

JOLANTA WŁODAREK*

Modyfikacja ewidencji kosztów w gminach wiejskich alternatywą budżetu zadaniowego

Słowa kluczowe: jednostka samorządu terytorialnego, środki publiczne, planowanie i wykonanie budżetu, racjonalność gospodarki finansowej

Streszczenie: Niezależnie od czasów, w jakich żyjemy, obyczajów, systemu władzy, pewne wzory związane z kontrolowaniem wydatkowania środków publicznych są przekazywane kolejnym pokoleniom. Gmina jest podstawowym organem jednostki samorządu terytorialnego i zobowiązana została do realizacji zadań własnych i zleconych o charakterze obligatoryjnym i fakultatywnym. W obecnych czasach gospodarka finansowa gmin jest zaskakiwana nagłymi i często kontrowersyjnymi zmianami przepisów prawa, co znacznie utrudnia zaspokajanie potrzeb społecznych. Ciągłe uświadamianie społeczeństwu przerostów zatrudnienia w administracji prowadzi do praktycznych problemów wykonywania wszystkich wprowadzanych zmian przez ustawodawcę w zakresie planowania i sprawozdawczości budżetowej. Niejedna gmina wiejska byłaby zainteresowana wprowadzeniem układu zadaniowego w budżecie, jednak ze względu na brak kadry odpowiedzialnej za tego typu analizy jest zmuszona rezygnować z nowoczesnej metody zarządzania. Artykuł prezentuje nowatorskie rozwiązanie wykorzystania funkcjonującej już ewidencji księgowej kosztów w gminach wiejskich, które jest alternatywą budżetu zadaniowego i nie wymaga zwiększenia nakładów na zatrudnienie kolejnych pracowników. Temat jest istotny, ponieważ gminy borykające się z problemami finansowymi związanymi z wprowadzaniem nowych reguł ograniczających ich deficyt powinny w budżecie wykazywać wszystkie realizowane zadania, wskazując, na co przeznaczają środki. Proponowana metoda pozwala zestawić rzeczywiste i pełne koszty realizacji zadań oraz kontrolować przyjętą wartość planu, a także nie dopuszcza do przekroczenia planu wydatków w ramach poszczególnych paragrafów klasyfikacji budżetowej.

* mgr Jolanta Włodarek – doktorantka, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Uniwersytet Szczeciński, 78-100 Kołobrzeg, ul. Koniecpolskiego 3A/4, tel. +48 603 532 369, e-mail: wlodarek.jolanta@gmail.com.

1. Uwagi wstępne

Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych jest podstawowym obowiązkiem jednostek samorządu terytorialnego. Proces ten wymaga, aby posługiwać się nowoczesnymi narzędziami zarządzania w zakresie gospodarki finansowej tych jednostek. Racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi w dobie rosnących potrzeb społecznych oraz ograniczonych zasobów nie może się opierać na spontanicznym zarządzaniu. Niezbędne jest więc wprowadzenie takiego zarządzania wydatkami, aby odbywało się ono według zasad ekonomiczności działania, gdzie planujący powinien uwzględniać koszty poniesione na realizację zadania, biorąc pod uwagę oczekiwane efekty.

Ustawa o finansach publicznych daje możliwość ewidencjonowania wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych poprzez układ zadaniowy. Wprowadzenie budżetu zadaniowego jest udoskonaleniem sposobu gospodarowania środkami publicznymi oraz podwyższeniem sprawności organizacji i efektywności finansów publicznych (1). Przy głębszej analizie funkcjonowania tej nowoczesnej formy zarządzania nasuwają się jednak poważne dylematy praktycznego wprowadzenia owej metody w mniejszych jednostkach samorządu terytorialnego, tzn. gminach wiejskich¹.

Wykorzystanie nowoczesnej metody planowania budżetu w układzie zadaniowym wymaga dodatkowego i określonego zasobu informacji od pracowników merytorycznych, co przy stale zmieniających się przepisach prawa nakładających nowe zadania na samorządy oraz przy ograniczonym zatrudnieniu w gminach wiejskich wydaje się niemożliwe. Mieszkańcy małych społeczności lokalnych bacznie obserwują i krytykują wzrost zatrudnienia na stanowiskach urzędniczych, co znacznie utrudnia wprowadzenie jakichkolwiek zmian w zarządzaniu finansami publicznymi i wydaje się społecznie zbędne.

Celem opracowania jest przedstawienie metody alternatywnej do budżetu zadaniowego jako sprawnego i przejrzystego sposobu zarządzania finansami w gminach wiejskich, a także wskazanie konkretnych problemów i ich możliwych praktycznych rozwiązań. Praca koncentruje się na instytucji kosztów i prezentuje autorską koncepcję ich wykorzystania w efektywnym zarządzaniu środkami publicznymi.

¹ Wyjaśnienia wymaga zainteresowanie autorki gminą wiejską. Na stronie internetowej www.mf.gov.pl Ministerstwo Finansów informuje w dokumencie pt. *Wskaźniki do oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 2008–2010*, że w kraju jest 241 gmin miejskich, 597 gmin miejsko-wiejskich i 1576 gmin wiejskich. Stan ten pokazuje, że pod względem ilości gminy wiejskie przeważają wśród jednostek samorządu terytorialnego w kraju.

