

¹Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach, Polska

ZNACZENIE RACHUNKU KOSZTÓW W PODNOSZENIU EFEKTYWNOŚCI EKONOMICZNEJ PODSTAWOWYCH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Artykuł poświęcony jest racjonalności i efektywności wydatkowania środków publicznych przez samorządy. Dziś w praktyce samorządy koncentrują się przede wszystkim na wydatkowaniu środków publicznych zgodnie z prawem w celu wypełnienia obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie. Badania empiryczne przeprowadzono w gminach podregionu siedleckiego i ostrołęckiego. Badanie potwierdza, że rachunek kosztów jest niezbędnym elementem systemu informacji gospodarczej każdej jednostki gospodarczej. W artykule podkreślono potrzebę znalezienia nowych rozwiązań zapewniających racjonalne wykorzystanie rachunku kosztów w oparciu o wyniki wykorzystania środków budżetowych. Koszty powinny być ujmowane zarówno retrospektywnie, jak i prospektywnie przy użyciu metod rachunkowości zarządczej. Zaproponowaną metodykę rozliczania należy stosować nie tylko przy kalkulacji zadań, ale także przy ustalaniu rzeczywistych kosztów usług świadczonych przez gminy.

Słowa kluczowe: publiczne; samorządy; systemy informacyjne; rachunkowość; koszty.

Wstęp

Tematyka racjonalności i efektywności wydatkowania środków publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego (JST) w celu realizacji postawionych przed nimi zadań jest obecnie mocno akcentowana. Pomimo tego w praktyce JST koncentrują się przede wszystkim na wydatkowaniu środków publicznych zgodnie z przepisami prawa oraz wywiązywaniu się z obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie. Dążenie do podniesienia gospodarności i efektywności wykorzystania środków publicznych nadal nie leży w centrum zainteresowania podstawowych jednostek samorządu terytorialnego. Na ten stan rzeczy składa się wiele przyczyn. Do jednej z nich można zaliczyć brak właściwych systemów informacyjnych dostarczających pełnych i rzetelnych informacji do celów zarządczych. Dotyczy to również rachunku kosztów, który w gminach jest zorientowany przede wszystkim na generowanie informacji do celów obligatoryjnej sprawozdawczości.

Celem artykułu jest próba ukazania znaczenia rachunku kosztów w podnoszeniu efektów ności dokonywania wydatków publicznych.

W dążeniu do realizacji tak postawionego celu posłużono się analizą literatury przedmiotu oraz aktów prawnych. Przeprowadzone zostały również badania empiryczne w gminach podregionu siedleckiego i ostrołęckiego. Miały one na celu poznanie opinii wójtów, skarbników i sekretarzy na temat znaczenia rachunku kosztów w podnoszeniu efektywności działalności jednostek przez nich kierowanych.

1. Efektywność gmin

Jak zaznaczono we wstępie w ostatnich latach w wielu pracach akcentuje się potrzebę poddania wydatkowania środków publicznych warunkom efektywności, którą można zdefiniować jako relację nakładów (wydatków) do uzyskanych efektów (ilości dobra publicznego). Pomimo tego, że większość zawartych w tych pracach tez ma charakter postulowany to można je traktować jako zwiastuny nowego podejścia do tematu efektywnego wydatkowania środków publicznych. (Kachniarz, 2013).

