno z trudniejszych zadań w procesie zmian organizacji procesu budżetowego. Należy podkreślić, że jest to zadanie wysoce skomplikowane do przeprowadzenia właśnie w podsektorze samorządowym, ponieważ zaprojektowanie systemu ewidencji odpowiadającego nowym normom zarządzania wymaga gruntownej znajomości obowiązujących regulacji prawnych w zakresie wykonywanych zadań i odpowiedniego zarządzania strumieniami środków pochodzących z różnych źródeł. Jest to szczególnie widoczne, kiedy dany program lub zadanie jest realizowane przy wykorzystywaniu środków pochodzących z różnych źródeł wymagających stosowania odrębnej ewidencji przy tych samych jednostkach lub osobach wykonujących konkretne zadania [5, s. 310].

Zmiana systemu ewidencji uwzględniającej wzajemne przepływy zasobów pomiędzy jednostkami (dysponentami) w celu prawidłowego określania rzeczywistych kosztów realizacji poszczególnych zadań publicznych staje się koniecznością, jeśli dana jednostka chce posługiwać się prawidłowymi szacunkami i kalkulacjami kosztów realizacji poszczególnych zadań publicznych. Nie jest możliwe prawidłowe rozliczanie poszczególnych zadań bez zmiany sposobu zarządzania i delegowania odpowiedzialności nie tylko za dysponowanie zasobami publicznymi, ale także za efektywność ich wykorzystywania i menedżerskie podejście do rozwiązywania problemów z tym związanych. Wymaga to perfekcyjnej znajomości obowiązujących regulacji prawnych w zakresie wykonywanych zadań (problem

obligatoryjnych i fakultatywnych standardów ich realizacji) i odpowiedniego zarządzania strumieniami środków pochodzących z odrębnych źródeł, co szczególnie widać podczas wykorzystywania środków pochodzących z różnych źródeł wymagających stosowania odrębnej ewidencji przy tych samych jednostkach lub osobach wykonujących zadania [5, s. 303].

Szczególne znaczenie nabiera w tym przypadku rachunkowość zarządcza, która dostarcza informacji wykorzystywanych do bieżącego zarządzania i planowania działalności. Jej ostateczny kształt i zasady funkcjonowania w danym podmiocie zależą od koncepcji osób zarządzających i przyjętych metod planowania budżetowego oraz budżetowania. Raporty wewnętrzne emitowane przez rachunkowość zarządczą przybierają różną formę i sporządzane są z różną częstotliwością, w zależności od potrzeb zarządzających w jednostce samorządu terytorialnego [6, s. 135]. Jest to proces przygotowywania finansowych i operacyjnych informacji dla pracowników i kierownictwa, które opierają się na identyfikacji, pomiarze i analizie zdarzeń gospodarczych w jednostce samorządu terytorialnego. Proces ten powinien być determinowany potrzebami informacyjnymi zgłaszanymi od poziomu najniższego do szczebli organu wykonawczego i stanowiącego oraz wspomagać podejmowanie decyzji operacyjnych i inwestycyjnych [1, s. 3].

Duże znaczenie ma rachunek kosztów jako ogół czynności w systemie rachunkowości obejmujących pomiar, grupowanie, przetwarzanie, prezentowanie, interpretację i analizę danych o kosztach działalności jednostki samorządu terytorialnego [2, s. 19]. Budowa ewidencji kosztów realizacji zadań na podstawie podejścia procesowego jest modelem docelowym funkcjonowania systemu rachunkowości w podsektorze samorządowym, który pozwala na procesowe podejście do planowania i wykonywania zadań publicznych. Obserwacja praktyki jednostek samorządu terytorialnego wyraźnie wskazuje na słabość kasowej ewidencji zdarzeń gospodarczych i niedocenianie memoriałowego ich ujęcia. Jednakże bez odrzucenia zasady jednoroczności budżetu wykorzystywanie systemu ewidencji w ujęciu wieloletnim i memoriałowym może nastęrczać dużych trudności. Bariery są tu także regulacje prawne określające sztywne limitowanie środków w trakcie roku budżetowego [3]. Ponadto rzadkością jest prowadzenie kalkulacyjnego wariantu rozliczania kosztów zadań publicznych. Wynika to z obowiązujących zasad klasyfikacji budżetowej, która jest nadrzędna w stosunku do innych sposobów rozliczania kosztów. Poza tym klasyfikacja ta jest ściśle powiązana z restrykcjami związanymi z funkcjonowaniem ustawy o odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, dlatego ważniejsze jest prawidłowe rozliczenie kosztów zgodnie z przyjętą klasyfikacją budżetową niż faktycznie ujęcie wszystkich kosztów zadania publicznego i przypisanie ich odpowiednio do miejsc ich powstawania.

