

Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego

Monika Wakula*

Streszczenie: Celem opracowania jest próba ukazania kierunków zmian w systemie rachunkowości budżetowej, jakie należałoby przeprowadzić, aby informacje przez nią generowane były przydatne do właściwego zarządzaniu JST. Podstawową metodą badawczą jest analiza literatury oraz przepisów prawa. W opracowaniu wykorzystano współczesne teorie rachunku kosztów i zarządzania. Informacje o wysokości ponoszonych kosztów mają podstawowe znaczenie dla zarządzania każdą organizacją. Wynika to z faktu, że w nich znajduje się odzwierciedlenie jakości pracy na wszelkich odcinkach działalności. Otrzymywane obecnie informacje płynące z rachunkowości budżetowej na temat wysokości poniesionych kosztów dostarczają zbyt zagregowanych danych do właściwego podejmowania decyzji. W celu bardziej efektywnego zarządzania zasobami jednostki samorządowej należałoby wprowadzić zmiany w zakresie ich ewidencji i rozliczenia. W opracowaniu zaproponowano kierunki modyfikacji systemu rachunkowości budżetowej, jakie mogłoby być wprowadzone, w celu podniesienia jakości podejmowanych decyzji w jednostkach samorządowych.

Słowa kluczowe: koszty, zarządzanie, rachunkowość, zasada memoriałowa, zasada kasowa

Wprowadzenie

Zmiany jakie zachodzą obecnie w gospodarce mają wpływ na funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego (JST). Powodują one coraz większe trudności w realizacji celu głównego tych jednostek, którym jest jak najlepsze zaspakajanie potrzeb ich mieszkańców. Aby zwiększyć swoją skuteczność działania samorządy muszą coraz częściej wdrażać nowe techniki i instrumenty zarządzania. Duże znaczenie można w tym zakresie przypisać adaptacji nowych systemów i instrumentów zarządzania wpływających na funkcjonowanie organizacji występujących w sektorze komercyjnym. Jednym z takich systemów jest rachunkowość. W JST jest ona znacznie uproszczona i nakierowana na realizację zadań z zakresu ochrony środków budżetowych oraz zapewnienia dyscypliny budżetowej.

Celem niniejszego opracowania jest próba ukazania kierunków zmian w systemie rachunkowości budżetowej, jakie należałoby przeprowadzić, aby informacje przez nią generowane były przydatne do właściwego zarządzania JST.

W opracowaniu wykorzystano współczesne teorie rachunku kosztów i zarządzania.

* dr Monika Wakula, Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach, ul. Konarskiego Siedlce, e-mail: monikawakula@wp.pl.

1. Rachunkowość jako źródło informacji dla zarządzania jednostką samorządu terytorialnego

Z analizy definicji rachunkowości formułowanych przez różnych autorów wynika, że jest ona procesem ciągłej identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji, grupowania, rejestracji i prezentacji informacji w mierniku pieniężnym dla szerokiego zakresu celów informacyjnych i kontrolnych, ustalania i planowania wyników działania, stanu posiadanych zasobów i źródeł ich finansowania oraz sporządzania różnego rodzaju sprawozdań (Sawicki 2002: 18; Hendriksen, van Berda 2002: 1; Winiarska 2000: 34). Przedmiotem rachunkowości są zjawiska i procesy gospodarcze związane z ruchem i finansowaniem środków, podmiotem zaś wszystkie jednostki prowadzące rachunkowość, które zostały wyodrębnione majątkowo, a powierzony im majątek osób prawnych bądź fizycznych stanowi materialną podstawę ich działalności. Informacje dostarczane przez rachunkowość umożliwiają syntetyczne wyrażenie stopnia realizacji celów oraz efektów działalności jednostek gospodarczych, są więc ważnym elementem zarządzania. Zadaniem rachunkowości jest przetwarzanie pierwotnych danych księgowych w postaci nieuporządkowanego zbioru liczb w informacje ekonomiczne wykorzystywane przez odbiorców wewnętrznych w procesie zarządzania, jak również przez odbiorców zewnętrznych zajmujących się oceną kondycji finansowej jednostki gospodarczej.