W literaturze przedmiotu występuje brak jedności w sposobie definiowania efektywności. Rozpoczynając rozważania na temat efektywności należałoby przytoczyć definicję sformułowaną przez Pareto, która akcentuje tzw; warunek efektywnej alokacji dóbr. Zgodnie z Pareto warunek ten jest spełniony jeżeli nie jest możliwa żadna alokacja dobra, które polepszy sytuację choć jednej osoby bez równoczesnego pogorszenia sytuacji innej osoby (Stiglitz 2004). Założony w tej definicji warunek w rzeczywistości jest niezwykle trudny do spełnienia, co skutkuje ograniczoną możliwością zastosowania go do badań nad efektywnością podstawowych jednostek samorządu terytorialnego (Skica, 2012). Kaldor-Hicks twierdzi, że o efektywności można mówić w sytuacji, gdy na skutek wymiany jeden z podmiotów zyskuje więcej, aniżeli traci inny, a jednocześnie istnieje formuła kompensacji strat przez podmiot zyskujący na rzecz podmiotu, który poprzez wymianę traci (Buchanan, Tullock 2004, Skica 2012).

Rangę zasad efektywności i skuteczności w wydatkowaniu środków publicznych podkreślają obowiązujące w Polsce przepisy prawne. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009), środki publiczne powinny być wydatkowane celowo i oszczędnie z zachowaniem zasad efektywności (uzyskiwanie najlepszych efektów z danych nakładów) i skuteczności (optymalnego doboru metod i środków realizacji założonych celów).

Również Autorzy zajmujący się problematyką finansów publicznych, jak już zaznaczono wyżej od wielu lat, postulują aby efektywność i wykorzystanie środków publicznych stało się podstawowym kryterium wobec którego pozostałe kryteria będą miały charakter wtórny (Owsiak 2008). W postulacie tym jest wyraźnie wskazane, że dotychczasowe kryterium – celowości opartej na legalizmie nie eliminuje marnotrawstwa. Z kolei A. Szewczuk jest zdania, że należy dążyć do pokonania barier utrudniających racjonalizację wydatków publicznych. Zauważa On także, że należy eliminować przekonanie które funkcjonuje w sektorze publicznym, że „pokonanie rzeczywistości w tym obszarze jest utopią” (Szewczuk 2007, Kachniarz 2013). Aby było możliwe poddanie procesów wydatkowania środków publicznych wymaganiom efektywności ekonomicznej konieczne jest wprowadzenie wielu istotnych zmian w metodach planowania finansowego, kwalifikacji celów wydatków i mierzenie faktycznie uzyskanych efektów, ponoszonych nakładów, w tym opracowanie i wdrożenie systemów mierników jakościowych i ilościowych wykonania zadania (Pomorska 2007).

2. Rachunek kosztów w podstawowej jednostce samorządu terytorialnego

W literaturze przedmiotu koszty są najczęściej definiowane jako pieniężne (wartościowe) odzwierciedlenie nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, ponoszonych w związku z działalnością jednostki gospodarczej. Wg Nowaka (2018) koszty odzwierciedlają wyrażone w pieniądzu celowe zużycie zasobów. Związek kosztów z działalnością gospodarczą wskazuje na celowość i ekwiwalentność tego zużycia. Dlatego też koszty należy zdefiniować jako wartościowe, celowe zużywanie zasobów materialnych i niematerialnych oraz pracy żywej, a także ponoszone wydatki nie odzwierciedlające zużycia, poniesione w pewnym okresie w celu osiągnięcia bieżących i przyszłych korzyści (Wakuła, 2013). Koszty są zatem kategorią gospodarczo i społecznie uznaną (Burzym, 1971), a każda aktywność gospodarcza wymaga by podlegały one ciągłej kontroli i ocenie (Kozuch, 2013). Proces Służący ustalaniu kosztów prowadzenia działalności, polegający na pomiarze wartości zużycia zasobów organizacji, określa się mianem rachunku kosztów (Nowak, 2009).

Współczesną definicję rachunku kosztów przedstawili M. Walczak i M. Kowalczyk (2010). Według tych Autorów jest to proces w ramach którego są prowadzone badania i przekształcenia – zgodnie z przyjętym modelem- informacji o kosztach organizacji służących użytkownikom do:

oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich realizacji.