Metody analizy, organizacja obiegu i wykorzystania informacji mogą być traktowane jako elementy systemu informacji zarządczej o określonej cyrkulacji wewnątrz jednostki samorządu terytorialnego uwzględniającej potrzeby decyzyjne, analityczne, planistyczne i kontrolne różnych komórek i jednostek organizacyj-

nych. Przepływ informacji powinien być uporządkowany. Informacje przypadkowe bądź niewłaściwie skierowane zakłócają prawidłową organizację funkcjonowania każdego podmiotu [7, s. 97]. Z tego też powodu system informatyczny może być wsparciem działań zarządczych lub też, jeśli nie odpowiada stosowanym metodom zarządzania, biurokratycznym narzędziem ograniczającym elastyczność funkcjonowania danej jednostki. Ma to zwykle miejsce w przypadkach odejścia od nowoczesnych metod planowania budżetowego i zarządzania, kiedy podstawą przyjmowanych rozwiązań może być m.in. rozbudowany system informatyczny.

Postulowanym kierunkiem zmian w zakresie rozliczania kosztów zadań publicznych jest ewolucja systemu ewidencji budżetowej z kasowej na memoriałową i jednocześnie odejście od restrykcyjności budżetowania rocznego na rzecz dwu-, trzyletniego. Jest to, jak się wydaje, i tak nieuchronna zmiana, ponieważ już w obecnie funkcjonującym systemie budżetu rocznego istnieją karkołomna konstrukcja tzw. wydatków, które nie wygasają z końcem roku budżetowego, oraz wyjątki w zakresie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Ten kierunek zmian doprowadziłby do zrozumienia zjawisk finansowych zachodzących w jednostce samorządu terytorialnego oraz zachowywałby ciągłość finansową każdego okresu. Wprowadzenie standardowych sprawozdań: rachunku wyników, bilansu oraz przepływów pieniężnych, umożliwiłoby skuteczniejsze wykorzystanie metod analizy ekonomicznej i finansowej i potraktowanie ich jako standardowego narzędzia wsparcia zarządczego. Skutecznie można w takim układzie zastosować cały system parametrów finansowych jako elementów systemu zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego.

#### 4. Podsumowanie

Zmiana systemu ewidencji z klasyfikacyjnej na zadaniową w zasadzie jest warunkiem możliwości zastosowania zarządzania procesowego i pierwszym krokiem w kierunku nowoczesnych metod budżetowania, jak zadaniowe czy też na podstawie oczekiwanych rezultatów. Klasyfikacja budżetowa nie jest wtedy podstawowym kryterium budowy budżetu, ale tylko pomocniczym (statystycznym). W układzie proponowanych sprawozdań budżet także musiałby zmienić swoją postać z liniowej na programową (zadaniową) z wyodrębnieniem także przedsięwzięć jednostkowych.

#### Literatura

- [1] Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young S.M., *Management Accounting*, Prentice Hall 1997.
- [2] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2002.
- [3] Christiaens J.R., *Accrual Accounting Reforms in Belgian Local Governments: A Comparative Examination*, „Journal of Public Budgeting”, Accounting & Financial Management, Spring 2003.

- 
- [4] Dylewski M., *Możliwości i perspektywy finansowania wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego w warunkach przejściowych niedoborów budżetowych*, [w:] *Finansowe aspekty rozwoju lokalnego i regionalnego u progu XXI wieku. Doświadczenia i perspektywy*, red. A. Łuczyszyn, WSZiF, Wrocław 2002.
- [5] Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym, Procedury, uwarunkowania, modele*, Difin, 2007.
- [6] Gajdka J., Walińska E., *Zarządzanie finansowe. Teoria i praktyka*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
- [7] Komorowski J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2001.
- [8] Ustawa z dnia 30 czerwca 2006 r. o finansach publicznych, DzU nr 249, poz. 2104.

## **COST ACCOUNTING OF PUBLIC TASKS IN LOCAL GOVERNMENT UNITS – CHOSEN PROBLEMS**

### **Summary**

The paper discusses chosen problems in the area of a cost accounting system that occur during the realization of public tasks. It also indicates directions of solutions for accounting systems. Therefore, local government units need a new approach to management and accounting systems. This may guarantee increasing efficiency in a local government's activity.