Rachunkowość jest jednym z najważniejszych systemów cząstkowych służących uzyskaniu odpowiednich informacji przez kadre kierowniczą. W jednostkach samorządu terytorialnego, gdzie istotnym problemem jest pomiar uzyskiwanych efektów działań, za szczególnie ważne należy uznać informacje dotyczące zużycia posiadanych zasobów, czyli kosztów własnych.

Rachunkowość jest jedna, lecz ze względu na szeroki zakres jednostek zobligowanych do jej prowadzenia wyodrębnia się dla celów praktyki gospodarczej różne jej typy. Dlatego też w przypadku jednostek funkcjonujących w ramach finansów publicznych można mówić o rachunkowości budżetowej.

Według Leksykonu rachunkowości rachunkowość budżetowa obejmuje rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych. Jej zadaniem jest dostarczenie informacji o wykonaniu budżetu, a także planów finansowych i sytuacji majątkowej jednostek budżetowych (Nowak 1996: 175).

Cechą charakterystyczną omawianego rodzaju rachunkowości jest to, że opiera się ona na zasadzie kasowej. Ujęcie kasowe w jednostkach samorządu terytorialnego dotyczy ewidencji dochodów i wydatków budżetowych i wynika z dwóch aktów prawnych:

- Ustawy o finansach publicznych, która nakazuje, aby dochody i wydatki ujmowane były w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą (Ustawa z 27 sierpnia 2009...),
- Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010...).

W rachunkowości prowadzonej według zasady kasowej podstawowymi kategoriami są przepływy środków pieniężnych. W tym ujęciu transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach niezależnie od momentu realizacji umowy, tylko wtedy, gdy następuje faktyczny wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy lub ich wypłata. Konsekwencją tego może być zaksięgowanie dochodów i wydatków budżetowych w innym roku obrachunko-

wym niż ten, którego dotyczą. Przy zastosowaniu tej metody podstawowym problem jest posiadanie odpowiedniej ilości środków pieniężnych w określonym czasie, ich wydatkowanie zgodnie z paragrafem i we właściwej ilości, a nie zadanie, na które środki finansowe zostały przeznaczone. Ujęcie to nie sprzyja analizie skuteczności realizacji zadań wykonywanych przez JST (Filipiak 2009: 149).

Kolejną niedoskonałością stosowania zasady kasowej w rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego jest brak konieczności tworzenia rezerw na należności i zobowiązania. Może to wpływać na wiarygodność poziomu nadwyżki bądź deficytu budżetowego na skutek przyspieszenia lub opóźnienia regulowania płatności. Nieujmowanie, jako wydatków budżetowych zobowiązań, które powstały w wyniku zakupionych i otrzymanych towarów i usług wpływa na zaniżenie rzeczywistego deficytu budżetowego. (Winiarska, Kaczurak-Kozak 2010: 34). Istnienie potencjalnej możliwości kreowania wyniku budżetu obniża racjonalne zarządzanie środkami przeznaczonymi na wydatki danego roku.

Zaletą metody kasowej stosowanej w rachunkowości budżetowej jest (Zysnarska 2010: 39):

- koherencyjność z kasowym sposobem budżetowania,
- prostota i porównywalność informacji pieniężnych,
- gwarancja sprawnego monitorowania i kontroli wykonania budżetu.

Do jej wad można natomiast zaliczyć:

- wąski zakres informacji obejmujący wyłącznie przepływy pieniężne i stan gotówki,
- możliwość kreowania wyniku wykonania budżetu,
- brak informacji dla racjonalnego zarządzania zasobami publicznymi,
- niedoinformowanie społeczeństwa o faktycznym zadłużeniu.

