
Grzegorz Bucior

KOSZTY NORMATYWNE ZADAŃ JAKO NARZĘDZIE BUDŻETOWANIA W SEKTORZE PUBLICZNYM

1. WSTĘP

Jednym z dosyć nieoczekiwanych skutków zmiany ekipy rządzącej w Polsce, która nastąpiła jesienią 2005 roku była kariera pojęcia „budżet zadaniowy”. Kazimierz Marcinkiewicz jeszcze jako desygnowany na stanowisko premiera rządu wielokrotnie wskazywał, iż jednym z zasadniczych elementów gruntownej reformy finansów publicznych będzie opracowanie i wdrożenie budżetowania zadaniowego dochodów i wydatków państwa. Przewodzenie prac nad nową metodologią budżetowania potwierdziła w dniu 29 marca 2006 roku minister Teresa Lubieńska, która w Kancelarii Premiera odpowiada za tworzenie budżetu zadaniowego. Ministerstwo finansów spodziewa się, iż dzięki budżetowi zadaniowemu polepszy się zarządzanie publicznymi pieniędzmi podczas realizacji założonych celów. Zaplanowanie budżetu z uwzględnieniem zadań ma przyczynić się do oszczędności na przykład poprzez eliminację zbędnych zadań i znalezienie tym samym rezerw ukrytych w finansach publicznych.

Działania podjęte przez Ministerstwo Finansów w zakresie reformy budżetu centralnego mają istotne znaczenie dla całego sektora publicznego w tym również sektora samorządowego. Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego jest w znacznej mierze odzwierciedleniem gospodarki prowadzonej przez rząd. Dlatego też diametralna zmiana metody budżetowania wydatków i dochodów państwa z pewnością spowoduje podobne przesunięcia na szczeblu lokalnym.

2. BUDŻETOWANIE ZADAŃ

Budżetowanie jako kategoria finansowa i metoda zarządzania jest przede wszystkim pochodną budżetu i produktem ewolucji zarządzania finansami [7, s. 11]. Procedury i techniki budżetowania stosowane początkowo jedynie do zarządzania środkami publicznymi na poziomie makroekonomicznym zostały najpierw przyjęte przez sektor przedsiębiorstw, a następnie przezeń rozwinięte. Impulsem do rozszerzania zakresu budżetowania był dynamiczny rozwój rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza zaczęła wspomagać „zarządzanie przez budżetowanie” w przedsiębiorstwach, co zostało określono mianem zarządzania przez cele [6, s. 41].

Jednocześnie obok doskonalenia metod zarządzania opartych na właściwościach budżetu, zachodziła ewolucja instytucji budżetowych jako elementu systemu finansów pu-

blicznych. Głównym elementem usprawnień procedury budżetowej w sektorze publicznym było realizowanie takich funkcji finansów publicznych, jak: alokacyjna i redystrybucyjna. Z kolei konieczność zwiększenia efektywności i racjonalności zarządzania środkami publicznymi skłoniła podmioty sektora publicznego do korzystania z narzędzi i technik budżetowania udoskonalonych przez sektor prywatny, np. [8, s. 88]:

- zarządzenie przez cele i wyjątki,
- programowanie budżetowanie,
- budżetowanie „od zera”.

Koncepcje te przedstawiane są jako alternatywa wobec tradycyjnego budżetowania przyrostowego zwanego także inkrementalnym, które wciąż dominuje w sektorze publicznym Polski i innych krajów europejskich. Budżet zmienia obecnie postać i znaczenie, stając się głównym narzędziem zarządzania środkami publicznymi oraz sposobem komunikacji ze społeczeństwem. Budżet jednostki sektora publicznego jest wyrazem zamierzeń finansowych i programowych samorządu, a także uzasadnieniem dla tak określonej polityki.

Modyfikacja budżetowania jednostek samorządu terytorialnego sprawia, że budżet nabiera cech [3, s. 11]:

- wytycznych dla wydziałów, jednostek budżetowych i innych podmiotów realizujących zadania publiczne,
- głównego miernika efektywności działań wykonywanych przez te podmioty,
- planu finansowego, ukazującego szeroki obraz kondycji finansowej samorządu,
- instrumentu przekazywania informacji mieszkańcom, biznesmenom, potencjalnym inwestorom na danym terenie, przedstawicielom władz centralnych i innym.

