

R O Z D Z I A Ł 8 .

DYSFUNKCJE PROCESU ZARZĄDZANIA FINANSAMI
W OBSZARZE ROZLICZEŃ ZA REALIZACJĘ ZADAŃ
ZLECONYCH W GMINACH ZA LATA UBIEGŁE –
PERSPEKTYWA NAUK O ZARZĄDZANIUArtur Jacek Koźuch¹**Wstęp**

Jednym z istotnych problemów występujących na styku podsektorów rządowego i samorządowego jest wartość środków przekazanych do dyspozycji gmin w stosunku do powierzonych im zadań. Obowiązująca w tym zakresie w Polsce reguła konstytucyjna, określana mianem zasady adekwatności, ujęta została w art. 167 Konstytucji, zgodnie z którym (ust. 1 i 4 przepisu) jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, a zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Zapis ten wymaga zatem zarówno zapewnienia odpowiednich środków, jak i umiejętnego obliczenia wartości tych środków dla poszczególnych gmin. Należy bowiem pamiętać, że zgodnie z koncepcjami nauk o organizacji i zarządzaniu, nie ma dwóch takich samych zbiorów

¹ Dr hab. Artur Jacek Koźuch, prof. UPH, Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach.

zasobów tworzących organizację, a zatem i dwóch tak samo działających systemów, służących realizacji określonych zadań. W efekcie wymagane jest dostosowywanie wartości środków przekazywanych w ramach zasady adekwatności do każdej z jednostek oddzielnie, a nie określanie kwot standaryzujących ich działalność przez przyznane dochody, ani też przez określenie liczby spraw danego rodzaju, jednolitej stawki roboczogodziny i mediany czasu przeznaczonego na realizację zadania. Zasadniczą wadą obu sposobów określania wartości dotacji jest nieuwzględnianie specyfiki jednostek, w tym wartości kosztów przeszacowanych czy sposobu organizacji procesu realizacji określonych zadań. W tym kontekście, oprócz podejmowania działań usprawniających procesy świadczenia usług w ramach zadań zleconych, szczególnego znaczenia nabiera zarządzanie finansami na poziomie poszczególnych gmin i podejmowanie działań służących pozyskaniu środków w ich adekwatnej wartości, zarówno przez negocjacje z dysponentami, jak i na drodze sądowej.

Celem rozdziału jest ocena sposobu ustalania wartości dotacji celowych na zadania zlecone w gminach dochodzących swoich praw przed sądami jednego z okręgów sądowych oraz próba analizy błędów popełnionych w procesie ustalania wartości należnych.

Celem aplikacyjnym jest zaproponowanie rozwiązań zapewniających rzetelność i relatywnie wyższą dokładność obliczeń oraz przekonanie menedżerów jednostek samorządu terytorialnego o potrzebie stosowania rozwiązań fakultatywnych w tym zakresie. Cel ten wynika zarówno z obowiązku przedstawienia w postępowaniach o zapłatę wyliczenia kwot należnych, a także z przekonania, że rozwiązania obligatoryjne – jako będące głównie wymaganiami budżetu państwa – zawsze skupiać się będą na celu, jakim jest zapewnienie stabilności finansowej państwa, jako całości.

W rozdziale wykorzystano współczesne koncepcje nauk o zarządzaniu, rachunku kosztów oraz analizę akt postępowania sądowych dotyczących dopłat do dotacji celowych za wykonywanie zadań z zakresu spraw wojskowo-obronnych, ewidencji ludności i zadań Urzędu Stanu Cywilnego.

8.1. Koszty zadań zleconych w gminach a dotacje celowe w teorii zarządzania

Ocena – w przyjętej perspektywie – działań służących ustaleniu czy przekazane kwoty dotacji celowych są lub były wystarczające do pełnego i terminowego wykonania zadań zleconych wymaga w pierwszej kolejności uwzględnienia szeregu założeń, wynikających z obowiązujących przepisów prawa, zasad rachunkowości, koncepcji i zasad ekonomii, nauk o zarządzaniu czy finansów. Przedstawienie zidentyfikowanych w ten sposób warunków brzegowych jest bowiem uzasadnieniem dla proponowanych metod i rozwiązań praktycznych.

