

Marek Dylewski

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

PARAMETRYZACJA KOSZTÓW ZADAŃ PUBLICZNYCH W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Wstęp

Realizacja zadań publicznych ściśle wiąże się z koniecznością angażowania środków publicznych oraz takim ich alokowaniem, aby z określonych nakładów uzyskiwać najlepsze efekty. Jest to odmienne podejście w porównaniu z sektorem przedsiębiorstw, gdzie stosunkowo łatwo określić mierniki, według których można dokonywać pomiaru rezultatów i efektów działalności. Sektor publiczny jest na tyle złożoną strukturą, że problem pomiaru efektów, a przede wszystkim rzeczywistych nakładów poniesionych na ich uzyskanie nie jest prostym zadaniem. Wymaga to nie tylko prawidłowo zbudowanego systemu ewidencji zdarzeń gospodarczych, ale także odejścia od klasycznego systemu ewidencji podporządkowanego klasyfikacji dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetowych. Klasyczny system odzwierciedla w zasadzie tylko statystyczne podejście do realizowanych zdarzeń publicznych. Oznacza to, że mamy wiedzę o źródłach dochodów i przychodów oraz o kierunkach angażowania środków publicznych. Jednocześnie nie istnieje obowiązek rozliczania kosztów zadań publicznych według miejsc ich powstawania oraz z uwzględnieniem przede wszystkim elementów pośrednio na nie wpływających.

Klasyczny układ rozliczania kosztów działalności sektora publicznego powoduje określone problemy zarządcze oraz błędne pojęcie o rzeczywistych potrzebach finansowych związanych z realizacją zadań publicznych. Szczególnie uwydatnia się to w procesie planowania i kalkulacji przyszłych kosztów zadań publicznych. Nie jest to więc tylko problem samej zmiany metod ewidencji oraz rozliczania kosztów zadań publicznych, ale także innego podejścia do budowy struktur decyzyjnych i zarządczych w jednostkach samorządu terytorialnego. Celem artykułu

jest identyfikacja i określenie elementów niezbędnych do budowy systemu parametryzacji kosztów zadań publicznych poprzez pryzmat niezbędnych zmian w systemie zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego.

2. Klasyczna formuła planowania i rozliczania kosztów zadań publicznych

Klasyczna formuła procedury planowania budżetowego oparta na metodzie historycznej w zakresie projektowania wydatków budżetowych kierowała się, i nadal kieruje, m.in. kilkoma następującymi regułami [3, s. 680; 4, s. 47-50]:

- wielkość nakładów poniesionych na określone dziedziny wydatków publicznych w okresie bazowym akceptuje się jako płaszczyznę kalkulowania kosztów przyszłych okresów,
- kalkulacje dokonane w stosunku do powtarzających się wydatków zwyczajnych są prawidłowe,
- poświęca mniejszą uwagę wydatkowej stronie bilansu dochodów i wydatków niż stronie dochodowej,
- operuje rocznym okresem planowym zadań objętych finansowaniem, jako zamkniętą całością, bez możliwości automatycznego przenoszenia zadań na okresy przyszłe.

Podstawową zaletą tej metody jest jej prostota w konstruowaniu planu wydatków w kolejnych latach budżetowych. Ale z drugiej strony mogą się pojawić duże zagrożenia wynikające z błędów w kalkulacjach zadań w okresach poprzednich. Skutkiem tego może być zawyżanie kosztów realizacji zadań w kolejnych latach budżetowych lub też, co w praktyce także było zauważalne, zaniżanie kosztów realizacji zadań i powielanie tego stanu w kolejnych latach budżetowych.

Prawdopodobieństwo wystąpienia negatywnych następstw stosowania metody historycznej w procesie planowania wydatków budżetowych jest, jak już wskazano wcześniej, znaczne. Niebezpieczeństwa związane ze stosowaniem tej metody mogą być następujące [3, s. 680-681]:

- nie zawiera wystarczających mechanizmów weryfikujących w sposób ciągły wcześniej podejmowane decyzje co do realizacji zadań i w konsekwencji zasad ich wyceny w okresach poprzednich,
- brak elastyczności i natychmiastowych reakcji na zmiany w zakresie potrzeb społecznych i gospodarczych sygnalizowanych z otoczenia społeczno-gospodarczego,
- preferuje automatyzm w planowaniu wydatków budżetowych w kolejnych latach budżetowych bez weryfikacji faktycznych potrzeb w zakresie realizacji zadań publicznych,
- duże zagrożenie przeszacowywania potrzeb w zakresie realizowanych zadań,

- duże zagrożenie doprowadzenia do nieracjonalnej gospodarki publicznymi zasobami finansowymi,
- tendencje do przeszacowywania dochodów w kontekście ustalonych i w praktyce w sposób ciągły rosnących wydatków publicznych (brak mechanizmów oszczędnościowych).