Po zasadniczej zmianie ustrojowej, która nastąpiła w Polsce na początku lat 90. ubiegłego wieku, szybko zwrócono uwagę, iż konstrukcja budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego podkreśla jego funkcję kontrolną. W stosowanej formie budżetu brakuje natomiast informacji dotyczących działania i funkcji programów realizowanych przez organy samorządu. Powszechna jest również opinia o niskiej czytelności i przejrzystości dokumentu budżetowego. Chęć uczynienia z budżetu efektywnego, zrozumiałego dla odbiorców zewnętrznych narzędzia zarządzania programami i zadaniami sprawiła, że w latach 90. niektóre polskie gminy zaczęły poszukiwać alternatywnych sposobów budżetowania. W efekcie można było zaobserwować tendencję występującą w polskich jednostkach samorządu terytorialnego do stosowania pewnych elementów zarządzania przez cele, programowania budżetowego oraz budżetowania „od zera” [4, s. 19].

W literaturze przedmiotu dla określenia tej formy zarządzania środkami publicznymi najczęściej stosowany jest termin „budżet zadaniowy” lub „budżetowanie zadaniowe”. Pojęcie budżetu zadaniowego może być rozumiane jako planowe zestawienie dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego, przeznaczonych na finansowanie określonych zadań publicznych. Odwołując się do pojęcia budżetu zadaniowego należy zwrócić uwagę na normatywną treść tej kategorii, wynikającą z konieczności autoryzacji dokumentu przez organy stanowiące sektora publicznego oraz traktowania go jako decyzji o określonej mocy wykonawczej.

Termin „budżetowanie zadań” lub „budżetowanie zadaniowe” podkreśla tymczasem aspekt czynnościowy, obejmując swym zakresem stosowanie określonych metod, technik i narzędzi związanych z przygotowaniem, wykonaniem i kontrolą budżetu. Można więc

powiedzieć, że budżetowanie zadań polega na prowadzeniu całej gospodarki budżetowej jednostki sektora publicznego lub jej części poprzez stosowanie budżetu, w którym środki przypisane są do wyodrębnionych zadań.

W wymiarze strukturalnym, budżet zadań składa się z określonej listy zadań, których ogół stanowi całość działalności jednostki samorządu terytorialnego. Budżet zadań jest głównym narzędziem zarządzania zadaniami jednostki samorządu terytorialnego. Zarządzanie zadaniami można porównać do zarządzania projektami znanego z teorii zarządzania przedsiębiorstwem.

Projekt najczęściej definiuje się jako przedsięwzięcie, które charakteryzuje się [1, s. 2]:

- orientację na określony cel,
- koordynacją w podejmowaniu powiązanych ze sobą działań,
- skończonym czasem trwania.

Ogólnie rzecz ujmując, zarządzanie projektem polega na osiągnięciu celu projektu w ramach zaplanowanego budżetu oraz zgodnie z ustalonymi wskaźnikami i parametrami. Istota procesu zarządzania projektem sprowadza się do możliwie najbardziej efektywnej realizacji projektu z punktu widzenia czasu, kosztu i parametrów jakościowych.

Budżet jest sumą wielu projektów, które są przezeń finansowane. W takim ujęciu zadanie traktowane jest jako pewnego rodzaju projekt, dla którego określone są następujące atrybuty:

- wyznaczony ilościowo cel realizacji;
- wydział czy też jednostka odpowiedzialna za dokonania, a w jej strukturze osoba odpowiedzialna za wykonanie;
- metody kalkulacji kosztu całkowitego;
- wartość kosztu całkowitego;
- okres realizacji;
- harmonogram (etapy) realizacji;
- sposób oceny wykonania.

Budżet jest zatem zbiorem zadań realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Konstrukcyjnie budżet składa się z zestawu narzędzi, które opisują zadania w wymiarze rzeczowym, czynnościowym i kosztowym. Zakres i szczegółowość tych narzędzi zależy w głównej mierze od stosowanej metodologii budżetowania. Ta z kolei jest wypadkową celów, które określono dla systemu budżetowania oraz uwarunkowań społeczno-ekonomicznych jednostki sektora publicznego (struktura jednostki, jej wielkość terytorialna, złożoność zagadnień finansowych występujących w niej itp.).

3. KOSZT ZADANIA

Jak już wskazano, budżet zadań jest podzielony na elementarne, szczegółowo określone i sparametryzowane jednostki. W tym rozumieniu, zadanie jest elementarną jednostką, określającą jednorodną działalność podejmowaną przez rząd lub samorząd w celu osiągnięcia określonego rezultatu. Każde zadanie opisane jest na etapie projektowania budżetu poprzez:

- zakres rzeczowy zadania;
- normatyw kosztów jego realizacji;
- parametry, wskaźniki i inne mierniki jego wykonania, umożliwiające kwantyfikację efektywności oraz skuteczności realizacji.