Szczególną przydatność rachunku kosztów w procesie zarządzania podkreśla w swojej definicji D. Sottys (1999). Uważa ona, że rachunek kosztów to względnie wyodrębniony w systemie informacyjnym podmiotu gospodarczego, zbiór informacji o kosztach opracowanych według określonego modelu dostosowanego do potrzeb informacyjnych użytkowników informacji. Przeprowadzony w rachunku kosztów pomiar kosztów i ich transformacja mają na celu umożliwienie oceny sytuacji decyzyjnych, podejmowanie decyzji i kontrolę ich realizacji (Perwszy-Kwinto, 2010).

W gminie podstawowym zadaniem rachunku kosztów jest dostarczenie informacji charakteryzujących koszty w takich przekrojach, które są przydatne dla potrzeb zarządzania jej działalnością a w szczególności dla efektywnego i racjonalnego kierowania realizacją zadań, oraz kontroli i analizy ekonomicznej dokonań.

Konieczność zaspokojenia przez rachunek kosztów zróżnicowanych potrzeb informacyjnych doprowadziła do wykształcenia się wielu jego typów i odmian (Nowak, 2001).

W praktyce gospodarczej jako pierwsze pojawiły się: rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych. Pod koniec XX wieku wykształciły się nowe koncepcje rachunku kosztów tj. rachunek kosztów działań (ABC), rachunek kosztów docelowych.

Podstawową cechą charakterystyczną dla rachunku kosztów pełnych jest podział wszystkich ponoszonych w jednostce organizacyjnej kosztów na koszty bezpośrednie i pośrednie. Jest to najczęstszy rodzaj rachunku kosztów stosowany w podstawowej jednostce samorządu terytorialnego.

Odmianą rachunku kosztów stosowaną w JST jest rachunek kosztów zmiennych, a w szczególności segmentowy rachunek kosztów zmiennych (Rokita, 2018). W rachunku kosztów zmiennych koszty dzieli się na stałe i zmienne. Formuła ustalania kosztów produktu opiera się wyłącznie na zmiennych kosztach wytworzenia.

Rachunek kosztów działań powstał jako odpowiedź na niedoskonałości rachunku kosztów pełnych. Umożliwia on nowe spojrzenie na ponoszone koszty w organizacji, daje szersze możliwości ich analizy, wskazuje na źródła ich powstawania, co sprzyja redukowaniu poziomu kosztów. Ten rodzaj rachunku koncertuje się na bardziej dokładnym rozliczaniu kosztów pośrednich, a koszty bezpośrednie są nadal odnoszone na produkty i usługi na podstawie dokumentacji (Sadowska, 2015). Dzięki rachunkowi kosztów działań można ujawnić, a

także wycenić istniejące oraz przewidywane koszty działań i procesów. Przyczynia się to do dokonania bardziej wiarygodnej kalkulacji kosztów wytworzenia i rentowności poszczególnych produktów, usług, klientów czy jednostek operacyjnych (Kaplan, Cooper, 2002) w porównaniu z tradycyjnym rachunkiem kosztów. Adaptacja i wdrożenie rachunku kosztów działań w JST jest odpowiedzią na coraz powszechniej występujące potrzeby redukcji kosztów działań bez konieczności obniżenia jakości świadczonych usług.

Możliwość uwzględnienia zapotrzebowania zgłaszanego przez potencjalnych interesariuszy i ujęcie tych potrzeb w procesie kalkulacji kosztów jest również akcentowane przez rachunek kosztów docelowych. Jako pierwszy definicję rachunku kosztów docelowych podał w 1992 roku R. Cooper. Według niego ten model rachunku kosztów jest metodą polegającą na takim ustaleniu kosztów wytwarzania nowego produktu aby jego sprzedaż pozwoliła osiągnąć założony przez jednostkę gospodarczą poziom zysku. Natomiast T. Tanaka rachunek kosztów docelowych definiuje jako wysiłek ponoszony w formie planowania i projektowania nowego produktu, którego celem jest osiągnięcie ustalonego przez zarząd poziomu kosztów produkcji. Z tej definicji wyływa wniosek, że rachunek kosztów docelowych jest nie tylko metodą kalkulacji kosztów, ale również narzędziem zarządzania, które ma na celu ich redukcję.