Rozważania dotyczące określenia kwot należnych za wykonane zadania zlecone wymagają w pierwszej kolejności uznania, że osobowość prawna gminy, podobnie jak innych podmiotów, jest jedna na całym obszarze prawa i sprowadza się do zdolności stawania się podmiotem praw i obowiązków². W obszarze objętym refleksją szczególnego znaczenia nabiera upodmiotowienie gminy w sensie majątkowym. Zastosowanie kryterium rozdzielenia zarządzania i administrowania zasobami komunalnymi przez określoną ustawowo formę regulacji stosunków prawnych w danym zakresie pozwala rozwiązać problem wyceny zasobów zaangażowanych w procesy świadczenia usług przez daną gminę. W obszarze zadań zleconych zależności te wyraźnie wskazują na potrzebę zarządzania³, które polega m.in. na realizacji uprawnień właścicielskich w stosunku do zaangażowanych zasobów, przysługujących gminom, jako podmiotom organizacyjnie wyodrębnionym i wyposażonym w osobowość prawną w sensie cywilnoprawnym. Prowadzi to do stanu, w którym zarządzanie zasobami komunalnymi podlega rozwiązaniom cywilnoprawnym, upodabniając działania

² Por. T. Bigo, *Związki publiczno-prawne w świetle ustawodawstwa polskiego*, Wydawnictwo Kasy im. Mianowskich, Warszawa 1928, s. 27.

³ Por. uchwała S.N. z dnia 4 lutego 1993 r., III AZP 35/92, „Wspólnota” 1993, nr 17.

w ocenianym obszarze do działań o charakterze podmiotu gospodarczego⁴. Takie podejście jest w ostatnich latach również postulowane w nauce o zarządzaniu, akcentującej koncepcję Nowego Zarządzania Publicznego (*New Public Management*)⁵, w której istotne znaczenie zajmuje upodobnienie działań organizacji publicznych do działań w sektorze komercyjnym oraz prowynikowa orientacja prowadzonych działań i wprowadzenie konkurencji w procesach świadczenia usług publicznych⁶.

Wskazane uwarunkowania pozwalają, by na gruncie szeroko rozumianych nauk ekonomicznych, uznać gminę za organizację, stanowiącą zbiór zróżnicowanych zasobów, w której zachodzą procesy zarządzania, warunkujące jednocześnie efektywność i konkurencyjność⁷. Ponieważ zasady te – w poszczególnych organizacjach – nie są ani identyczne, ani powszechne, a jednocześnie są one wynikiem specyfiki działania i przynależności do różnych sektorów, organizacje (w tym również poszczególne gminy) różniąc się między sobą, dążą do osiągnięcia tych samych rezultatów (w omawianym przypadku zadań zleconych o jednej charakterystyce zgodnej z wymaganiami zlecającego) z różnych zasobów. To zjawisko – określane jako ekwifinalność⁸ – powoduje, że skupianie uwagi na ocenie czy przekazane danej gminie kwoty dotacji celowych były wystarczające

⁴ Uchwała S. N. z dnia 12 marca 1992, III CZP 165/92, „Rzeczpospolita” 1992, 23 marca.

⁵ G.D. Garson, E.S. Overman, *Public Management Research in the United States*, Praeger, New York 1983, s. 278.

⁶ Por. D. Osborn, T. Gaebler, *Rzqdzić inaczej*. Media Rodzina, Poznań 1994, s. 46; A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*. [w:] *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, A. Zalewski (red.), SGH, Warszawa 2005, s. 26.

⁷ S. Flaszewska, A. Zakrzewska-Bielawska, *Organizacja z perspektywy zasobów – ewolucja w podejściu zasobowym*, [w:] *Nauka o organizacji. Ujęcie dynamiczne*, A. Adamik (red.), Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 222.