Koszt zadania jest główną kategorią umożliwiającą ocenę efektywności wypełniania zadań przez jednostkę sektora publicznego.

Analizując zakres pojęcia koszt zadania, można wskazać na pięć jego atrybutów:

- 1) Cel pomiaru, który obejmuje wycenę usług świadczonych na rzecz społeczności, planowanie budżetowe oraz kontrolę wykonania budżetu.
- 2) Obiekt, którego koszty są przedmiotem pomiaru. W ujęciu podmiotowym będą to wydziały i ośrodki realizujące zadania, przedmiotem pomiaru będzie zaś koszt wytworzenia usługi publicznej.
- 3) Rodzaj utraconej wartości, czyli m.in. zużycie materiałów, energii, majątku trwałego i innych składników majątkowych związane z realizacją zadania.
- 4) Czas ponoszenia kosztu. Podstawowym jest rok budżetowy, choć okres realizacji zadania lub programu może być krótszy lub też dłuższy (np. wieloletnie programy inwestycyjne).
- 5) Efekt osiągnięty dzięki ponoszeniu kosztów. Jest nim zaspokojenie potrzeb społecznych i publicznych.

Koszty są przedmiotem rachunku kosztów, który można określić jako integralną część rachunkowości zajmującą się pomiarem kosztów, ich gromadzeniem w stosownych przekrojach, rozliczaniem na odpowiednie obiekty i prezentacją w sprawozdawczości. Podstawowym zadaniem rachunku kosztów w jednostkach sektora publicznego jest dostarczanie informacji charakteryzujących koszty w takich przekrojach, które są przydatne w trakcie zarządzania działalnością jednostki, a w szczególności racjonalnego i efektywnego kierowania realizacją zadań oraz kontroli i analizy ekonomicznej dokonań.

Stopień efektywności ekonomicznej zadań realizowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego można ustalić poprzez porównanie poniesionych kosztów całkowitych zadania z:

- kosztami z poprzednich okresów z uwzględnieniem zmian cen w gospodarce, przy nie zmniejszonej jakości świadczeń;
- kosztami całkowitymi takich samych lub zbliżonych zadań wykonywanych przez inne jednostki;
- kosztami planowanymi na dany okres.

Koszt całkowity zadania składa się z kosztów bezpośrednich i pośrednich. Koszty bezpośrednie zadania to koszty, których poniesienie jest niezbędne do realizacji zadania w sposób zapewniający wykonanie pożądanego usługi lub uzyskanie pożądanego efektu. Wśród nich główne pozycje to wynagrodzenia z narzutami, usługi obce oraz zużycie zapasów.

Kosztami pośrednimi są koszty związane z usługami świadczonymi na rzecz zadania przez inne organy administracyjne lub wydziały. Koszty pośrednie zadania mogą stanowić określoną część kosztów wydziałowych zadań, czyli kosztów administracyjnych ogólnych funduszy, wydziałów finansowych, prawnych i innych wydziałów pomocniczych [11, s. 19].

Pomocne w określaniu zasad rozdziału kosztów pośrednich może być wprowadzenie podziału zadań, przy zastosowaniu kryterium wpływu na zaspokojenie potrzeb obywateli, czyli na zadania pośrednie i bezpośrednie. Zadania bezpośrednie są to takie zadania reali-

zowane przez jednostkę, których finalizacja w sposób bezpośredni wpływa na zaspokojenie potrzeb obywateli. Zadania te wykonywane są przez określone w budżecie ośrodki odpowiedzialności – z reguły są to wydziały urzędu jednostki samorządu terytorialnego, jednostki lub zakłady budżetowe.

Zadania pośrednie wykonywane są w celu obsługi zadań bezpośrednich. Najczęściej zadania te wykonują wydziały urzędu choć mogą one być również realizowane przez podmioty zewnętrzne. Zadania pośrednie stanowią taki rodzaj zadań budżetowych, których nie można przypisać do konkretnego zadania bezpośredniego. Wynika to z tego, że dotyczą one wielu zadań podmiotu. Zadania te pełnią rolę pomocniczą, a należą do nich:

- obsługa administracyjna,
- obsługa prawna,
- koszt funkcjonowania wydziałów informatycznych, księgowości itp.