Jak wspomniano wcześniej najważniejsze dla właściwego podejmowania decyzji zarządczych są informacje dotyczące kosztów funkcjonowania jednostki. Bez ich ponoszenia nie jest możliwe przeprowadzenie jakichkolwiek działań gospodarczych. W rachunkowości budżetowej prowadzonej według zasady kasowej nie ma możliwości skalkulowania kosztów świadczonych usług, a nawet ustalenia ogólnych kosztów operacyjnych jednostki. W księgach ujmowane są płatności fizycznie wykonane niezależnie od tego czy dotyczyły one kosztów tego roku. Ponadto wydatki inwestycyjne są traktowane w taki sam sposób, jak wydatki dotyczące kosztów zatrudnienia, bez względu na fakt, że są one produktywne przez wiele lat. Konsekwencją tego jest brak bodźców do efektywnego wykorzystania majątku trwałego. Niekapitalizowanie aktywów trwałych oraz niewykazywanie zobowiązań długoterminowych powoduje, że nie można rzetelnie i wiarygodnie przedstawić kosztów działalności operacyjnej w danym okresie sprawozdawczym (Zysnarska 2010: 37).

Rozporządzenie Ministra finansów z dnia 28 lipca 2006 w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych nakłada na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek sporządzania rachunku zysków i start w wariantcie porównawczym. Konsekwencją tego jest konieczność ewidencji przez te jednostki kosztów w układzie rodzajowym. Koszty według rodzaju ujęte są w zespole 4 planu kont i służą do ewidencji kosztów prostych według rodzajów oraz do ich rozliczania na kontach zespołu 5. Na kontach tego zespołu księguje się wyłącznie koszty operacyjne. Zgodnie z cytowanym już Rozporządzeniem Ministra Finansów w JST wyróżnia się takie konta syntetyczne zespołu 4 jak: Koszty według rodzaju, Amortyzacja, Rozliczenie kosztów.

Układ rodzajowy kosztów pozwala na uzyskanie informacji o wielkości sumarycznego zużycia w danym okresie czynników produkcji w przekroju prostych, jednorodnych i niepodzielnych kosztów.

Ewidencja kosztów według rodzaju jest wystarczająca dla potrzeb sprawozdawczości, lecz dla właściwego podejmowania decyzji zarządczych wewnątrz JST jest zbyt zagregowana. Wpływa to na zwiększenie możliwości popełnienia błędu w budżetowaniu kosztów i mniejszą efektywność systemu dostarczania informacji. Aby zapobiec takim sytuacjom postuluje się odstąpienie od ewidencji kosztów w układzie rodzajowym na rzecz takich systemów, które lepiej posłużą procesowi zarządzania. Jednym z nich może być kalkulacyjny układ ewidencji kosztów, który dostarczy odpowiedzi na pytania, na co zostały poniesione koszty w poszczególnych pozycjach. Układ ten opiera się na podziale kosztów na bezpośrednie i pośrednie i pozwala odpowiedzieć na pytanie jaki jest jednostkowy koszt własny produktów i usług oraz jaka jest struktura kosztów ponoszonych przez JST.

Reasumując przedstawione rozważania dotyczące metody kasowej wykorzystywanej w rachunkowości budżetowej, można stwierdzić, że to ujęcie generuje zbyt wąski zakres informacji związanych z ruchem i stanem aktywów pieniężnych w okresie sprawozdawczym nie dostarcza informacji o kosztach działalności i związanych z nimi zobowiązaniach. Ujęcie to uniemożliwia otrzymanie pełnej informacji finansowej istotnej z punktu widzenia podejmowania decyzji i odpowiedzialności za zarządzanie zasobami publicznymi.

2. Rola kosztów w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego

Jednostki samorządu terytorialnego mają za zadanie zaspokajać potrzeby mieszkańców zamieszkujących teren ich wspólnoty. Aby to zrealizować wykorzystują szeroką gamę usług publicznych, do świadczenia których potrzebne są im różne zasoby i umiejętności. Jedną z najnowszych teorii organizacji o charakterze produkcyjnym – teoria zasobowa. Zakłada ona, że każda organizacja to zbiór zasobów i umiejętności, przy czym nie ma dwóch jednakowych organizacji (Lichtarski 2005: 37). Różnorodność oraz niepowtarzalność procesów kształtowania zasobów i umiejętności powoduje, że są one wyróżnikiem organizacji, a jednocześnie determinują skuteczność i sprawność jej działania. Posiadanie i wykorzystanie odpowiedniego zbioru czynników wytwórczych, które przekształcane są w odpowiednie dobra i usługi stanowi podstawę sprawnego funkcjonowania każdej organizacji.