⁸ Por. M. Bielski, *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 31–32; B. Kożuch, *Nauka o organizacji*, CeDeWu 2007, Warszawa 2002, s. 87–88; K. Krukowski, *Kulturowe uwarunkowania dojrzałości procesowej urzędów miast*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2016, s. 22.

do pełnego i terminowego wykonania zadań zleconych wyłącznie z zasobów finansowych ogranicza zakres oraz wartość poznawczą procesów analityczno-badawczych. Z tego powodu metodyka prowadzonej analizy winna uwzględniać również inne, pozafinansowe aspekty i determinanty.

Trzeba też zwrócić uwagę, że zasobowe podejście do organizacji uniemożliwia uznanie, że każde odgórne narzucenie kwoty dotacji celowej zapewnia gminie możliwość realizacji zadań, a przy braku tej zgodności, zarzucanie jej nierespektowania zasady racjonalnego gospodarowania (minimalizacji kosztów lub maksymalizacji efektów). Należy zatem pamiętać, że wyniki takiej oceny są zależne od pozafinansowych informacji warunkujących wartość środków należnych gminie, przy czym finansowy zakres analizy nie obejmuje uzasadnienia potrzeb w zakresie zasobów niefinansowych, np. potrzeb związanych z liczbą zatrudnionych pracowników, zakresami ich obowiązków i wynikającym z tego udziałem pracy w ramach zadań zleconych, zgodności ponoszonych kosztów z potrzebami i wymaganiami prawnymi w zakresie zadań zleconych.

Perspektywa nauk o zarządzaniu, uznając gminy za organizacje składające się z zasobów, powoduje, że szczególną uwagę należy zwrócić na problem kosztów i wydatków⁹, przy czym te drugie są kategorią nieodłączną w stosunku do kosztów i z nich wynikającą, stanowiąc odwzorowanie ruchu środków pieniężnych z tytułu poniesionych kosztów. Ta zależność powoduje, że w niektórych przypadkach (np. inwestycje) wydatki wyprzedzają koszty w czasie – następują wcześniej, a w innych koszty mogą wyprzedzić poniesione wydatki. W efekcie, w pierwszym przypadku, może pojawić się sytuacja, gdy wśród wydatków dotyczących danego roku obrachunkowego (w tym budżetowego) nie będzie odzwierciedlenia zużycia niektórych zasobów (dotyczy to np. amortyzacji budynków wykorzystywanych w procesie świadczenia usług przez gminę).

⁹ Szerzej: A.J. Kozuch, *Standaryzacja jako warunek sprawności jednostek samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne – miesięcznik Regionalnych Izb Obrachunkowych” 2014, nr 7–8, s. 22–30.

Istota kosztów powoduje również, że charakteryzujące je cechy należy traktować jako połączone koniunkcją, a zatem niedotrzymanie choćby jednego z warunków: celowości, zgodności z normalną działalnością, użyteczności końcowej, skutkuje powstaniem strat w działalności organizacji. Jest to zjawisko obniżające poziom sprawności analizowanych organizacji, ponieważ powstanie strat, jako wyniku niecelowości zużycia, przekroczenia norm, czy braku użyteczności usług, obniża poziom wydajności, oszczędności i skuteczności działania danej Jednostki Samorządu Terytorialnego (JST).

Założenie o upodobnieniu działania gminy w zakresie zadań zleconych do działań o charakterze podmiotu gospodarczego powoduje, że zasadniczego znaczenia nabiera jedna z podstawowych cech kosztów – ich zwrotny charakter¹⁰. Zwrot kosztów jest warunkiem *sine qua non* dla podejmowania działań przez organizację, przy czym w gminach zagadnienie to należy rozpatrywać co najmniej w dwóch perspektywach:

1. W odniesieniu do zadań własnych zwrot kosztów ma najczęściej charakter niefinansowy, odnosząc się np. do wzrostu zaspokojenia potrzeb uczestników wspólnoty, a zatem zapewniając realizację celów stawianych gminom, również w wymiarze niemierzalnym, trudnym do identyfikacji.
2. W odniesieniu do zadań zleconych zwrot kosztów winien obejmować wartość wszystkich zużytych zasobów, a jakiegokolwiek braki w tym zakresie należy traktować jako wyraz niegospodarności, działania na niekorzyść organizacji, skutkujące w efekcie obniżeniem możliwości wykonania zadań własnych i niższą skutecznością w realizacji celów gminy.