Dla ułatwienia rozliczania, w obrębie zadań pośrednich można wyróżnić dwie grupy [3, s. 242.]:

- 1) Zadania techniczne, które obejmują koszty wielu wydziałów realizujących zadania bezpośrednie. Są to wydatki związane z ogólną obsługą podmiotu np.
 - amortyzacja i utrzymanie budynków,
 - środków transportu,
 - świadczenia pomocnicze na rzecz kilku wydziałów,
 - płace personelu pracującego na rzecz wielu wydziałów.
- 2) Zadania wydziałowe, ponoszone w jednym wydziale, ale wynikające z kilku realizowanych przez niego zadań. Przykładami wydatków związanych z tego typu zadaniami mogą być:
 - płace pracowników ogólnowydziałowych,
 - amortyzacja środków trwałych używanych w realizacji kilku zadań wydziału,
 - szkolenia personelu wydziału.

Rozdział kosztów zadań pośrednich polega na podzieleniu tych kosztów na zadania bezpośrednie na podstawie określonej formuły. Formuła ta powinna być ustalona przy wykorzystaniu analizy związku zadań ogólnych (pośrednich) z zadaniami bezpośrednimi. Na tej podstawie ustala się najbardziej odpowiedni klucz podziału kosztów pośrednich. Kluczem tym może być liczebność personelu, wartość wynagrodzeń, wartość kosztu bezpośredniego zadań lub inne parametry. Zasady rozdzielania kosztów pośrednich mogą być jednolite dla wszystkich zadań pośrednich lub zróżnicowane w zależności od charakteru zadania.

4. KOSZTY NORMATYWNE ZADANIA

Sposób kalkulacji kosztów poszczególnych zadań budżetowych ma znaczący wpływ na efektywność funkcjonowania całego systemu. Pod pojęciem kalkulacji kosztów rozumie się zwykle czynności rachunkowe, zmierzające do ustalenia kwoty i struktury kosztów przypadających na przedmiot kalkulacji. W wypadku budżetowania zadań, przedmiotem kalkulacji jest wyodrębnione zadanie (projekt). W efekcie stworzenia odpowiednich narzę-

dzi kalkulacyjnych możliwe jest określenie całkowitego kosztu każdego zadania, jak również kosztu jednostkowego usług świadczonych na rzecz mieszkańców. Celem kalkulacji jest uzyskanie danych, na podstawie których można ocenić ekonomiczną efektywność – rzeczywistą lub zamierzoną – wykonania usługi (zadania) [5 s. 131]. Dzięki tym danym możliwe jest porównywanie kosztów zadań, mające na celu określenie najtańszego sposobu ich realizacji.

Istotną cechą budżetowania zadań jest właściwy pomiar efektów wykonania. W tym celu konieczne jest stosowanie odpowiedniego mechanizmu ustalenia kosztu jednostkowego usługi świadczonej w ramach realizacji zadania. Pomiar efektów wykonania stanowi odniesienie całkowitego kosztu zadania do planowanego efektu opisanego parametrem ilościowym. Dlatego też im lepsza metoda kalkulacji kosztu zadania oraz im lepiej sparymetryzowane jest zadanie, tym pomiar efektów jest dokładniejszy. Innymi słowy: o jakości stosowanej procedury budżetowania w znacznej, być może nawet decydującej mierze decyduje prawidłowe określenie kosztów realizacji zadania. Dlatego też, koszty zadania powinny być oszacowane za pomocą odpowiednich metod rachunku kosztów. Ustalenie kosztu całkowitego zadania może nastąpić przy wykorzystaniu rachunku kosztów postulowanych, znanych z teorii i praktyki rachunkowości zarządczej. Rachunek ten jest przydatny w organizacjach, które charakteryzują się powtarzalnością swoich operacji, a taka sytuacja odnosi się do gospodarki budżetowej podmiotów sektora publicznego [2, s. 441].

Anna Szychta wyróżnia trzy odmiany rachunku kosztów postulowanych w zależności od sposobu wyznaczania postulatów kosztowych [6, s. 664–665]:

- 1) rachunek kosztów normalnych (uzasadnionych),
- 2) rachunek kosztów planowanych (budżetowanych),
- 3) rachunek kosztów standardowych (normatywnych).

Kazimierz Sawicki podaje rozszerzoną listę odmian rachunku kosztów postulowanych [9, s. 398.]:

- 1) rachunek kosztów normatywnych,
- 2) rachunek kosztów planowanych,
- 3) rachunek kosztów budżetowanych,
- 4) rachunek kosztów standardowych,
- 5) rachunek przyszłościowych kosztów zmiennych.