2. Specyfika rachunkowości w gminach wiejskich

Gminy stosują przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, aby rzetelnie i jasno przedstawić swą sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Pomimo wykorzystywania ogólnych zasad wypracowanych przez praktykę rachunkowości, a także zawartych w prawie bilansowym, rachunkowość tych jednostek ze względu na specyfikę sektora finansów publicznych ma pewne cechy charakterystyczne, które dotyczą przede wszystkim powiązania kosztów i wydatków z klasyfikacją budżetową.

Podstawową zasadą rachunkowości jest *zasada prawdziwego i wiernego obrazu*, która obliguje wszystkie podmioty gospodarcze do przedstawiania rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. System rachunkowości gmin wymaga dostosowania do przepisów Ustawy o finansach publicznych i podporządkowania go zasadom budżetowym. Dlatego też prawidłowo prowadzona rachunkowość tych jednostek powinna zmierzać do prezentowania realizowanych zadań.

Gminy opierają swoją działalność na budżetach i planach finansowych w powiązaniu z ich zadaniami. Zapisy wydatków w uchwalonym budżecie gmin są bardzo ogólne. Nawet ich uszczegółowienie w układzie wykonawczym nie dotyczy wszystkich rodzajów wydatków, a przede wszystkim nie dotyczy zadań jako całości (2). Zasada *jednoroeczności budżetu* ma duży wpływ na system finansów samorządowych, a jego szczególną specyfiką jest kasowy charakter wykonania. Stwarza on konieczność stałej kontroli środków pieniężnych z uwzględnieniem stopnia realizacji planu finansowego. Dlatego też jedną z ważniejszych cech specyficznych rachunkowości gmin jest przestrzeganie zasady kasowej, której istota polega na ujmowaniu wyłącznie zrealizowanych wpływów i wydatków². Do danego okresu można zatem zaliczyć wyłącznie rzeczywiste wydatki dokonane na bankowych rachunkach gminy.

Proponowany przez autorkę sposób wykorzystania ewidencji księgowej kosztów jest pomocny w kontrolowaniu stopnia realizacji planu finansowego wydatków w zakresie zadań oraz prawidłowości ich ujęcia we właściwej klasyfikacji budżetowej (3).

3. Pojęcie kosztów w rachunkowości gmin wiejskich

Proces zarządzania finansami gminy można podzielić na dwie grupy: decyzje finansowe i decyzje inwestycyjne. Z jednej strony mówimy więc o zarządzaniu jako gromadzeniu środków pieniężnych (dochody budżetowe), a z drugiej o zarządzaniu sposobami ich wykorzystania (struktura i kierunki wydatków) (4). Cechą charakte-

² Obowiązek stosowania tej zasady wynika z zapisu Ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym dochody i wydatki należy ujmować w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego one dotyczą.

rystyczną gospodarowania i zarządzania środkami publicznymi jest zastosowanie, na ile to możliwe, metod powszechnie używanych w sektorze prywatnym, poddających działalność człowieka reżimowi ekonomicznemu. Takie podejście do finansów publicznych, tak jak do finansów prywatnych, nie jest jednak łatwe, chociażby ze względu na specyficzny charakter efektów uzyskiwanych przez jednostki publiczne. Efekty te nie zawsze można zmierzyć w wartościach pieniężnych, a weryfikowanie ich jakości również napotyka na istotne trudności. Wydaje się jednak, że tego typu sytuacje nie mogą stanowić argumentu na rzecz rezygnacji z systemowego podejścia do oceny rezultatów ponoszonych wydatków oraz do efektywności alokowanych środków publicznych (5).

W zarządzaniu finansami gminy ważną rolę odgrywają koszty, które często są przedmiotem badań i oceny. Jest to zrozumiałe, ponieważ ponoszenie kosztów jest warunkiem prowadzenia działalności, a równocześnie koszty są podstawowym czynnikiem decydującym o poziomie efektywności gospodarowania. Z kosztami łączy się pojęcie wydatków, poprzez które należy rozumieć rozchód środków pieniężnych, niezależnie od celu tego rozchodu. Wzajemną relację pojęć koszt–wydatek określamy następująco: każdy koszt był, jest lub będzie się wiązał z wydatkiem, ale nie każdy wydatek będzie kosztem. Istnieją wydatki niebędące kosztami: rozchody środków pieniężnych o charakterze strat nadzwyczajnych, spłat kredytów, wypłat pożyczek, wypłat zaliczek. Istotą kosztu jest także fakt, że może wystąpić wcześniej, równoległe lub później niż wydatek, np. przy zakupie gotówkowym materiałów składowanych w magazynie (6).

Pojęcie kosztów³ odnoszone jest do wszystkich podmiotów samorządu terytorialnego. Celem funkcjonowania gminy, jako podstawowej jednostki samorządu terytorialnego, jest realizowanie zadań na rzecz społeczności lokalnej. Dlatego też na potrzeby niniejszego opracowania należy przyjąć, że każdy koszt w gminie wiejskiej oznacza wartość potrzebną do zrealizowania zadań własnych i zleconych. Ponadto koszty ponoszone przez gminy wynikają z konieczności zapewnienia zgodności podejmowanych działań z wymogami ustaw i innych regulacji prawnych w zakresie funkcjonowania danej społeczności lokalnej⁴.