Drugie ze wskazanych podejść należy interpretować poprzez swoistą analogię do logiki zasady adekwatności. Jest zasadne uznanie, że skoro dochody własne JST służą realizacji przypadających im zadań własnych, a ich wysokość powinna być odpowiednia do zakresu tych zadań (art. 167

¹⁰ Por. W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001, s. 23.

ust. 1 konstytucji), to również w przypadku podmiotów publicznoprawnych podsektora samorządowego dochody własne winny być wykorzystywane do finansowania zadań własnych, a za zadania zlecone – ze swoich dochodów własnych – zapłacić powinien zlecający, wpłacając kwotę odpowiednią do zakresu tych zadań.

Warto przy tym pamiętać, że sprzeczna z zasadą adekwatności jest również iluzoryczność stosowanej w polskim systemie prawnym standaryzacji przez dochody, będącej np. wynikiem nieuwzględniania samodzielności wydatkowej JST¹¹. W realizacji zadań zleconych problem ten wynika zarówno ze wskazanego wcześniej zróżnicowania zasobowego gmin, jak i z wynikającego z tego zróżnicowania występowania kosztów przesądzonych¹² – kosztów wynikających z decyzji podejmowanych w poprzednich latach (np. koszt wynagrodzenia pracowników, z którymi umowy o pracę podpisano wcześniej; koszt amortyzacji budynku, w którym prowadzona jest działalność, i inne). Koszty takie nie mogą być ograniczane w krótkim okresie, a ich nieuchronność i wynikająca z niej wysokość zapotrzebowania na środki pieniężne w warunkach funkcjonowania gminy nie pozwala na rezygnację ze zlecenia na wykonywanie zadań zleconych (przedsiębiorstwo może w takiej sytuacji zlecenia nie podjąć).

W tych warunkach należy uznać, że zlecający powinien znać warunki przebiegu procesów świadczenia usług w danej gminie, co stanowi informację o wysokości niezbędnych środków na realizację zadań zleconych. Jeśli zlecający nie zapoznał się z tą specyfiką to wartość środków pieniężnych przekazywanych do wykonawcy winna odpowiadać rzeczywistemu poziomowi kosztów (a nie wydatków, bo te – jak powszechnie wiadomo – nie obejmują wartości zużycia wszystkich zasobów w danym roku budżetowym).

¹¹ Por. wyrok TK z 24 marca 1998 r. (K 40/97), LEX nr 31970.

¹² Por. B. Niedbała, M. Sierpińska, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 139.

W obszarze kosztów i wynikających z nich kwot dotacji celowych zasadniczy problem wynika również z potrzeby zgodności z normalną działalnością organizacji oraz celowości podejmowanych działań, ukierunkowanych na zadania zlecone, za które odpowiada zlecający. W tym przypadku wymaga to uwzględnienia faktu, że zadania zlecone nie mogą być obciążane kosztami pośrednimi związanymi *stricte* z działalnością gminy w obszarze zadań własnych, np. wynagrodzenie pracowników za czynności niezwiązane z wykonywaniem zadań zleconych, wynagrodzenie wójta za czas pracy spędzony na sesjach rady, wyjazdach służbowych niezwiązanych z bezpośrednim zarządzaniem gminą, a dotyczących zarządzania strategicznego, spotkań w ramach różnego rodzaju forów i innych. Ta sama zależność dotyczy innych pracowników, których wynagrodzenia lub innego rodzaju koszty związane z wykonywaniem zadań mają obciążać w sposób pośredni zadania wykonywane w danej gminie. Nieuwzględnienie tej zależności powoduje, że przez analogię do przepisu art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, zawyża się zużycie zasobów (w tym przypadku zasobów ludzkich), co nieadekwatnie zwiększa wartość kosztów realizacji zadań.