W rachunku kosztów planowanych i budżetowanych, pełnych lub zmiennych ustala się określone planowane, tj. wynikające z budżetów stawki kosztów bezpośrednich i pośrednich lub stawki kosztów zmiennych i stałych służące do określania planowanych kosztów wykonania zadania. W kolejnym etapie planowane koszty bezpośrednie i pośrednie (zmiennie i stałe) porównuje się z odpowiadającymi im kosztami faktycznymi w celu ustalenia odchyleń. W rachunku tym stosuje się tzw. standardy kosztów, które pełnią funkcję wzorca lub normy określającej wymagany poziom kosztów.

Koszt normatywny to plan kosztów dotyczących jednostki kalkulacji kosztów, celem zaś ustalenia normy jest stworzenie podstawy do porównań z kosztami rzeczywistymi [12, s. 47–49]. W systemie budżetowania zadań jednostką kalkulacji jest zadanie lub grupa zadań (programy). Ustalenie normy kosztu zadania i porównanie jej z rzeczywistymi doko-

nianiami stanowi istotę opisywanej metody. Ujawniona tą drogą różnica pomiędzy kalkulowanymi kosztami normatywnymi kosztami a rzeczywistymi nazywana jest rozbieżnością lub odchyleniem. Ujawnienie odchylenia jest początkiem etapu dochodzenia do przyczyn powstałych rozbieżności czyli analizą rozbieżności (odchyień) [10, s. 157].

Ustalenie normatywnych kosztów zadań wymaga określenia i zsumowania normatywnych kosztów bezpośrednich i normatywnych kosztów pośrednich. Ustalenie normatywu kosztów bezpośrednich następuje przez określenie norm zużycia materiałów, półfabrykatów; czasu pracy wynikających ze struktury i konstrukcji zadania oraz technologii i organizacji jego realizacji.

W literaturze przedmiotu podaje się najczęściej dwie metody ustalania postulatów kosztów bezpośrednich [9, s. 315–318.]:

- 1) Oszacowanie kosztów zużycia materiałów i robocizny bezpośrednio na podstawie ewidencji z okresów poprzednich. Postulaty są tu określane za pomocą przeciętnych wartości osiągniętych w przeszłości w trakcie identycznych lub podobnych operacji. Koszty bezpośrednie zadań będą kształtowane co roku na podobnym poziomie. Wadą tej metody jest powtarzanie w kolejnych okresach budżetowych ewentualnych błędów i niewłaściwych sposobów działania.
- 2) Podstawą tworzenia standardów kosztowych są bieżące normy techniczne produkcji, obowiązujące w danym okresie przy założonej konstrukcji produktu (usługi), technologii wytworzenia (wykonania), infrastrukturze technicznej oraz organizacji pracy. Metoda ta wymaga więcej wysiłku, ponieważ normatywy kosztów bezpośrednich są wyznaczane za pomocą szczegółowych analiz rodzajów, jakości i ilości zużycia zasobów, koniecznych do zrealizowania procesu lub operacji.

Ustalenie normatywnych kosztów pośrednich zadania powinno przebiegać zgodnie z poniższymi etapami [6, s. 669]:

1. opracowanie preliminarzy kosztów pośrednich dla wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności;
2. obliczenie narzutu normatywnych kosztów pośrednich jako ilorazu preliminarzy kosztów do przyjętej podstawy doliczenia;
3. ustalenie przypadającego na dane zadanie kosztu pośredniego za pomocą normatywnych narzutów.

Dzięki zastosowaniu rachunku kosztów normatywnych w budżetowaniu zadań, możliwa jest ocena gospodarności realizacji zadania poprzez analizę odchyień kosztów faktycznych od standardowych, ustalonych w przekroju ośrodków odpowiedzialności. Porównanie, w danym okresie budżetowym, całkowitych kosztów rzeczywistych z całkowitymi kosztami normatywnymi dla każdego zadania jest podstawą do przeprowadzenia skutecznej kontroli kosztów oraz oddziaływania na poziom i strukturę kosztów zadań realizowanych w kolejnych okresach. Można powiedzieć, że rachunek kosztów postulowanych powoduje zarządzanie środkami publicznymi „przez cele” i „przez wyjątki”, gdyż uwaga i interwencja zarządzających w trakcie procesu realizacji budżetu wymagana jest w momentach występowania istotnych różnic między normatywem a wykonaniem.