Z przeprowadzonych powyżej rozważań wynika, że rachunek kosztów jest niezbędnym elementem systemu informacji ekonomicznej w każdej jednostce gospodarczej. Istniejące modele rachunku kosztów są podporządkowane określonym potrzebom informacyjnym interesariuszy podmiotów gospodarczych. Jednocześnie spełniają one zapotrzebowanie na informacje wynikające z różnych sytuacji decyzyjnych.

3. Percepcja „wartości dodanej” rachunku kosztów w gminach

Aby zrealizować cel założony w artykule zostały przeprowadzone badania empiryczne w gminach podregionu ostrotęckiego i siedleckiego.

Przeprowadzone badanie zostało skierowane do wójtów, skarbników i sekretarzy. Miało ono na celu poznanie stopnia wykorzystania rachunku kosztów w celu zwiększenia efektywności gospodarowania posiadanymi zasobami w podstawowych jednostkach samorządu terytorialnego. Przeprowadzonych zostało 89 ankiet z czego odpowiedzi udzieliło: 15 sekretarzy 1 wójt i 73 skarbników (tylko w jednej gminie udało się przeprowadzić ankietę zarówno z sekretarzem jak i skarbnikiem). Wójtowie poproszeni o udzielenie odpowiedzi przekierowywali sprawę do skarbników, tłumacząc to ich kompetencjami.

W celu wdrożenia rachunku kosztów należy odpowiednio do jego potrzeb dostosować system rachunkowości. Powinien on dostarczyć pełnej i rzetelnej informacji do celów zarządczych. Najważniejszą informacją generowaną przez ten system jest informacja o ponoszonych kosztach. Jest ona istotna z punktu widzenia prowadzenia racjonalnej gospodarki finansowej i skutecznego zarządzania. Aby można było taką informację uzyskać należałoby rozszerzyć obowiązujący obecnie zakres ewidencji kosztów. Gminy sporządzają rachunek zysków i strat w wariacie porównawczy. Dlatego też obligatoryjnym układem ewidencji kosztów jest układ rodzajowy. Potwierdzają to przeprowadzone badania. W 54 jednostkach stosowany jest tylko i wyłącznie zespół 4 do ewidencji kosztów. W 17 gminach rachunkowość budżetowa prowadzona jest wyłącznie pod kątem sprawozdawczości budżetowej, a w 3 samorządach sekretarze nie potrafili wskazać sposobu ewidencji kosztów. Pomimo tego, że obowiązkowym wariantem sporządzania rachunku zysków i strat jest wariant porównawczy to ustawodawca nie zabrania ewidencji kosztów w układzie funkcjonalnym. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 3 marca 2020 r. w sprawie 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 terytorium RP zawiera wykaz kont zespołu 5, które umożliwiają grupowanie kosztów wg. miejsc ich powstawania, co znacznie ułatwi kalkulację kosztów. W 36 gminach podregionu ostrołęckiego i siedleckiego stosowany jest zarówno rodzajowy jak i kalkulacyjny układ kosztów. Żadna badana jednostka nie stosuje wyłącznie kalkulacyjnego układu kosztów. Jest to niepokojący wynik i oznacza, że tylko 35% badanych gmin stosuje wieloprzekrojącą ewidencję kosztów. Świadczy to o tym również, że niewielka ilość respondentów ma świadomość pojemności informacyjnej tej ewidencji.

Badane gminy pomiaru stopnia realizacji budżetu dokonują, poprzez pomiar i analizę rzeczywiście poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów (93%). 57% podstawowych jednostek samorządu terytorialnego stosuje kalkulacje jednostkowego kosztu wytworzenia. Pozostałe jednostki nie stosują i nie chcą wdrożyć takiego narzędzia.