Potencjał rozwojowy, rozumiany jako, zdolności i użyteczności zawarte w posiadanych zasobach, a także umiejętne wykorzystanie zasobów pochodzących z otoczenia warunkuje osiągnięcie przez organizację głównych celów, a także zapewnia możliwość jej przetrwania i rozwój. Utrzymanie odpowiedniego poziomu tego potencjału wymaga wyposażenia JST w wystarczające zasoby środków finansowych. Powoduje to zmianę spojrzenia na główne zadania realizowane w organizacji, do których należy zaliczyć w szczególności maksymalizację wartości przyszłych wpływów pieniężnych netto, lub bardziej precyzyjnie, wartości bieżącej przyszłych wpływów pieniężnych (Drury 2002: 25). W jednostkach samorządu terytorialnego wpłynie to na poprawę jakości i asortymentu świadczonych usług publicznych. Jest to niezwykle istotne, gdyż potrzeby społeczeństwa są nieograniczone, ciągle się zmieniają i muszą być zaspokajane nieprzerwanie (Flejterski i in. 2005: 452).

Istotnym zagadnieniem w każdej organizacji w tym również samorządowej jest proces ustalania kosztów realizacji zadań i związanych z nimi wydatków. Cechy i funkcje realizo-

wanych usług służących zaspakajaniu potrzeb społeczności lokalnej powinny stanowić punkt wyjścia dla zamierzeń opisanych w planach jako rezultaty działań. Wskażą one zasoby jakie należy wykorzystać oraz sposoby powiązania ich między sobą, by uzyskać jak najlepsze zaspokojenie określonych potrzeb.

W literaturze przedmiotu koszty są najczęściej definiowane jako pieniężne (wartościowe) odzwierciedlenie nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, poniesionych w związku z działalnością jednostki gospodarczej (Jarugowa i in. 1979: 9). Związek kosztów z działalnością gospodarczą wskazuje na celowość i ekwiwalentność tego zużycia. Dlatego też koszty można zdefiniować jako, wyrażone wartościowo, celowe zużycie zasobów materialnych i niematerialnych oraz pracy żywej, a także pewne wydatki nieodzwierciedlające zużycia, poniesione w pewnym okresie, w celu osiągnięcia bieżących lub przyszłych korzyści.

Ustawa o rachunkowości określa, że ilekroć jest mowa o kosztach i stratach to rozumie się przez to uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru (w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli).

Natomiast według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości koszty oznaczają zmniejszenia przyszłych korzyści ekonomicznych, związane ze zmniejszeniem stanu aktywów lub zwiększeniem stanu zobowiązań, których wielkość można wiarygodnie ustalić.

Informacje o wysokości ponoszonych kosztów mają podstawowe znaczenie dla zarządzania każdą organizacją. Wynika to z faktu, że w nich znajduje się odzwierciedlenie jakości pracy na wszelkich odcinkach działalności. (Nowak i in. 2004: 23).

Od pojęcia koszt należy odróżnić pojęcie wydatek. Oznacza on rozdysponowane sumy pieniężne zaangażowane (zobowiązanie) lub wydatkowane (wpływy, rozchodowanie). W praktyce występuje sytuacja niepokrywania się wydatków z kosztami, gdyż mają miejsce różnice czasowe pomiędzy zakupem a zużyciem składnika majątku i usług stanowiącym koszt. Może również wystąpić sytuacja, gdy poniesienie kosztów wyprzedzi wydatkowanie środków pieniężnych. Relacje czasowe pomiędzy kosztami a wydatkami mogą być następujące:

- wydatek poprzedza koszt,
- wydatek występuje równocześnie z kosztem,
- koszt poprzedza wydatek.

Koszty są związane z ponoszonymi wydatkami, choć nie wszystkie wydatki mają charakter kosztów. Wynika to z faktu, że pojęcie „wydatek” jest szersze od pojęcia „koszt”. Charakter kosztów mają tylko te wydatki, które związane są ze zużyciem zasobów.