Ustawodawca zobowiązuje gminy do określonego ewidencjonowania powstałych kosztów zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości (7). W większości gmin wiejskich w tym celu wykorzystuje się

³ Art. 3 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. nr 121, poz. 591) definiuje pojęcie *koszty i straty* jako uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

⁴ John Black w *Słowniku ekonomii* ten rodzaj kosztów definiuje jako tzw. koszty zgodności z prawem (8).

zespół 4 – koszty według rodzajów i ich rozliczenie. Układ rodzajowy dzieli koszty z punktu widzenia ich treści ekonomicznej, a jego podstawowe cechy to:

- ujmowanie kosztów działalności podstawowej i pomocniczej, nieujmowanie natomiast kosztów operacji finansowych oraz pozostałych kosztów operacyjnych;
- ujmowanie kosztów poniesionych w danym okresie sprawozdawczym, mimo że mogą one dotyczyć okresów przyszłych lub minionych;
- są to koszty proste, czyli takie, których w ramach danego podmiotu nie można rozłożyć na elementy składowe (6).

Narzucone przez ustawodawcę standardy ewidencjonowania kosztów nie ograniczają jednak gminy i pozostawiają pewien zakres swobody przy określeniu indywidualnych możliwości wykorzystania kont ksiąg pomocniczych w celu kontroli racjonalnego wykorzystywania środków publicznych.

4. Praktyczne wykorzystanie ewidencji kosztów w gminach wiejskich

Artykuł 10 Ustawy o rachunkowości enumeratywnie wymienia elementy, jakie powinna zawierać dokumentacja opisująca rachunkowość wszystkich podmiotów gospodarczych działających w Polsce. Istotne jest, aby każdy podmiot dostosował dokumentację do charakteru prowadzonej działalności. Cechą charakterystyczną prowadzonej rachunkowości w gminach jest stosowanie klasyfikacji budżetowej zarówno po stronie wydatków, jak i kosztów. Celem takiej ewidencji jest kontrola prawidłowości zastosowanej klasyfikacji budżetowej w ewidencji księgowej wydatków, na podstawie których sporządza się sprawozdania budżetowe oraz finansowe.

Z merytorycznego punktu widzenia prowadzona ewidencja księgowa kosztów w gminach wiejskich powinna być ściśle powiązana z poszczególnymi znakami analityki klasyfikacji budżetowej planu finansowego urzędu gminy (tabl. 1).

Tablica 1

Przykład zapisu w zakładowym planie kont – konto 400

WYKAZ KONT	NR KONTA	NAZWA KONTA
Zespół 4 KOSZTY WEDŁUG RODZAJU I ICH ROZLICZENIE	400	Amortyzacja
	401	Zużycie materiałów i energii
	402	Usługi obce
OPIS KONT	Konta zespołu 4 służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania niezależnie od terminu ich zapłaty. Zmniejszenia uprzednio zarachowanych kosztów dokonuje się na podstawie dokumentów korygujących koszty (np. faktur korygujących). Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych i strat nadzwyczajnych. Ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 prowadzi się według podziałek klasyfikacji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analiz oraz w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych i innych. Konto zespołu 4 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych kosztów. Saldo konta zespołu 4 przenosi się w końcu roku obrotowego na konto 860.	
BUDOWA ANALITYKI	Konto syntetyczne: 401–405; 409:	 d d d x x x x y y y c c c c Q analitika składa się z 17 znaków oznaczających: 3 znaki (ddd) – symbol planu finansowego budżetu konkretnego pracownika merytorycznego; 5 znaków (xxxxx) – rozdział klasyfikacji budżetowej; kolejne 4 znaki (yyyy) – paragraf wydatku; 4 znaki (cccc) – szczegółowa analityka danego paragrafu w podziale na poszczególnych dysponentów budżetu poszczególnych pozycji wydatkowych planu finansowego; ostatni znak oznaczony symbolem „Q” oznacza – „1” zadania własne, „2” zadania zlecone.

Źródło: opracowanie własne.

Tworząc konta ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów, należy pamiętać o dodatkowych jego elementach, bez których przedstawiony system wykorzystania kosztów nie będzie funkcjonował. Pierwszym z nich jest oznaczenie każdego pracownika merytorycznego jedynym i tylko jemu przypisanym symbolem numerycznym, który w przedstawionym przykładzie (tabl. 1) oznaczono literami „ddd”. Kolejnym wymogiem jest zachowanie odrębnej i przypisanej wyłącznie jednemu pracownikowi merytorycznemu czterocyfrowej analityki paragrafu wydatków budżetowych. Przykład określa to w sposób umowny literami „cccc” (tabl. 1). Sprawne funkcjonowanie systemu jest uzależnione od przestrzegania powiązania wszystkich kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów z analitycznymi pozycjami planu finansowego wydatków bieżących przypisanymi poszczególnym pracownikom merytorycznym (tabl. 2).

Tablica 2

Przykład powiązania konta 400 przyporządkowanego do dysponenta środków budżetowych w planie finansowym wydatków bieżących urzędu gminy

KONTO SYNTETYCZNE	ANALITYKA KONTA	OPIS KONTA
402	908-80113-4300-0100-1	<p>Koszty: Zakup usług pozostałych – dowóz uczniów do szkół:</p> <ul style="list-style-type: none"> • symbol 908 oznacza konkretnego pracownika merytorycznego, który jest dysponentem środków finansowych, np. inspektor ds. oświaty; • symbol 80113 oznacza rozdział klasyfikacji budżetowej pt. dowożenie uczniów do szkół; • symbol 4300 oznacza paragraf klasyfikacji budżetowej pt. zakup usług pozostałych; • symbol 0100 oznacza numer zadania w planie finansowym urzędu gminy; • symbol 1 oznacza zadanie własne gminy.