Jak zaznaczono w części teoretycznej artykułu wielu Autorów widzi potrzebę wzrostu znaczenia rachunkowości budżetowej i zarządczej w tym rachunku kosztów. Niestety są to jak na razie postulaty. W badanych gminach jest bardzo znikome zastosowanie jakiegokolwiek modelu rachunku kosztów (tabela 1).

Tabela 1

Wykorzystanie rachunku kosztów w badanych gminach

| Rodzaj rachunku kosztów | Liczba gmin stosujących | Liczba gmin, które nie stosują i nie chcą wdrożyć | Liczba gmin, które nie stosują i chcą wdrożyć | Brak wiedzy na temat stosowanego rachunku kosztów |
|--------------------------------|--------------------------------|--|--|--|
| Rachunek kosztów docelowych | 24 | 61 | 1 | 3 |
| Rachunek kosztów działań | 32 | 50 | 4 | 3 |
| Rachunek kosztów zmiennych | 16 | 68 | 2 | 3 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Na podstawie danych z tabeli 1 można stwierdzić, że rachunkiem, który jest stosowany przez największą liczbę gmin jest rachunek kosztów działań. Dzięki niemu gminy będą mogły prawidłowo rozdzielać koszty pośrednie na obiekty kalkulacji. Zaznaczyć należy, że spośród 32 badanych jednostek samorządu terytorialnego stosujących rachunek kosztów działań tylko 4 stosuje do ewidencji kosztów układ kalkulacyjny. Pozostałe gminy wykorzystują tylko i wyłącznie układ rodzajowy. Pozytywnie należy ocenić chęć wdrożenia tego rachunku kosztów w 4 badanych jednostkach. Może ona znaleźć zastosowanie nie tylko w kalkulacji zadań ale również w ustalaniu realnych kosztów świadczonych przez gminy usług.

Przeprowadzone powyżej rozważania wskazują, że w badanych jednostkach w niewielkim stopniu wykorzystywane są metody i narzędzia zwiększające efektywność wykorzystania środków budżetowych. Zaznaczyć należy, że jako główną korzyść z zastosowanie rachunku kosztów respondenci wskazywali na pierwszym miejscu lepszą redukcję i kontrolę kosztów (tabela 2).

Tabela 2

Zalety wykorzystania rachunku kosztów

| Zaleta | Liczba gmin | Odsetek badanych gmin |
|--------------------------------------|-------------|-----------------------|
| Lepszą redukcję i kontrolę kosztów | 76 | 86% |
| Lepsza jakość świadczonych usług | 65 | 75% |
| Zwiększenie wiarygodności instytucji | 64 | 74% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Na podstawie danych z tabeli 2 można stwierdzić, że na drugim miejscu wśród korzyści z zastosowania rachunku kosztów przedstawiciele badanych jednostek wskazywali lepszą jakość świadczonych usług, a następnie zwiększenie wiarygodności instytucji. Wyniki badania z jednej strony są obiecujące, być może skutkujące w przyszłości wdrożeniem rachunku kosztów. Jednakże z drugiej strony po przeanalizowaniu odpowiedzi wskazujących na bariery wdrożenia tych instrumentów należy zwrócić uwagę na odpowiedź respondentów z 6 jednostek (7% wskazań). Ich zdaniem spowodowane to jest brakiem możliwości praktycznego zastosowania. Jako główną barierę wdrażania tych instrumentów respondenci podali brak czasu (35% wskazań). Na drugim miejscu plasuje się brak środków finansowych.