Do wskazanych wyżej zagrożeń dodać należy jeszcze aspekty typowo techniczne, które powodują, że metoda historyczna, szczególnie przy planowaniu wydatków, może stwarzać duże problemy w późniejszym etapie, w momencie wykonywania budżetu (planu). Jeżeli założymy, że procedura planowania budżetu rocznego rozpoczyna się w roku poprzedzającym nowy budżet, to rodzi się wątpliwość co do podstawy odniesienia do planowania zadań na ten rok budżetowy. Wynika to z tego, że budżet roku poprzedzającego jeszcze jest w trakcie wykonywania, więc nie do końca jest możliwe posługiwanie się danymi z rzeczywiście wykonanego budżetu roku poprzedzającego planowany budżet następnego roku. Danymi możliwymi do wykorzystania mogą być tylko te, które są planem budżetu na poprzedzający rok budżetowy.

Wskazane powyżej zagrożenia powodują, że jeśli się powieli elementy zawarte w kolejnych budżetach, w zasadzie przestaje mieć znaczenie to, co faktycznie jest tam zawarte, przyjmując, że to, co wcześniej zostało zapisane w budżecie, jest słuszne i ma swoje uzasadnienie, a ocena wykonania zadań była w okresie przeszłym. Niesie to za sobą dużo większe zagrożenie, na które zwrócił uwagę A. Wildavsky, że budżet jest jak góra lodowa, gdzie główna jego część jest pod powierzchnią i tym samym poza wszelką kontrolą, bo niewidoczna dla ogółu. Natomiast to, co jest widoczne, to problemy zmian w ogólnych kwotach dochodów i wydatków i związanego z tym poziomu deficytu [8, s. 216-218].

W praktyce, ze względu na techniczne elementy metody historycznej, możliwe jest jedynie wykorzystanie w sposób pełny danych wynikających z planowanego budżetu poprzedzającego budżet nowego roku. W rzeczywistości planowanie zadań możliwe w takim przypadku będzie oparte w uproszczeniu na następującej formule [1, s. 160]:

$$B_t = PB_{t-1} + IWB_{t-1} + PP,$$

- gdzie: B_t – kształt budżetu roku t ,
- PB_{t-1} – dane i informacje planowanego budżetu $t-1$, jako podstawa odniesienia do planu budżetu roku t ,
- IWB_{t-1} – istotne dane i informacje wynikające z wykonywania budżetu $t-1$,
- PP – pozostałe parametry i informacje wykorzystywane w procesie planowania budżetu roku t (wskaźniki wzrostu cen, parametry oszczędnościowe itp.).

Prezentowane podejście oparte na metodzie historycznej zawiera pewne elementy dysfunkcyjne wynikające z możliwości odchyień parametrów ekonomicznych, które mogą w sposób istotny wpływać na wykonywanie zaplanowanego budżetu zgodnie ze wskazaną techniką planowania. Parametry przyjmowane do planu budżetu roku poprzedzającego mogą się znacznie różnić od rzeczywiście wykonanych, przyjmując, że zakładane wskaźniki wzrostu cen w rzeczywistości zamknęły się z pewnym odchyleniem *in plus* lub *in minus*. W takich przypadkach może się okazać, że planowane dochody lub koszty zadań mogą być niedoszacowane lub przeszacowane, co w efekcie końcowym może spowodować brak możliwości wykonania zadań (dochody, wydatki) lub marnotrawstwo środków publicznych [4, s. 47-48].

Oprócz problemów typowo planistycznych i kalkulacyjnych pozostaje jeszcze problem przyjętego systemu rozliczania kosztów zadań publicznych. W klasycznym systemie podporządkowany jest on obowiązującej klasyfikacji budżetowej [7]. Klasyfikacja budżetowa nie uwzględnia zadaniowego procesu realizacji zadań publicznych. Ponadto najczęściej stosowane systemy rozliczania kosztów są upraszczane i nie uwzględniają konieczności rozliczania kosztów zadań publicznych w takich proporcjach, jakie przypadają na określone jednostki je realizujące. Wymaga to dodatkowego nakładu pracy i precyzji w ocenie faktycznego zaangażowania pracowników i jednostek w realizację danego zadania.

Ponadto systemy ewidencji budżetowej są w obecnych uwarunkowaniach tradycyjnymi systemami kasowymi, co oznacza, że z punktu widzenia oceny kosztów zadań publicznych może to być niewystarczające, ponieważ zawęża całą ich analizę do momentu wypływu środków pieniężnych. Nie sprzyja to prezentacji faktycznych kosztów, ale także i efektów angażowania środków publicznych w realizowane zadania [6, s. 324-325].