Źródło: opracowanie własne.

Proponowaną budowę analityki konta kosztów powinno się stosować do ewidencji na kontach syntetycznych: 401–405 i 409. Zasada przejrzystości prowadzonej rachunkowości wymaga odpowiedniego opisanie powiązań kont ksiąg pomocniczych z planem finansowym urzędu gminy (tabl. 3). Przyczyni się to do sprawnego weryfikowania wydatków budżetowych z odpowiednimi zapisami na syntetycznych kontach kosztów.

Tablica 3

Przykład przyporządkowania paragrafów wydatków bieżących do rodzaju kosztów wyszczególnionych w planie kont oraz w rachunku zysków i strat

<p>konto 402 – Usługi obce: § 427 Zakup usług remontowych § 428 Zakup usług zdrowotnych § 429 Zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego § 430 Zakup usług pozostałych § 433 Zakup usług przez JST od innych JST^{a)} § 434 Zakup usług remontowo-konserwatorskich § 435 Zakup usług dostępu do sieci Internet § 436 Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w ruchomej publicznej sieci telefonicznej</p>

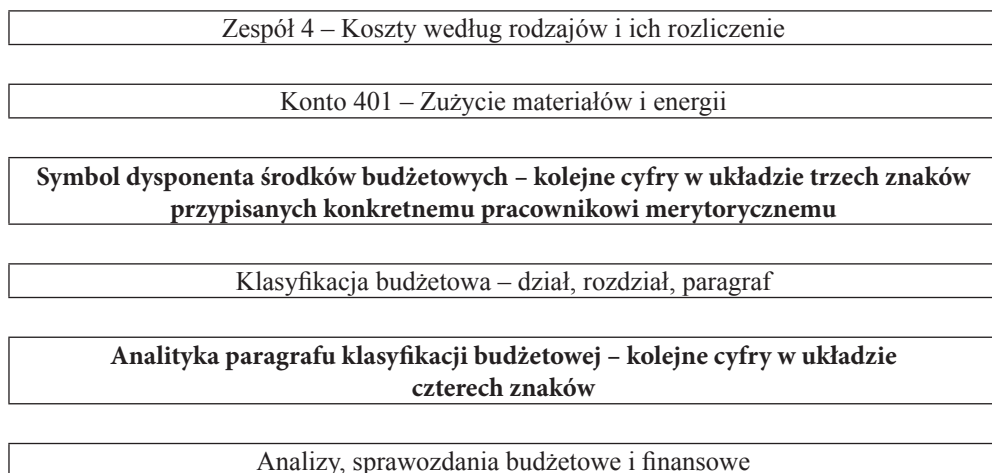
^{a)} JST – jednostka samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Prace analityczne związane z tworzeniem projektu budżetu zazwyczaj składają się z dwóch etapów: analizy wstępnej i analizy rozwiniętej. W pierwszej fazie następuje formułowanie celów i porównanie do odpowiednich wzorców oraz wstępna ich ocena. Druga faza obejmuje weryfikację wartości proponowanych zadań. Procesy analityczne przebiegają w rozmaity sposób, w zależności od potrzeb danej gminy (10).

5. Tworzenie projektu planu finansowego wydatków bieżących na podstawie kosztów

Istotnym elementem planowania budżetowego, a w szczególności konstruowania budżetu, jest właściwa identyfikacja kosztów, które są nieodzownym elementem realizacji zadań. Proponowana alternatywna forma budżetu zadaniowego może być wykorzystywana we wszystkich nadzorowanych jednostkach budżetowych. W artykule posłużono się przykładem urzędu gminy. Obowiązujące przepisy szczególne dotyczące zasad rachunkowości (7) określają szczegółową ewidencję dla kont zespołu 4. Proponowana autorska koncepcja dotyczy rozbudowy kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów o informację dotyczącą dysponenta środków budżetowych oraz analitykę paragrafów klasyfikacji budżetowej odpowiadającej kolejnym zadaniom przydzielonym pracownikom merytorycznym (rys. 1). Tylko takie powiązanie kosztów i wydatków umożliwi kontrolę wykonania planu finansowego w ramach poszczególnych zadań i weryfikowanie stanu przez pracowników merytorycznych oraz ich kierowników.



Rys. 1. Przebieg ewidencji kosztów na potrzeby analiz i sprawozdawczości

Źródło: opracowanie własne na podstawie (7).

Przepisy prawne związane z zasadami konstruowania budżetu nie zachęcają do przygotowania budżetów zadaniowych. Projekt budżetu, uchwała budżetowa, rachunkowość jednostki i sprawozdawczość z wykonania budżetu narzucają klasyfikację budżetową, zgodnie z którą wydatki muszą być ujęte w odpowiednie działy, rozdziały i paragrafy. Sporządzenie dokumentów budżetowych w takim układzie umożliwia porównanie międzyokresowe oraz kontrolę prawidłowości formalnoksięgowej. Jednakże w celu upublicznienia i poddania społecznej ocenie czy konsultacji przyjętych do realizacji celów niezbędne wydaje się przygotowanie dokumentów innego rodzaju i dołączenie ich do części opisowej budżetu (4).