Kosztom przypisuje się charakter pierwotności względem uzyskiwanych efektów. Powoduje to, że są one podstawą procesów informacyjno-decyzyjnych we wszystkich organizacjach, niezależnie od celu jaki chcą one zrealizować. Wysokość kosztów w JST jest odpowiedzią na pytanie, czy wytworzenie pewnej liczby usług publicznych o określonym poziomie społecznej użyteczności stanowi w oczach społeczności usprawiedliwienie dla zużycia ograniczonych zasobów. Podejmując określoną działalność organizacja winna zatem rozważać również koszty utraconych korzyści (Obłój 2000: 25–26), które wyrażają niezrealizowane efekty z innych, możliwych do uzyskania przy wykorzystaniu tych samych zasobów działań. Prowadzi to do obowiązku wykorzystywania w ocenie efektywności prowadzonej działalności porównań ponoszonych kosztów nie tylko z osiąganymi efekta-

mi, ale również z kosztami utraconych możliwości. Jest to szczególnie ważne w organizacjach publicznych, w których istnieją znaczne trudności z pomiarem uzyskiwanych efektów.

Specyficzny charakter jednostek samorządu terytorialnego powoduje, że w długim okresie czasu zależności pomiędzy wpływami pieniężnym netto a uzyskiwanymi efektami z prowadzonej działalności powinna osiągnąć wartość równą zero. Jest to podstawa do oceny prawidłowości w relacji wydatki–koszty własne. Wymagane jest, by w długim okresie, wydatki ponoszone w toku realizacji określonego działania odpowiadały kosztom tego działania. Omawiana relacja dotyczy tylko kosztów własnych. Powoduje to, że do kategorii „wydatki” zalicza się tylko te, które poniesiono ze środków własnych jednostki. Jako przykład można podać: do wydatków nie można zaliczyć wydatków pochodzących z otrzymanego kredytu, będą nimi natomiast spłacane raty kredytu, na które środki własne zostaną wypracowane w toku działalności. Inny sposób podejścia powodowałby „dublowanie” się kwot wydatkowanych z kredytu na finansowanie działania i rat spłaconych kredytodawcy.

Przedstawiona definicja kosztów nakazuje między innymi, że dla zaliczenia wydatku do kosztów nieodzowne jest, by były one ponoszone celowo i dla uzyskania społecznie użytecznego efektu. Jeśli więc w ostatecznym rozrachunku przedstawiona równość zostanie zachwana, to poniesionych wydatków nie można uznać za celowe lub w efekcie końcowym nie można doszukać się użyteczności (odpowiedniego poziomu zaspokojenia potrzeb ludzkich) zrealizowanych usług. Tego typu wydatki sklasyfikować należy jako straty, a ich występowanie będzie wskaźnikiem braku racjonalności działania jednostek samorządu terytorialnego oraz pozwoli ocenić jakość planowania działań w tych jednostkach.

3. Propozycje zamian w rachunkowości budżetowej

W związku z częściowo omówionymi wcześniej dysfunkcjami systemu rachunkowości budżetowej należy dążyć do stworzenia docelowego systemu ewidencji budżetowej, który umożliwiłby równoległe śledzenie ruchu pieniądza i zadania, na które dane środki były przekazane. Pozwoli to zwiększyć skuteczności realizacji zadań publicznych. Można tego dokonać poprzez przejście z ewidencji opartej na zasadzie kasowej na rzecz ewidencji według zasady memoriałowej. Ujmowanie w księgach rachunkowych kosztów związanych z realizacją danego zadania budżetowego w okresach, w których zostały one faktycznie poniesione, a nie w momencie przekazania środków finansowych na dany tytuł wydatkowania, może się stać podstawą oceny skuteczności prowadzonej gospodarki finansowej.