Uproszczone systemy kalkulacji i rozliczania kosztów zadań publicznych pozwalają na ich parametryzację z punktu widzenia planistycznego raczej tylko na dużym poziomie uogólnienia. Parametryzacja procesu planowania w tym rozumieniu będzie polegała na zmianie sposobu określania kwot na poszczególne zadania lub budżetów (planów finansowych) poszczególnych jednostek z historycznego (w stopniu możliwym) na parametryczny. Parametryzacja przyczynia się do stopniowego przyzwyczajania kierowników jednostek i komórek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego do zarządzania poprzez cele od zasad najprostszych do bardziej zaawansowanych.

3. Planowanie kosztów zadań publicznych – podejście parametryczne

Proces planowania to element prewencyjnej polityki i zdolności przewidywania przyszłych stanów przez podejmujących decyzje. Zdolność do przewidywania to element myślenia abstrakcyjnego i tym samym zapobiegawczego. Obserwacja

funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego daje powody do wyciągnięcia wniosków, że zmiany w metodach i samym procesie planowania zadań i ich rozliczania w jednostkach samorządu to raczej długa i trudna droga do ich wdrożenia. Nie oznacza to, że niemożliwa do zrealizowania. Każdy krok w kierunku zwiększenia skuteczności realizowanych zadań publicznych, czyli uzyskania optymalnej relacji między wyznaczonymi celami i zadaniami a osiągniętymi efektami i korzyściami ich realizacji, to krok w dobrym kierunku [3, s. 682].

Główne cechy charakterystyczne jednostek samorządu terytorialnego w zakresie metod wykorzystywanych w procesie planowania budżetowego można określić w sposób następujący:

- historyczne podejście do procesu planowania,
- koncentracja procesu planowania i integrowania budżetu w pionie skarbnika,
- uznaniowość w podejmowaniu decyzji o alokacji środków publicznych,
- kadencyjność władzy samorządowej,
- rozproszenie zasobów rzeczowych, kadrowych i finansowych,
- potrzeba zmian w procesie planowania.

Historyczne podejście do procesu planowania – planowanie oparte na wskaźnikach zmian wielkości planowanych – to podstawowa praktyka, która niesie ze sobą wszystkie wady i ograniczenia tej metody, nie zapominając jednocześnie o jej prostocie, co jest jej atutem szczególnie w małych jednostkach samorządu terytorialnego. Ponadto ograniczona kwota dochodów budżetowych narzuca konieczność limitowania środków na poszczególne realizowane zadania, a jednocześnie, przy wykorzystywaniu metody historycznej, blokuje wręcz możliwości realizacji zadań i projektów nowych.

Operowanie parametrami w procesie planowania budżetowego i rozliczania kosztów zadań publicznych wprowadza bardziej systemowe podejście do planowania i wykonywania zadań publicznych. Wymusza przy tym konieczność kalkulacyjnego podejścia do określania kosztów jednostkowych wykonywanych zadań. Jest to stopniowe zastępowanie metody historycznej innymi, bardziej zaawansowanymi metodami planowania. Parametr w takim przypadku jest zmienną, według której wyznacza się graniczną kwotę i wielkości budżetu na określone zadanie lub dla danej jednostki organizacyjnej. Parametrycznie zbudowany plan może być jednocześnie celem, który jest realizowany przez poszczególnych wykonawców [1, s. 304]:

a) pozostawiający sposób i decyzje w zakresie wykonania zadania z wykorzystaniem przyjętego systemu parametrów kierownikowi danej jednostki lub odpowiedzialnej osobie, jako przejaw decentralizacji systemu zarządzania;

b) niedający żadnych delegacji i kompetencji co do wyboru sposobu wykonania zadania; dostosowanie następuje tylko w oparciu o akceptację szczebla wyższego (zwykle poziom organu wykonawczego).

Biorąc pod uwagę plany jednostkowe poszczególnych jednostek organizacyjnych, budowę planu budżetu jednostki samorządu terytorialnego można sprowadzić do odpowiedniej konstrukcji oraz zarządzania parametrami i zmiennymi, które w ca-

łości dają spójny i jednolity system planowania kosztów zadań publicznych i jednocześnie podstawę do sprawowania funkcji kontrolnej w czasie wykonywania budżetu. Matematyczny model postępowania w tym zakresie zaprezentowano poniżej.

$$PF_i = \sum_{x=1}^n WB_x + \sum_{x=1}^n WM_x,$$

$$WB_x = \sum_{z=1}^n P_z \times JP_z,$$

- gdzie: B – budżet jednostki samorządu terytorialnego,
 PF_i – plan finansowy danej jednostki organizacyjnej i ,
 WB_x – wydatki bieżące danego rodzaju x (np. rozdział, dział, rodzaj zadania),
 WM_x – wydatki majątkowe danego rodzaju x ,
 P_z – parametr z jako stała charakteryzująca sposób realizacji danego rodzaju zadania,
 JP_z – zmienna z charakteryzująca wielkość jednostek przeliczeniowych lub inny algorytm określający ilościowy sposób realizacji danego zadania z .