4. Podsumowanie

Efektywność jest podstawową zasadą gospodarowania w każdej jednostce organizacyjnej. Z uwagi na to podstawowe jednostka samorządu terytorialnego powinny traktować dążenie do ciągłej poprawy efektywności wszelkich działań jako niezbędną warunek rozwoju. Aby móc to osiągnąć należy poszukiwać nowych rozwiązań w tym zakresie. Jednym z nich jest zastosowanie rachunku kosztów. Jest on niewątpliwie najważniejszym obszarem współczesnej rachunkowości zarządczej. Jednostki gospodarcze, w tym podstawowe jednostki samorządu terytorialnego, chcąc sprostać pojawiającej się konkurencji muszą liczyć się z kosztami, które są skutkami podejmowanych działań. Dlatego też koszty powinny być ujmowane zarówno retrospektywnie jak i prospektywnie (Nowak 2015).

Kontrola kosztów powinna być jednym z priorytetów kadry zarządzającej daną jednostką gospodarczą. Chodzi o to aby uzyskać maksymalną wartość zasobów danego podmiotu przy jednoczesnym

minimalizmie ponoszonych kosztów. Aby było to możliwe, należy posiadać odpowiednie informacje, które dostarcza rachunek kosztów. Niestety znaczenie rachunku kosztów jak również innych instrumentów rachunkowości zarządczej w badanych podstawowych jednostkach samorządu terytorialnego jest znikome.

Nie ulega wątpliwości, że w badanych jednostkach samorządu terytorialnego nie jest przywiązywana należyta uwaga do wykorzystania informacji o kosztach, a rachunek kosztów przez nie stosowany ma na celu przede wszystkim generowanie informacji na potrzeby obowiązkowej sprawozdawczości. Przeprowadzone badania potwierdzają również fakt, że w tych gminach nie dąży się do doskonalenia systemów informacyjnych, które byłyby w stanie dostarczyć pełnej i rzetelnej informacji wykorzystywanej w procesie zarządzania. Tylko nieliczne gminy deklarują wprowadzenie w przyszłości wybranego modelu rachunku kosztów.

1. Buchanan J. M., Tullock G. *The Calculus of Consent: Logical Foundation of Constitutional Democracy*. Liberty Fund, Indianapolis. 2004.
2. Burzym, E. *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*. Warszawa, 1971.
3. Charnes A., Cooper W. W., Rhodes E. *Measuring the efficiency of decision making units*. *European Journal of Operational Research*. 1978. Vol. 120.
4. Cooper R. *Target costing, communication to CAM-I*. *European Research Group*. 1992.
5. Cooper R., Kaplan R. *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Oficyna Wydawnicza, Kraków, 2000.
6. Kachniarz M. *Pomiar efektywności usług publicznych – zarys koncepcji i spodziewanych rezultatów*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2013. Nr 284, 41–49.
7. Kożuch A. J. *Rachunek kosztów jako instrument zapewniający sprawne zaspokojenie potrzeb publicznych w JST*. *Optimum, Studia Ekonomiczne*. 2013. Nr 1 (61), 93–105.
8. Nowak E. *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*. Ekspert, Wrocław, 2009.
9. Nowak E. *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach*. *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*. 2015. Nr 245, 162–172.
10. Nowak E. *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą*. Ekspert, Wrocław, 2018.
11. Owsiak S. *Budżet władz lokalnych*. PWN, Warszawa, 2008.
12. Pomorska A. *Główne uwarunkowania procesu racjonalizacji wydatków*. [w:] 2007.
13. Prewysz-Kwinto P. *Rachunek kosztów docelowych*. CeDeWu, Warszawa.
14. Rokita S. *Modelowanie rachunku kosztów w na potrzeby zarządzania w gminie*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2018. Nr 506, 124–134. URL: <http://dx.doi.org/10.15611/pn.2018.506.12> (дата звернення: 11.01.2022).
15. Sadowska B. *Rachunek kosztów działań – Teoria i praktyka*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2015. Nr 398, 420–431. URL: <http://dx.doi.org/10.15611/pn.2015.398.40>. (дата звернення: 11.01.2022).
16. Skica T. *Efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego*. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2012. Nr 271, 306–316.
17. Sołtys D. *Rachunek kosztów*. *Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*. Wrocław, 1999.
18. Stiglitz J. E. *Ekonomia sektora publicznego*. *Wydawnictwo Naukowe PWN*. Warszawa, 2004.
19. Szewczuk A. *Relatywizm w ocenie zjawisk ekonomicznych, organizacyjnych i społecznych mających wpływ na racjonalizację wydatków publicznych*, [w:] Głuchowski J.