Nowe rozwiązanie w systemie zarządzania kosztami rozpoczyna się od sformułowania zadań wynikających z konieczności zaspokojenia złożonych potrzeb społeczności lokalnej, które następnie są weryfikowane z możliwościami finansowymi gminy. Projekt planu finansowego powinien więc być tworzony poprzez poszczególne stanowiska merytoryczne urzędu gminy, ponieważ na tych stanowiskach można przeprowadzić analizę przyczynową, która pozwala uzyskać kompleksowy obraz realizacji zadań przez gminę, a w późniejszym etapie wyjaśnia przyczyny odchyłeń od zaplanowanych wielkości (10).

W praktyce stanowiska merytoryczne powinny przedstawiać projekty planów finansowych według obowiązującego w gminie wzorca. Najczęściej większość zadań bieżących jest powtarzalna w nowym projekcie budżetu. Istotne jest, że pracownik merytoryczny, który ma porównanie z wielkością zaangażowanych środków finansowych w minionym okresie, może łatwo zbadać, czy wykonał zamierzony cel oraz zweryfikować zadanie pod względem wysokości środków finansowych. Podobnie jak w budżecie zadaniowym pracownik merytoryczny dostaje wstępny limit środków, opracowuje szczegółowe plany zadań, a przydział środków następuje po analizie oraz ocenie planów i przewidywanych skutków. Dodatkowo każde zadanie jest rozliczane jako oddzielny projekt (10). Poza tym korzyścią stworzenia takiego systemu jest mobilizowanie w administracji publicznej stanowisk merytorycznych do efektywniejszego wydatkowania środków publicznych. Taki system pozwala też w sposób sprawny uzyskać informację o stopniu realizacji założonych celów w planie finansowym.

Nie mniej istotne jest również to, że prowadzona ewidencja księgowa pozostaje czytelna i przejrzysta, wyraźnie obrazując, na jaki cel przeznaczono środki finansowe (tabl. 4). Jest to doskonały materiał do przeprowadzenia analizy w celu dostosowania zakresu rzeczowego zadania do możliwości finansowych gminy w nowym roku budżetowym.

Tablica 4

Przykład projektu planu finansowego na 2012 r.

Dysponent: inspektor ds. drogownictwa, gospodarki lokalowej, ochrony przeciwpożarowej

Wyszczególnienie				2011			2012
Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa zadania budżetowego	Plan	Zobowiązania na 31.12.	Poniesione koszty do 31.10.	Plan
600 – Transport i łączność	60016 – drogi publiczne gminne	4300	Zakup usług pozostałych	34 000	3000	29 000	33 000
		4300-1	Zimowe utrzymanie dróg gminnych	20 000	3000	15 000	15 000
		4300-3	Odnowienie oznakowania poziomego (przejeżdź dla pieszych i linii segregacyjnych) w miejscowościach: ... o pow. ogólnej 1120 m ² x 15,86 = 18 000	14 000	0	14 000	18 000
754 – Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	75412 – Ochotnicze Straże Pożarne	4210	Zakup materiałów i wyposażenia	12 500	1000	9500	12 000
		4210-1	Paliwo dla OSP	10 000	1000	8000	10 000
		4210-3	Materiały konserwacyjno-budowlane	2500	0	1500	2000
OGÓLEM				46 500	4000	38 500	45 000

Źródło: opracowanie własne.

Każdemu pracownikowi merytorycznemu należy przypisać jedyny, wyłącznie na jego użytek numer zadania w ramach analityki do paragrafu klasyfikacji budżetowej. Zatem w danym dziale, rozdziale i paragrafie klasyfikacji budżetowej może być kilku dysponentów środków finansowych (tabl. 4, 5 i 6). Taka sytuacja nie stanowi w praktyce żadnego problemu przy zachowaniu dyscypliny w kolejności numeracji poszczególnych zadań.

Tablica 5

Przykład projektu planu finansowego na 2012 r.
Dysponent: informatyk urzędu gminy

Wyszczególnienie				2011			2012
Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa zadania budżetowego	Plan	Zobowiązania na 31.12.	Poniesione koszty do 31.10.	Plan
600 – Transport i łączność	60016 – drogi publiczne gminne	4300	Zakup usług pozostałych	3000	0	3000	3000
		4300-2	Aktualizacja oprogramowania ewidencji dróg gminnych	3000	0	3000	3000
OGÓLEM				3000	0	3000	3000

Źródło: opracowanie własne.

Tablica 6

Przykład projektu planu finansowego na 2012 r.
Dysponent: podinspektor ds. kancelaryjno-administracyjnych

Wyszczególnienie				2011			2012
Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa zadania budżetowego	Plan	Zobowiązania na 31.12.	Poniesione koszty do 31.10.	Plan
754 – Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	75412 – Ochotnicze Straże Pożarne	4210	Zakup materiałów i wyposażenia	1000	0	1000	1200
		4210-2	Zakup materiałów biurowych	1000	0	1000	1200
OGÓLEM				1000	0	1000	1000

Źródło: opracowanie własne.