Zasada memoriałowa oraz związane z nią ukierunkowanie na zużycie zasobów, planowanie na podstawie tego zużycia ma szczególne znaczenie w odniesieniu do planowania zadaniowego JST. Znajduje to uzasadnienie w możliwości określenia funkcji i cech realizowanych usług publicznych, które zaspokoją potrzeby mieszkańców, a jednocześnie pozwoli na wskazanie takiej kompilacji zasobów, które w sposób efektywny zrealizują ten cel jednostki. W odniesieniu bowiem do zjawiska konkurencji, dynamiki wymagań klientów i ciągłych zmian w otoczeniu organizacji oraz ograniczoności możliwych do wykorzystania środków publicznych, ważne jest poszukiwanie kompromisu między jakością i funkcjonalnością efektów działania, a kosztem ich wytworzenia. Jednostki samorządu terytorialnego są więc zobligowane – podobnie jak inne organizacje, również komercyjne – do obniżania kosztów własnych przy jednoczesnym doskonaleniu jakości wyrobów i świadczenia usług. Te zależności powodują, że podstawowe działania planistyczne w skali mikro (Wernik

2007: 75–76) powinny dokonywać się w powiązaniu z zasadą memoriałową, a wynikające z obowiązku zachowania dyscypliny budżetowej, stosowanie zasady kasowej musi być traktowane, jako uzupełnienie i dodatkowy obowiązek jednostek sektora publicznego.

Chociaż rachunkowość oparta na zasadzie kasowej nie generuje informacji potrzebnych w procesie podejmowania decyzji oraz wyceny rezultatów działalności czy egzekwowania odpowiedzialności za powierzone zasoby, to służy interesowi sprawujących rządy, umożliwiając kreowanie odpowiedniego wizerunku prowadzonej przez nich polityki finansowej. To może uzasadniać brak politycznej woli wdrożenia bardziej efektywnego informacyjnie modelu rachunkowości (Zysnarska 2010: 35).

Dodatkowym czynnikiem sprzyjającym utrzymywaniu się omawianego systemu rachunkowości jest opór ze strony pracowników samorządowych przed jakimikolwiek zmianami. Nie są oni motywowani do skuteczniejszego działania, ponieważ każda wprowadzana zmiana kojarzona jest z nowymi obowiązkami, dodatkową pracą bez dodatkowego ekwiwalentu.

Na wprowadzenie zasady memoriałowej w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce wpływ będą miały wymagania dotyczące przygotowania oraz prezentacji informacji finansowej i statystycznej, wynikające z Systemu Rachunków Narodowych (SNA 93) oraz Systemu Rachunków Europejskich 95 (ESA 95). SNA 93 obowiązuje wszystkie kraje w gospodarce rynkowej zaś ESA 95 dodatkowo kraje członkowskie UE.

Kolejnym krokiem, mającym przyczynić się do zwiększenia użyteczności informacji płynących z systemu rachunkowości budżetowej jest rozbudowa systemów ewidencji kosztów. Jest to proces bardzo kosztowny i mogący napotkać w JST na wiele barier wynikających ze specyfiki ich finansowania. Ograniczoność środków finansowych wymaga działań, które przyniosą odpowiednie efekty, a jednocześnie nie stanowią znacznego obciążenia finansowego jednostek. Takim rozwiązaniem może być analityczna struktura kosztów według rodzaju, w której nastąpi rozbudowa struktury kosztów rodzajowych, tak by lepiej służyła procesowi podejmowania decyzji.

Wprowadzenie kalkulacyjnego układu ewidencji kosztów i wykorzystywanych w nim rozwiązań ewidencyjnych może przyczynić się do uzyskania szczegółowej informacji niezbędnej do prawidłowego podejmowania decyzji zarządczych.

Konieczność uzyskiwania coraz to bardziej szczegółowych informacji płynących z rachunkowości budżetowej wynika również ze zmian jakie mają miejsce przy sporządzaniu budżetów JST. Wymogi Nowoczesnego Zarządzania Publicznego postulują, aby odchodzić od budżetów liniowych na rzecz budżetów zadaniowych. Podstawą planów finansowych JST sporządzanych w tym układzie jest wskazanie dla konkretnych zadań osób odpowiedzialnych za nie i przypisanie większego znaczenia efektywności prowadzonych zadań. Wszystko to wymagać będzie pełniejszego i dokładniejszego systemu rachunkowości.