W efekcie, ta wynikająca ze specyfiki funkcjonowania JST presja na zgodność prowadzonych działań z celami służącymi zaspokajaniu potrzeb obywateli i innych interesariuszy poszczególnych organizacji podsektora samorządowego wymaga, by stosowane rozwiązania ewidencyjne pozwalały zidentyfikować te działania i związane z nimi koszty pośrednie, które nie dotyczą zadań zleconych. W tym bowiem działaniu nie można się bowiem ograniczyć do wykazania, że dochody jednostek samorządu terytorialnego nie wystarczają na realizację zadań publicznych¹³. Wymagane jest przedstawienie argumentów wskazujących na dysproporcję między zakresem zadań i dochodów administracji rządowej oraz poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego. Jest to możliwe tylko wtedy, gdy jednostka posiada odpowiednią ewidencję oraz, zapewniającą szczegółową wiedzę dotyczącą kształtowania się kosztów i wydatków, instrumenty służące

¹³ Wyrok TK z dnia 7 czerwca 2001 r., sygn. K 20/00.

planowaniu i kontroli wykonania zadań¹⁴. W większości gmin w Polsce ewidencja taka jest jednak – zgodnie z wymaganiami prawnymi, ale niezgodnie z potrzebami zarządzania – ograniczana do zakresu wynikającego z wymagań prawnych (rozwiązania obligatoryjne).

8.2. Ocena metodyki ustalania wartości nadwyżki kosztów nad wartością przekazanych dotacji w badanych aktach sądowych

Zasadniczą ideą przyświecającą gminom składającym pozwy w badanych sprawach jest uznanie, że kwoty wydatków wykazanych w odpowiednich sprawozdaniach spełniają wymagania dla uznania ich za koszty, w podziale na koszty pośrednie i bezpośrednie. Już zatem samo to założenie powoduje (ze względu na różnice między tymi kategoriami) istotny problem, choć jest on w pewnym sensie niwelowany przez dalsze postępowanie, będące swoistą analogią do rozwiązań stosowanych w ramach rachunku kosztów i kalkulacji kosztów jednostkowych.

Posługując się odpowiednią klasyfikacją, gminy składające pozwy uznają najczęściej, że do kosztów bezpośrednich zaliczały wynagrodzenia pracowników (K_{bw}) realizujących zadania zlecone (przyjmując, że poświęcali oni cały czas pracy na te działania, nawet w sytuacjach, gdy z zakresu obowiązków wynikało co innego) oraz wydatki na delegacje służbowe tych pracowników i wydatki na ich szkolenia czy niezbędne publikacje z zakresu wykonywanych zadań (K_{bi}). W znacznej mniejszości, gminy za koszty pośrednie uznają tylko wydatki na wynagrodzenia pracowników, rozliczając pozostałe pozycje w ramach ogólnych kosztów pośrednich.

Wydatki związane z delegacjami służbowymi obejmują zarówno wyjazdy ściśle związane z realizacją zadań zleconych, jak np. w celu pobrania określonych druków, konsultacji czy porad, a także – co stanowi istotną wątpliwość – na szkolenia o charakterze fakultatywnym, które

¹⁴ Por. A.J. Kozuch, *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012, s. 107.

bez porozumienia ze zlecającym zostały zaliczone do kosztów. Taką samą niefrasobliwością wykazano się również w zakresie wydatków na szkolenia i niezbędne publikacje z zakresu wykonywanych zadań, uznając, wydaje się, niesłusznie, że każde szkolenie jest obligatoryjne i, że każda pozycja książkowa związana z tematem jest niezbędna dla wykonywania zadań zleconych. W omawianych przykładach zapomniano zatem o podstawowej zasadzie, zgodnie z którą tylko działania obligatoryjne mogą być elementem kosztotwórczym dla zadań zleconych. Szkolenia fakultatywne, a zatem i związane z nimi delegacje oraz materiały doksztalające, należy traktować jako inwestycje w kapitał ludzki, a uzyskana w ten sposób wartość tego kapitału powinna znaleźć odzwierciedlenie w wynagrodzeniu pracowników. Jednocześnie też, brak możliwości regulowania wynagrodzeń nie może być podstawą dla obciążania kosztami tych działań zlecającego zadania gminie.