Wśród korzyści płynących ze stosowania kosztów normatywnych w budżetowaniu zadań jednostek samorządu terytorialnego, można wymienić:

- wprowadzenie rachunku odpowiedzialności przypisującego odpowiedzialność za wielkość i strukturę kosztów kierownikom poszczególnych ośrodków odpowiedzialności;
- ułatwienie procesu przygotowywania budżetu zadań uwarunkowane tym, że standardy kosztów są wiarygodnym źródłem informacji do przekształcenia planowanych programów budżetowych w konkretny harmonogram realizowanych czynności;
- zmniejszenie pracochłonności ewidencji kosztów i kalkulacji rzeczywistych kosztów zadania.

5. ZAKOŃCZENIE

Teoretycy finansów publicznych zgodnie podkreślają przewagę budżetowania zadaniowego od powszechnie używanego budżetowania przyrostowego. O zaletach programowania budżetowego przekonało się już wiele samorządów w Polsce, a wkrótce narzędzie to prawdopodobnie wkroczy do zarządzania środkami publicznymi. Niewątpliwie ekspansja budżetowania zadaniowego w całym sektorze publicznym w dużym stopniu zależy od efektów reformy budżetu centralnego.

Podstawowymi trudnościami we wdrażaniu tego systemu zarówno na szczeblu centralnym, jak i samorządowym są:

- niechęć kadry wykonawczej do radykalnych zmian w stosowanych procedurach budżetowych wynikająca przede wszystkim z obaw względem własnych kwalifikacji;
- problemy ze sparametryzowaniem zadań w takich kategoriach, jak koszt czy jakość.

Pomocą w przezwyciężeniu tych ograniczeń powinno być sięganie do sprawdzonych rozwiązań stosowanych z powodzeniem w sektorze prywatnym. Niewątpliwie finanse podmiotów sektora publicznego i prywatnego wykazują zasadnicze różnice wynikające głównie z tego, iż te pierwsze działają w otoczeniu rządzonym przez prawa gospodarki rynkowej, natomiast otoczenie sektora publicznego zdominowane jest przez interwencję państwa. Jednak zastosowanie metod i narzędzi z zakresu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw może doprowadzić do przekształcenia się budżetu ze środka rozdzielania zasobów publicznych i kontroli ich przepływów, do roli narzędzia, które pozwoli na skuteczne i efektywne zarządzanie środkami w celu realizacji zadań sfery publicznej.

Literatura

- [1] Davidson Frame J., *Zarządzanie projektami w organizacjach*, Warszawa, WIG-Press 2001.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, Warszawa, PWN 1995.
- [3] Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., *Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów*, Warszawa, ARK 1996.
- [4] Filas J., Piszczek M., Stobnicka I., *Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury*, Warszawa, ARK 1999.

- [5] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Warszawa, PWE 2001.
- [6] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Łódź, Absolwent 1999.
- [7] Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Warszawa, PWN 1997.
- [8] Rubin I., *The Politics of Public Budgeting*, New York, Chatham House Publishers 2000.
- [9] *Rachunek kosztów*, t. II, red. Sawicki K., Warszawa, FRRwP 1996.
- [10] Sudół S., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem przemysłowym*, Warszawa, PWi: 1972.
- [11] Szolno-Koguc J., *Budżet zadaniowy. Wprowadzenie*, „Rachunkowość budżetowa” 1999, nr 8. Por. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, Warszawa, PWE 2001.
- [12] *Zarządzanie produkcją za pomocą rachunku kosztów normatywnych*, praca zbiorowa, Warszawa, PWE 1973.

Grzegorz Bucior*

KOSZTY NORMATYWNE ZADAŃ JAKO NARZĘDZIE BUDŻETOWANIA W SEKTORZE PUBLICZNYM

Streszczenie. Jednym z elementów reformy budżetowania w działalności polskiego sektora publicznego jest zastosowanie nowego typu budżetu zwanego zadaniowym. Sposób kalkulacji kosztów poszczególnych zadań budżetowych ma istotny wpływ na efektywność funkcjonowania całego nowego systemu budżetowania. Celem artykułu jest zaprezentowane możliwości zastosowania rachunku kosztów wliczanych do kosztów zadania.

STANDARD COSTS OF TASKS IN PUBLIC SECTOR BUDGETING

Summary. One of the issue in reforming of polish public sector budgeting is to implement new type of the budget called „task budget”. The way the cost of the task is calculated has deep impact on efficiency of the entire new budgeting system. The purpose of the paper is to present the ability of applying standard costs in calculating the cost of the task.

* Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości; grzegorz@bucior.pl