2007. **20.** Wakuła M. Koszty w procesie zarządzania jednostka samorządu terytorialnego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*. Nr 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*. 2013. Nr 61 t. 2, 355–363.
- 21.** Walczak M., Kowalczyk M. Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy. Difin. 2010.

REFERENCES:

- 1.** Buchanan J. M., Tullock G. *The Calculus of Consent: Logical Foundation of Constitutional Democracy*. Liberty Fund, Indianapolis. 2004.
- 2.** Burzym, E. *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*. Warszawa, 1971.
- 3.** Charnes A., Cooper W. W., Rhodes E. Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operational Research*. 1978. Vol. 120.
- 4.** Cooper R. Target costing, communication to CAM-I. *European Research Group*. 1992.
- 5.** Cooper R., Kaplan R. *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Oficyna Wydawnicza, Kraków, 2000.
- 6.** Kachniarz M. Pomiar efektywności usług publicznych – zarys koncepcji i spodziewanych rezultatów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2013. Nr 284, 41–49.
- 7.** Kożuch A. J. Rachunek kosztów jako instrument zapewniający sprawne zaspokojenie potrzeb publicznych w JST. *Optimum, Studia Ekonomiczne*. 2013. Nr 1 (61), 93–105.
- 8.** Nowak E. *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*. Ekspert, Wrocław, 2009.
- 9.** Nowak E. Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach. *Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*. 2015. Nr 245, 162–172.
- 10.** Nowak E. Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą. Ekspert, Wrocław, 2018.
- 11.** Owsiak S. *Budżet władz lokalnych*. PWN, Warszawa, 2008.
- 12.** Pomorska A. Główne uwarunkowania procesu racjonalizacji wydatków. [w:] 2007.
- 13.** Prewysz-Kwinto P. *Rachunek kosztów docelowych*. CeDeWu, Warszawa.
- 14.** Rokita S. Modelowanie rachunku kosztów w na potrzeby zarządzania w gminie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2018. Nr 506, 124–134. URL: <http://dx.doi.org/10.15611/pn.2018.506.12> (data zwrócenia: 11.01.2022).
- 15.** Sadowska B. Rachunek kosztów działań – Teoria i praktyka. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2015. Nr 398, 420–431. URL: <http://dx.doi.org/10.15611/pn.2015.398.40>. ((data zwrócenia: 11.01.2022).
- 16.** Skica T. Efektywność działania jednostek samorządu terytorialnego. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. 2012. Nr 271, 306–316.
- 17.** Sołtys D. *Rachunek kosztów*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu. Wrocław, 1999.
- 18.** Stiglitz J. E. *Ekonomia sektora publicznego*. Wydawnictwo Naukowe PWN. Warszawa, 2004.
- 19.** Szewczuk A. Relatywizm w ocenie zjawisk ekonomicznych, organizacyjnych i społecznych mających wpływ na racjonalizację wydatków publicznych, [w:] Głuchowski J. 2007.
- 20.** Wakuła M. Koszty w procesie zarządzania jednostka samorządu terytorialnego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*. Nr 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*. 2013. Nr 61 t. 2, 355–363.
- 21.** Walczak M., Kowalczyk M. *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*. Difin. 2010.
-

¹University of Natural Sciences and Humanities in Siedlce, Poland

COST ACCOUNT SIGNIFICANCE FOR ECONOMIC EFFICIENCY IMPROVING OF THE FUNDAMENTAL LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS

The article is devoted to rationality and effectiveness of spending public funds by local government units in order to implement tasks assigned to them is currently strongly emphasized. Nowadays in practice local government units focus primarily on spending public funds in accordance with the law and meeting reporting obligations in this regard. In order to achieve this goal, an analysis of the literature on the subject and legal acts was used. Empirical research was also carried out in the communes of the subregions of Siedlce and Ostrołęka. They were aimed at learning opinions of commune heads, treasurers and secretaries on the importance of cost accounting in increasing the effectiveness of unit operations that they manage. Our research confirms that cost accounting is a necessary element of the economic information system in any economic unit. The existing cost accounting models are subordinated to specific information needs for economic entities stakeholders. At the same time, they meet information needs arising from various decision-making situations. The research reveals some interesting details, such as: in 36 communes of the Ostrołęka and subregions of Siedlce, both the generic and calculation method of costs are used; no audited entity uses only a cost-based system of costs; only 35% of the surveyed communes use multi-sectional cost records. It also proves that a small number of respondents are aware of the information capacity for records. The surveyed communes measure the budget implementation degree by measuring and analyzing actual costs and revenues (93%). 57% of basic local self-government units use calculations of the unit cost of production. Remaining units both do not use and do not want to implement such a tool. The paper emphasizes that efficiency is the basis of each organizational unit, so the basic local governments should consider the desire to continuously improve all activities efficiency as a necessary condition for development. It is necessary to look for new solutions in this area, in particular – to rationally use cost accounting. This is undoubtedly the most important area of modern management accounting. Business units, including basic local governments, must take into account costs arising from actions that are taken in order to cope with the competition. Therefore, costs should be recognized both retrospectively and prospectively. The proposals proposed in the work will efficiently increase cost accounting in the activities of local governments. Out of 32 surveyed local government units that use activity-based costing, only 4 use the spreadsheet system for cost accounting. Remaining communes use

only the generic system. The willingness to implement this cost accounting in 4 audited entities should be assessed positively. It can be used not only in the tasks calculation, but also in determining real costs of services provided by municipalities. The considerations carried out above indicate that surveyed entities make little use of methods and tools that increase the efficiency of the budget funds use.

Keywords: public; local government units; information systems; cost accounting; compulsory reporting; treasurers.

Моніка Вакула ^[1; ORCID ID: 0000-0001-9896-7997],
доктор філософії

¹Університет природничих і гуманітарних наук м. Седльце, Польща

ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Стаття присвячена раціональності та ефективності витрачання органами місцевого самоврядування державних коштів, спрямованих на виконання покладених на них завдань. Сьогоднішні на практиці органи місцевого самоврядування зосереджуються, насамперед, на витрачанні державних коштів відповідно до законодавства з метою виконання зобов'язань щодо звітності з цього приводу. Емпіричне дослідження проводилося у гмінах субрегіонів Седльце та Остроленка. Дослідження підтверджує, що облік витрат є необхідним елементом економічної інформаційної системи будь-якої економічної одиниці. У роботі наголошується на необхідності пошуку нових рішень щодо раціонального використання обліку витрат за результатами використання бюджетних коштів. Витрати слід визнавати як ретроспективно, так і перспективно, застосовуючи підходи управлінського обліку. Запропоновану облікову методику можна використовувати не лише при розрахунку завдань, а й при визначенні реальної вартості послуг, що надаються муніципалітетами. Наведені міркування свідчать про те, що досліджувані в роботі органи місцевого самоврядування недостатньо раціонально використовують інструменти підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Ключові слова: громадськість; органи місцевого самоврядування; інформаційні системи; облік витрат; обов'язкова звітність; казначеї.

Отримано: 10 березня 2022 р.
Прорецензовано: 15 березня 2022 р.
Прийнято до друку: 25 березня 2022 р.