W kategorii „koszty pośrednie” ujęto: wydatki na zakup energii elektrycznej i gazu, wydatki na usługi remontowe, wydatki na zakup niezbędnych materiałów i wyposażenia, wydatki na zakup pozostałych usług, wydatki na zakup usług internetowych, wydatki na zakup usług telekomunikacyjnych (czasem w podziale na telefonię stacjonarną i mobilną) oraz wynagrodzenia wójtów, sekretarzy i skarbników.

We wszystkich badanych pozwach adaptowano i przyjęto metodę kalkulacji doliczeniowej¹⁵, która polega na obliczaniu kosztu jednostkowego każdego produktu lub usługi (przedmiotu kalkulacji) z wykorzystaniem kosztów bezpośrednich (w tym przypadku możliwych do odniesienia wprost na poszczególne zadania zlecone) i kosztów pośrednich (doliczanych do kosztów pośrednich za pomocą tzw. kluczy podziałowych, stanowiących odpowiednio wybrane relacje zapewniające jakość dokonywanego podziału).

¹⁵ Por. m.in. *Rachunkowość finansowa*, K. Sawicki (red.), PWE, Warszawa 2001, s. 248; J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Finans-Servis, Warszawa 2003, s. 269–271; *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, B. Micherda (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 194–195.

W analizowanych przypadkach wszystkie koszty bezpośrednie rozliczono jednak jako zadania zlecone na podstawie udziału etatów przeznaczonych na wykonywanie poszczególnych zadań zleconych w liczbie etatów w gminie ogółem, co stanowi istotne naruszenie zasad obowiązujących przy ustalaniu kluczy podziałowych (rozliczeniowych) dla poszczególnych rodzajów kosztów pośrednich. Jednocześnie też, pomimo przyjęcia perspektywy kosztowej w przedstawionych obliczeniach, całkowicie pominięto koszty amortyzacji pomieszczeń, w których realizowane były zadania zlecone.

Wskazuje to wyraźnie na dominujące znaczenie rozwiązań księgowości budżetowej i świadczy o skupianiu uwagi wyłącznie na wydatkach danego roku budżetowego. Podstawowym problemem do rozwiązania w zakresie omawianych rozliczeń staje się zatem uzupełnienie pozycji kosztowych o koszty amortyzacji (K_a) pomieszczeń użytkowanych dla realizacji zadań zleconych.

Przypisanie do poszczególnych zadań kosztów bezpośrednich (K_b), obejmujących ogółem kwoty wydatków na wyjazdy służbowe oraz kwoty wynikające z udokumentowanych faktur za szkolenia oraz materiały w poszczególnych okresach, stanowi również problem dla jakości procesów obliczeniowych. Wymaga to usunięcia z tych pozycji wartości, które są obciążone ryzykiem braku celowości zużycia zasobów, a zatem np. pozycji kosztowych dotyczących organizacji jubileuszy 50-lecia pożycia małżeńskiego i 100-lecia urodzin, w szczególności dotyczących obiadów czy szampanów na te uroczystości, jako wykraczających poza obowiązki okazania „należytego szacunku przez odpowiednią oprawę”. Te bowiem pozycje mogą być uznane za kategorie uznaniowe, promujące bardziej gminę, a niewymagane celami zlecającego. Do kosztów bezpośrednich nie można również zaliczać kwot wynikających z faktur za dokształcanie i związanych z nimi kosztów wyjazdów służbowych, w szczególności dotyczących szkoleń organizowanych przez organizacje pozarządowe czy podmioty prywatne. Istota tego problemu tkwi bowiem w braku możliwości wyraźnego wskazania nie tyle potrzeb, co obowiązków szkolenia w omawianym zakresie.

Nie bez znaczenia jest tu również problem terminu zgłaszania zakresu świadczonych usług czy potrzeb szkoleniowych. W relacjach między zamawiającym i wykonawcą ustalenia takie winny być dokonywane przed rozpoczęciem procesu świadczenia usług, a ich zakres powinien wynikać z obustronnych ustaleń. W tym kontekście szkolenie pracowników może być zaliczone w koszty tylko w kwotach odpowiadających szkoleniom obowiązkowym (wynikającym z przepisów prawa), a nie podnoszącym kompetencje pracowników w ogóle (nawet jeśli dotyczą świadczonych usług). Ten sam problem dotyczy tu również sposobu zapewnienia oprawy uroczystościom jubileuszowym – powinna ona obejmować wyłącznie te działania, które wynikają z obowiązujących przepisów, a nie uwzględniać subiektywne odczucia dotyczące sposobu okazywania szacunku.