Bardziej zaawansowany system parametryzowania procesu planowania i rozliczania kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego może wykorzystywać systemy mierników stosowane w analizie ekonomicznej oraz finansowej. Każdy z mierników bądź też wskaźników budowany jest z wykorzystaniem zmiennych wejściowych. W takim przypadku uzyskujemy możliwość zarówno parametryzowania przyszłych, planowanych do zrealizowania przez jednostkę samorządu wielkości, jak i zadań, jakie można narzucać poszczególnym jej jednostkom organizacyjnym [2, s. 73]. O doborze wskaźników w procesie planowania decydować będzie ich przydatność do określenia [5, s. 185]:

- długookresowych celów rozwoju jednostki samorządu terytorialnego mierzonych za pomocą wskaźników (w zależności od rodzaju jednostki) dynamiki przychodów ze sprzedaży, udziału w rynku, wzrostu poziomu majątku, wielkością kapitałów własnych i obcych, kosztem kapitału finansującego działalność, stopą rentowności kapitału własnego (w przypadkach zastosowania partnerstwa publiczno-prywatnego),
- potrzeb planowania operatywnego i budżetowania, w którym rolę wiodącą odgrywa kontrola płynności, wielkość majątku obrotowego, wysokość kapitału pracującego, poziom zarządzania majątkiem obrotowym i zobowiązaniami bieżącymi; ponadto poszczególne poziomy rentowności sprzedaży, zaangażowanego majątku oraz wydajności pracy,

- wymagań i procedur kredytowych banków finansujących, ale także w przypadkach przewidywanego zapotrzebowania na kredyty bankowe,
- interesów właścicieli, partnerów oraz inwestorów.

Zaletą takiego układu parametryzacji z wykorzystaniem narzędzi analizy ekonomicznej i finansowej jest przede wszystkim zapewnienie spójności w zakresie realizowanych zadań z punktu widzenia zmiennych ekonomicznych wraz z zachowaniem odpowiednich parametrów wyrażanych relatywnie.

4. Podsumowanie

Parametryzacja procesu planowania i rozliczania kosztów zadań publicznych to przede wszystkim pierwszy krok do głębokich zmian w systemie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. Chodzi przede wszystkim o stopniowe odejście od metody historycznej i w sposób ogólny kalkulującej koszty zadań do bardziej precyzyjnych i uzależnionych od zmiennych i warunków toczenia parametrów obrazujących rzeczywiste koszty zadań publicznych. Zastosowanie klasyfikacji budżetowej jako jedyne narzędzia wskazującego na kosztowy obraz zadań realizowanych w jednostkach samorządu terytorialnego to już obecnie za mało. Rosnące potrzeby oraz wykorzystywanie bardzo często jednocześnie różnych form finansowania zadań publicznych wymuszają zupełnie inne podejście do planowania i rozliczania kosztów zadań publicznych. Przejście na poziom budżetu zadaniowego (lub innych zaawansowanych metod planowania budżetowego) bez gruntownej przebudowy systemu ewidencji i rozliczania kosztów zadań publicznych nie jest z technicznego punktu widzenia możliwe.

Literatura

- [1] Dylewski M., *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.
- [2] Dylewski M., *Wykorzystanie metod analizy finansowej w planowaniu finansowym w przedsiębiorstwie*, [w:] *Finanse i ubezpieczenia wobec wyzwań współczesności*, t. II, *Finanse przedsiębiorstw. Finanse publiczne i podatki*, red. K. Znaniecka, AE, Katowice 2002.
- [3] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [4] Jones B., *Financial management in the public sector*, McGraw-Hill, London 1996.
- [5] Komorowski J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2001.
- [6] *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008.
- [7] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, DzU nr 107, poz. 726 wraz ze zmianami.
- [8] Wildavsky A., *The politics of the budgetary process*, Little Brown, Boston 1974.

PARAMETERIZATION OF COSTS OF PUBLIC TASKS IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary

The paper presents some problems and questions considering problems of a modernization of planning and costing system in local government. The main discussion is based on the process of parameterization of costs of public tasks and their preparing to new modern budgeting system. The accounting and budget classification systems are not ready to advanced costing systems and in the first instance planning and cost accounting based on parameters seems to be a proper way to enhancing the effectiveness in the local government sector.