Przedłożone propozycje planów finansowych przez poszczególne stanowiska merytoryczne podlegają weryfikacji w księgowości pod względem formalnoračunkowym oraz możliwości finansowych gminy. W przypadku niewystarczających środków finansowych związanych z planowaną realizacją zadań projekt jest zwracany na stanowisko merytoryczne w celu dokonania korekty uwzględniającej możliwości budżetowe gminy. Istotne jest, aby na każdym etapie projektu planu finansowego wymiana informacji odbywała się drogą służbową poprzez kierownika referatu, który koordynuje pracę podległych pracowników.

6. Układ wykonawczy planu finansowego oraz kontrola jego wykonania

Kolejnym etapem, który następuje po uchwaleniu budżetu gminy, jest przekazanie pracownikom merytorycznym zatwierdzonego planu finansowego związanego z zakresem wykonywanych przez nich zadań w roku budżetowym. Pracownicy powinni realizować plan zgodnie z założonym zakresem finansowym i rzeczowym oraz stale kontrolować zaangażowanie finansowe poszczególnych zadań. W celu sprawowania kontroli pracownicy otrzymują w miesięcznych okresach informację z księgowości, która w rzeczywistości odzwierciedla zapisy księgowe analityki konta kosztów (tabl. 7). Rozwiązanie takie pozwala także kontrolować na bieżąco realność i rzeczywistość prowadzonych ksiąg rachunkowych. Najczęściej na tym etapie identyfikowane są wszelkie błędy pracowników księgowości związane z omyłkowym zakwalifikowaniem kosztu lub wydatku w klasyfikacji budżetowej.

Tablica 7

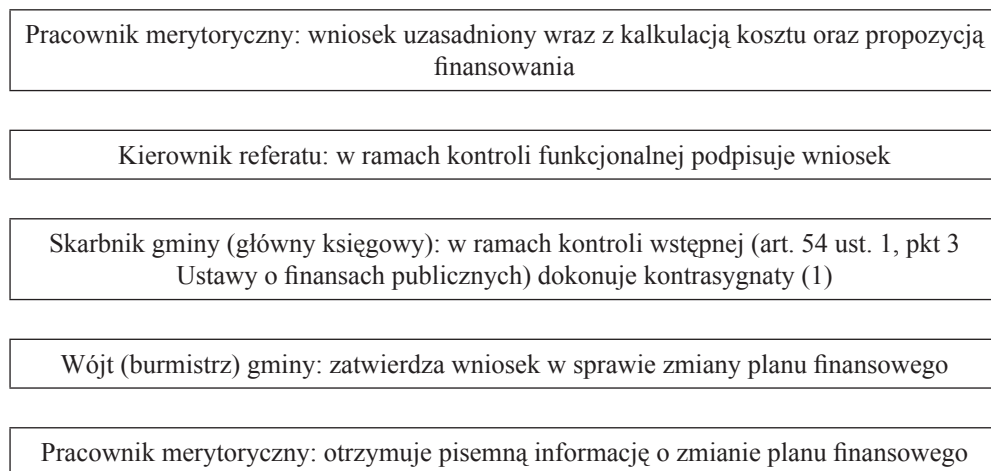
Przykład planu finansowego – stan na 31.01.2012 r.

Dysponent: inspektor ds. drogownictwa, gospodarki lokalowej, ochrony przeciwpożarowej

Wyszczególnienie				2012			Pozostało do wykorzystania
Dział	Rozdział	Paragraf	Nazwa zadania budżetowego	Plan (po zmianach)	Zobowiązania z roku poprzedniego	Poniesione koszty do 31.01.	
600 – Transport i łączność	60016 – drogi publiczne gminne	4300	Zakup usług pozostałych	33 000	1000	5000	27 000
		4300-1	Zimowe utrzymanie dróg gminnych	15 000	1000	5000	9000
		4300-3	Odnowienie oznakowania poziomego (przejść dla pieszych i linii segregacyjnych) w miejscowościach: ... o pow. ogólnej 1120 m ² x 15,86 = 18 000	18 000	0	0	18 000
754 – Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	75412 – Ochotnicze Straże Pożarne	4210	Zakup materiałów i wyposażenia	12 000	0	1000	11 000
		4210-1	Paliwo dla OSP	10 000	0	1000	9000
		4210-3	Materiały konserwacyjno-budowlane	2000	0	0	2000
OGÓLEM				45 000	1000	6000	38 000

Źródło: opracowanie własne.

W trakcie realizacji budżetu pojawiają się nieprzewidziane okoliczności i zdarzenia, które w drodze modyfikacji planu należy uwzględnić. Budżet nie może być sztywną materią i powinien reagować na postępujące zmiany. W takiej sytuacji pracownik składa pisemnie uzasadnioną propozycję o uwzględnienie nowego, nieprzewidzianego wcześniej zadania w planie finansowym. Uzasadnienie musi zawierać także kalkulację finansową, która wyraźnie określi planowany koszt nowego zadania budżetowego. Wszystko powinno się odbywać przy akceptacji bezpośredniego kierownika referatu (rys. 2).



Rys. 2. Przykład obiegu wniosku w sprawie ujęcia nowego zadania w planie finansowym

Źródło: opracowanie własne.