Zmiany, jakie zachodzą w zarządzaniu JST powodują potrzebę wprowadzenia ich działalności do realizacji poszczególnych zasad. Z tego powodu słuszne wydaje się dalsze rozbudowanie systemu rachunkowości z uwzględnieniem wymagań rachunkowości zarządczej.

Nowe rozwiązania rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego nie mogą więc prowadzić do zastępowania układu rodzajowego, czy kalkulacyjnego (w rozwiązaniu tradycyjnym), przez nową strukturę służącą grupowaniu i analizie kosztów – układem kosztów działań w organizacji. Powinien on zostać wprowadzony jako dodatkowy układ analityczny kosztów. Możliwym efektem będzie też wykorzystanie rachunku kosztów standardowych, który wykorzysta informacje o poziomie i kierunku odchyłen generowanych na

kontaktach zespołu 5. Znacznym usprawnieniem może też być wykorzystanie nośników kosztów dla rozliczania usług świadczonych przez poszczególne jednostki wewnętrzne na rzecz pozostałych części JST.

Wskazane rozwiązania nie stanowią zaprzeczeniu wymaganiom prawnym, które nakazują stosowanie rozwiązań służących ustaleniu rzetelnego obrazu kosztów i efektów we wszystkich podmiotach gospodarki.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone rozważania teoretyczne ukazują potrzebę dokonania zmian w systemie rachunkowości budżetowej. Stosowany obecnie system ewidencji księgowej opartej na zasadzie kasowej pomija w ocenie poszczególnych działań koszty pośrednie. Pociąga to za sobą brak zainteresowania organów wykonawczych w ustaleniu rzeczywistych kosztów realizacji zadań. Układ rodzajowy kosztów dostarcza informacji zbyt zagregowanych do właściwego podejmowania decyzji. Jedną z propozycji mających na celu poprawę jakości zarządzania w JST może być wprowadzenie dodatkowego układu analitycznego do ewidencji i rozliczania kosztów. Kolejną zmianą, która przyczyniłaby się do zwiększenia jakości i przydatności informacji na potrzeby zarządzania płynącą z rachunkowości jest zastosowanie zasady memoriałowej.

Zadania stojące przed rachunkowością jednostek samorządu terytorialnego wymagać będą szeregu czasochłonnych i kosztownych zmian. W szczególności dotyczy to zapewnienia odpowiedniej wielkości środków służących zatrudnieniu, potrafiącej wprowadzić wskazane usprawnienia, kadry.

Literatura

- Drury C. (2002), *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Filipiak B. (2009), *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, DIFIN, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Berda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Lichtarski J. (2005), *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. (1996), *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Obłój K. (2000), *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych 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, DzU nr 128, poz. 861.
- Sawicki K. (2001), *Podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M. (2010), *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Winiarska K. (2000), *Rachunkowość przedsiębiorstw w procesie integracji z UE*, Wyższa Szkoła Integracji Europejskiej, Szczecin.
- Zysnarska A. (2010), *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.

TRENDS IN IMPROVING THE ACCOUNTING FOR THE MANAGEMENT UNIT OF LOCAL GOVERNMENT

Abstract: The aim of the elaboration is an attempt to show the trend of budgetary accounting system so that the information generated by it to be useful in the proper management of local government units. The basic research method is the analysis of writings and precepts of the law. Modern theories of cost accounts and managing are used. The information concerning the level of the costs borne has a significant meaning for managing an organisation. It results from the fact that it reflects work quality for each stage of the activity. Presently achieved accounting information concerning the level of costs borne provides too aggregated data to make appropriate decisions. To manage the resources of a self-governing unit more effectively, it is justified to make changes in the field of the keeping and allocation in the use of resources. The elaboration suggests changes that could be introduced to increase the quality in the process of making decisions in self-governing units.

Keywords: costs, managing, accounting, accrual, cash basis

Cytowanie

Wakula M. (2013), *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 355–363; www.wneiz.pl/frfu.