Istotnym problemem wynikającym z braku ewidencji czasu pracy jest rozliczenie kosztów wynagrodzeń pracowników realizujących zadania zlecone (K_w) z uwzględnieniem zatrudnienia na części etatu, wyrażanych odpowiednim wskaźnikiem – W_e . Pozycje te, choć zaliczane do kosztów bezpośrednich, wymagają bowiem korekty za pomocą wskaźnika obrazującego udział czasu pracy poświęcony realizacji zadań publicznych w relacji do czasu pracy ogółem (W_{pzz}). Nie można tu jednak negować wartości tych wynagrodzeń, uznając, że są one kosztami przesądzonymi, a ich wartość jest skutkiem decyzji podjętych przed rozpoczęciem zadań zleconych realizowanych w danym okresie sprawozdawczym, przy czym niezbędna jest korekta tych kwot o wynagrodzenia za dni przeznaczone na szkolenia nie zaliczone do kosztów świadczenia usług.

Zmian wymaga również rozliczenie kosztów pośrednich, w szczególności poprzez zagwarantowanie jakości wykorzystywanych kluczy podziałowych prawidłowo odzwierciedlających sposób uczestniczenia kosztów w procesie świadczenia usług przez gminę, przy zapewnieniu stałości relacji pomiędzy tworzącymi je wartościami (nie mogą one podlegać wahaniom na skutek zmian w otoczeniu organizacji)¹⁶. W efekcie

¹⁶ Podobny wymóg proponują m.in. J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, dz. cyt., s. 270.

zasadne jest, by do rozliczenia kosztów amortyzacji budynku, wydatków za zużytą energię i gaz (K_{zeg}) oraz wydatków za usługi remontowe (K_{ur}) wykorzystano klucz podziałowy stanowiący udział powierzchni wykorzystywanej do realizacji zadań z zakresu objętego powództwem do powierzchni budynku, w którym ta działalność się odbywała (W_{ap}). Istota takiego rozwiązania wynika z faktu, że zarówno koszty amortyzacji, jak i koszty związane z ogrzewaniem, czy remontami zależą od powierzchni pomieszczeń w stopniu większym, niż od – proponowanych w pozwach – liczby etatów. W obliczeniach tych uwzględnić też trzeba zatrudnienie na części etatu.

Pozostałe koszty pośrednie, obejmujące wynagrodzenie wójta (K_{ww}), wynagrodzenie sekretarza (K_{ws}), wynagrodzenie skarbnika (K_{wsk}), wydatki na zakup niezbędnych materiałów i wyposażenia (K_{wmw}), wydatki na zakup pozostałych usług (K_{pu}), wydatki na zakup usług internetowych (K_{ui}), wydatki na zakup usług telekomunikacyjnych świadczonych w ruchomej sieci telefonicznej (K_{tr}) i wydatki na zakup usług telekomunikacyjnych świadczonych w stacjonarnej sieci telefonicznej (K_{ts}), można rozliczać wykorzystując klucz podziałowy będący relacją liczby etatów wykazanych jako przypisane do zadań zleconych w stosunku do liczby etatów ogółem (W_{et}).

Należy jednak pamiętać, że w przypadku wynagrodzeń wójtów, sekretarzy czy skarbników niezbędne jest wskazanie czasu pracy poświęconego bezpośrednio na zarządzanie urzędem, a nie czasu ich pracy ogółem. Wykonują oni bowiem wiele czynności, które dotyczą *stricto* działań własnych gminy, jej promocji i innych. W efekcie niezbędne jest wprowadzenie wskaźnika ich aktywności (W_{ak}) stanowiącego udział godzin poświęconych np. na bezpośredni kontakt z pracownikami w relacji do liczby godzin ogółem.