Zdarzają się sytuacje, że w wyniku przeprowadzonych postępowań w ramach zamówień publicznych pozostają tzw. oszczędności finansowe. Innym razem z różnych nieprzewidzianych wcześniej względów losowych zmniejsza się zakres rzeczowy za-planowanego zadania. Wydaje się, że taką wiedzę bezpośrednio posiada pracownik merytoryczny dysponujący swoim zakresem planu finansowego i należy ją wykorzystać. Wniosek stanowiska merytorycznego powinien więc wskazywać ewentualną propozycję przeniesienia środków finansowych z innego zadania będącego w dyspozycji pracownika.

7. Kontrola wykonania planu finansowego wydatków bieżących na podstawie kosztów

Działania podejmowane w ramach obowiązków związanych z kontrolą zarządczą służą realizacji celów i zadań gminy. Są to określone zadania publiczne, wykony-

wane w granicach wyznaczonych przez przepisy powszechnie obowiązujące i regulacje statutowe. Finansowy wymiar tych zadań znajduje odzwierciedlenie w uchwale budżetowej oraz planie finansowym urzędu gminy. Istotą proponowanej metody jest więc ścisłe powiązanie kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów z poszczególnymi pozycjami zatwierdzonego planu finansowego (analityką paragrafu wydatków klasyfikacji budżetowej).

Warto też podkreślić, że proponowane zarządzanie kosztami umożliwi dokonanie wyboru optymalnego rozwiązania, które pozwoli na realizację nadrzędnych celów budżetu gminy, m.in. skuteczność, efektywność i przejrzystość. Obecnie uwagę należy skupić przede wszystkim na efektywności, o której przecież nie można mówić, jeżeli nie są znane koszty realizowanych zadań zarówno w fazie planowania, jak i w trakcie wykonywania budżetu (11). Nowatorskie rozwiązanie wykorzystania konta kosztów w sposób profesjonalny wypełnia obowiązek sprawowania nadzoru i kontroli gospodarki finansowej.

Po pierwsze, w przypadku stosowania kontroli wykorzystania wysokości planu finansowego poszczególnych zadań na podstawie proponowanej budowy kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów istnieje realna możliwość uchwycenia momentu sygnalizującego przekroczenie założonego planu finansowego. Dzieje się tak dlatego, że dokumenty księgowe służące ewidencji księgowej na koncie kosztów (np. faktury, rachunki, listy płac) są ujmowane w księgach rachunkowych przed uiszczeniem zapłaty. W momencie zaciąganych zobowiązań pracownik merytoryczny ma już wiedzę w zakresie zaangażowanych kosztów na określone zadanie. Z reguły stosując wyłącznie budżet tradycyjny, informację taką uzyskuje się dopiero po zaksięgowaniu wydatku, który powstaje znacznie później niż koszt. W ten sposób otrzymujemy aktualną informację o wysokości wykorzystanych środków na konkretne zadanie planu finansowego. Znacznie ułatwia to zachowanie dyscypliny planowanego wydatku w ramach paragrafów klasyfikacji budżetowej (12).

Po drugie, tworzenie analityki zadań planu finansowego przez pracownika merytorycznego wyklucza w późniejszym etapie realizacji budżetu jakąkolwiek próbę niekontrolowanego przekroczenia wykorzystania znacznie większych środków finansowych na jedno zadanie, pozostawiając tym samym problem z wykonaniem pozostałych zadań w ramach paragrafu wydatków klasyfikacji budżetowej. Pracownik jest osobiście zaangażowany od momentu wdrożenia planu poprzez wykonanie oraz rozliczenie finansowe powierzonych zadań w określonym planie. Obala to panujący i niczym nieuzasadniony stereotyp odpowiedzialności księgowości za realizację planu budżetowego.

Po trzecie, w przypadku podziału planu finansowego na wartościowo i rzeczowo określone zadania bieżące zapobiega się występującym w praktyce sytuacjom spełniania nieuzasadnionych wydatków, których nie można zaliczyć jako działanie priorytetowe.

Po czwarte, prowadzona ewidencja księgowa jest sprawdzalna, rzetelna i odzwierciedla stan rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Sprawdzalna i rzetelna, po-

nieważ wykorzystując konta ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów, zachowuje się ścisłe powiązanie, a przez to także kontrolę w zakresie klasyfikowania wydatków bieżących. Tak prowadzone księgi rachunkowe na pewno odzwierciedlają zaistniałe zdarzenia gospodarcze, gdyż poza kontrolą formalnorachunkową istnieje kontrola funkcjonalna sprawowana przez kierownictwo oraz kontrola merytoryczna sprawowana przez konkretnego pracownika.

Niezależnie od tych problemów ciągła analiza kosztów determinuje rolę, jaką odgrywają one w osiąganiu sukcesu wykonania budżetu gminy (14). Zaproponowane nowatorskie rozwiązanie wykorzystania dodatkowych kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów i ścisłego powiązania ich z klasyfikacją budżetową planowanych wydatków umożliwia przeprowadzanie analiz obejmujących badanie kształtowania się kosztów w różnych układach i okresach (przeszłych, bieżących i przyszłych) w stosunku do kosztów uznanych za wzorcowe oraz w porównaniu z kosztami innych gmin.

8. Zakończenie

Kluczowym i zarazem strategicznym elementem związanym z funkcjonowaniem gmin są ich finanse. Praktyka samorządowa doprowadziła do sformułowania pewnych reguł budżetowych, których respektowanie ma na celu zapewnienie prawidłowego i sprawnego wykonania budżetu. Literatura przedmiotu w zakresie budżetu zadaniowego podkreśla, że do tej pory nie został wypracowany żaden standard, który mógłby być zastosowany we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego określonego rodzaju. Wdrażanie budżetu zadaniowego stało się częstym wzorem planowania finansowego, do którego chętnie odwołują się liczne samorządy. Niestety, bliższe przyjrzenie się doświadczeniom jednostek deklarujących stosowanie tej metody sugeruje, że niezwykle trudno jest znaleźć gminę, w której systematycznie wdrożono by wszystkie najważniejsze elementy metodyczne. Można zauważyć, że zazwyczaj brakuje wskaźników służących ocenie osiągniętych celów, co jest głównym elementem metodologii budżetu zadaniowego. Brakuje też konsekwentnego wykorzystywania tych wskaźników w zarządzaniu. Wątpliwość budzi ponadto sformułowanie zadań i często powtarzający się tradycyjny sposób budżetowania, odwołujący się do instytucji, które musimy utrzymywać, a nie do języka celów i potrzebnych na nie środków. Samorządy deklarujące stosowanie tej metody podkreślają często, że zaletą nowej formy prezentacji budżetu jest jej czytelność (13).

Z dotychczasowych rozważań wynika, że proponowana autorska koncepcja wykorzystania uszczegółowionych kont ksiąg pomocniczych w zakresie kosztów, podobnie do założeń budżetu zadaniowego, jest narzędziem wspierającym przygotowanie przystępnej i czytelnej dla lokalnej społeczności informacji o wykonaniu budżetu. Nie wymaga ona żadnych kosztownych rozwiązań oraz nie obciąża zatrudnionych pracowników dodatkowymi obowiązkami służbowymi, dlatego też poleca

się jej zastosowanie w gminach wiejskich, gdzie w sposób niezmienny od lat neguje się jakiegokolwiek zwiększanie zatrudnienia w administracji. Sugerowane rozwiązanie powinno zatem w oczywisty sposób wpływać na motywację zarządzających.

Bibliografia

1. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
2. Dylewski M., *Decyzje krótkoterminowe w zarządzaniu finansami*. W: M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe: narzędzia, decyzje, procesy*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006. ISBN 978-83-01-15364-9.
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, Dz.U. z 2010 r., nr 38, poz. 207 z późn. zm.
4. Kożuch A., Brzozowska K., *Współczesne problemy zarządzania finansami*, Fundacja Współczesne Zarządzanie, Instytut Spraw Publicznych, Kraków 2006. ISBN 83-923509-1-X.
5. Postuła M., *Doskonalenie i rozwój budżetu zadaniowego w Polsce jako narzędzia efektywnego zarządzania finansami publicznymi*. W: S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa 2011. ISBN 978-83-208-1944-1.
6. Gierusz B., *Podręcznik samodzielnej nauki księgowania według ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1998. ISBN 83-86141-40-9.
7. 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, Dz.U. z 2010 r., nr 128, poz. 861.
8. Black J., *Słownik ekonomii*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2008. ISBN 978-83-01-15079-2(01).
9. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r., nr 121, poz. 591 z późn. zm.
10. Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Budżet zadaniowy oraz wieloletnia prognoza finansowa jako elementy analizy i planowania wieloletniego*. W: B. Filipiak, M. Dylewski, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Analiza finansowa budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Municipium, Warszawa 2011. ISBN 978-83-61980-26-1.
11. Kaczmarek M., *Rachunkowość zadaniowa jako narzędzie wspomagające budżetowanie wydatków w ujęciu zadaniowym*. W: S. Owsiak (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa 2011. ISBN 978-83-208-1944-1.
12. Borodo A., *Polskie prawo finansowe*, Dom Organizatora, Toruń 2010. ISBN 978-83-7285-556-5.
13. Sawicki K., *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa 2000. ISBN 83-208-1304-2.
14. Swianiewicz P., *Finanse samorządowe: koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Municipium, Warszawa 2011. ISBN 978-83-61980-21-6.

Modification of cost keeping in rural communes as an alternative to performance-based budgeting

S u m m a r y: Regardless of times we live in, customs or a governmental system, certain patterns related to control over public spending are passed on to next generations. Commune council is the basic local government unit, which is obliged to perform its own and ordered tasks of both obligatory and non-obligatory nature. Nowadays, the financial activity of communes is influenced by sudden and often controversial changes in law, which makes it particularly difficult to satisfy social needs. Constant attempts to make the society aware of overemployment within administrative bodies cause problems related to practical implementation of all changes introduced by legislative bodies in the area of budget planning and reporting. Many rural communes would be interested in introduction of a performance-based budgeting, yet, due to lack of personnel responsible for this kind of analyses, they are not able to implement this modern management method. This article discusses an innovative solution based on use of the already functioning cost keeping method in rural communes, which constitutes an alternative to performance-based budgeting and does not require increase of expenses related to employment of additional staff. The issue is very important, since communes dealing with financial problems related to introduction of new financial regulations limiting their deficit should declare all performed tasks and expenses. The proposed method enables preparation of statements on actual and full costs related to task performance and control over the accepted value of the plan. It also prevents from exceeding the expenditure plan within each budget classification section.

Key words: local government unit, public funds, budget planning and implementation, rationality in financial management