Ocena składanych pozwów oraz stosowanych w nich rozwiązań, po wyeliminowaniu wskazanych wad i nieścisłości, pozwala zaproponować następujący, wyrażony wzorem, algorytm zapewniający relatywnie poprawne rozliczenia w zakresie ustalania wartości kosztów zadań zleconych w pozwach objętych oceną:

$$K_c = K_{bi} + \sum_{i=1}^n \left[K_{bw} + (K_a + K_{zeg} + K_{ur}) \cdot W_e \cdot W_{ap} + (W_{ak1} \cdot K_{ww} + W_{ak2} \cdot K_{ws} + W_{ak3} \cdot K_{wsk} + K_{wmw} + K_{pu} + K_{pui} + K_{tr} + K_{ts}) \cdot W_{et} \right] \cdot W_{pzz}$$

Ujęty w powyższym wzorze wskaźnik obrazujący udział czasu pracy poświęcony realizacji zadań publicznych w relacji do czasu pracy ogółem (W_{pzz}) jest tu zasadniczym determinantem wrażliwości należnej kwoty dotacji.

Podsumowanie

Zasadniczy wniosek wypływający z teorii nauk o zarządzaniu i jej powiązania ze specyfiką potrzeb w zakresie rozliczeń za realizację zadań zleconych dotyczy zatem potrzeby zidentyfikowania kategorii kosztów bezpośrednich i pośrednich realizacji tych zadań oraz wdrożenia w rachunkowości gmin fakultatywnych rozwiązań układu kalkulacyjnego kosztów (z wyraźnym zaznaczeniem, że ma to dotyczyć kosztów, a nie wydatków). Istota tego układu powoduje zwiększenie zakresu i jakości informacji generowanych przez system rachunkowości oraz wymaga ujęcia w polityce rachunkowości znacznie większej liczby kont służących ewidencjonowaniu kosztów bezpośrednich oraz relatywnie większej ilości informacji o kosztach pośrednich. W tym ujęciu wydaje się jednocześnie niezbędne opisanie poszczególnych zadań zleconych zgodnie z wymaganiami zarządzania procesowego, w szczególności w obszarze identyfikacji konkretnych działań służących tym zadaniom, określenia ich obligatoryjnego charakteru i – co szczególnie istotne – zapewnienia swoistej standaryzacji w tym zakresie, realizowanej poprzez zatwierdzenie przebiegu i zawartości procesu przez zlecającego. Taki sposób standaryzacji zapewni, z jednej strony, zgodność z wymaganiami dysponenta środków przekazywanych w ramach dotacji, z drugiej – pozwoli zróżnicować wartość środków przekazywanych do poszczególnych gmin, będących przecież

organizacjami składającymi się z różnych zasobów, a zatem i obciążonych różnymi kosztami o charakterze przesądzonym.

Poznanie struktury procesów pozwoli gminom na odpowiednie wskazanie kont kosztów bezpośrednich oraz ułatwi dekretację poszczególnych operacji gospodarczych ujmowanych w tych pozycjach. Jednocześnie też – co wynika z przeprowadzonych badań – będzie ona podstawą dla określenia relatywnie niedużej liczby kluczy rozliczeniowych, zapewniających jakość podziału kosztów pośrednich związanych z wykonywaniem zadań zleconych. W tym kontekście nie bez znaczenia pozostaje jednak potrzeba identyfikacji czasu pracy przeznaczonego *stricte* na wykonywanie zadań zleconych zarówno wykonujących je pracowników, jak i menedżerów (wójta, sekretarza, skarbnika), w części, którą można uznać za przeznaczoną na bezpośrednie zarządzanie procesami świadczenia usług publicznych. To ostatnie spostrzeżenie wymaga również odpowiedniego przypisania odpowiedzialności w urzędzie, w taki sposób, by wykazać ich niezbędną w omawianych procesach, a jednocześnie, by wyłączyć z czasu pracy tę jego część, którą poświęcono na zadania niezwiązane z zadaniami zleconymi, jak np.: czas przeznaczony na sesje rady gminy i ich przygotowanie, czas przeznaczony na promocję gminy i jej rozwój i inne. Takie bowiem działania winny być rozliczane wyłącznie na zadania własne i w tym obszarze należy rozliczać je ustalając koszty własne.