

Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych w budżetowaniu działalności jednostek samorządu terytorialnego

Grzegorz Bucior^{*}
Beata Zackiewicz^{**}

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie na zasadność podejmowania przez samorząd działań racjonalizujących i usprawniających zarządzanie środkami publicznymi. Ze względu na coraz szerszy zakres zadań i coraz mniejsze środki na ich realizację, jednostki samorządu terytorialnego są obecnie wręcz zmuszone do zwiększania efektywności, racjonalności, jawności i przejrzystości gospodarki finansowej. Dlatego też powinny one sięgać po wypracowane metody i narzędzia stosowane przez podmioty sektora prywatnego. Głównym obszarem adaptacji nowych sposobów zarządzania powinno być budżetowanie zadań publicznych.

Pierwsza część artykułu przedstawia pokrótce istotę rachunku kosztów docelowych, jako jednej z koncepcji strategicznego i kompleksowego zarządzania kosztami, umożliwiającej m.in. obniżenie kosztów produktów (usług) w długim okresie.

Druga część obejmuje krótką historię i specyfikę budżetowania działalności jednostek samorządu terytorialnego, zaś ostatnia część artykułu – ukazuje możliwość modyfikacji koncepcji rachunku kosztów docelowych oraz jego adaptacji przez te jednostki na potrzeby efektywnego i racjonalnego budżetowania zadań publicznych

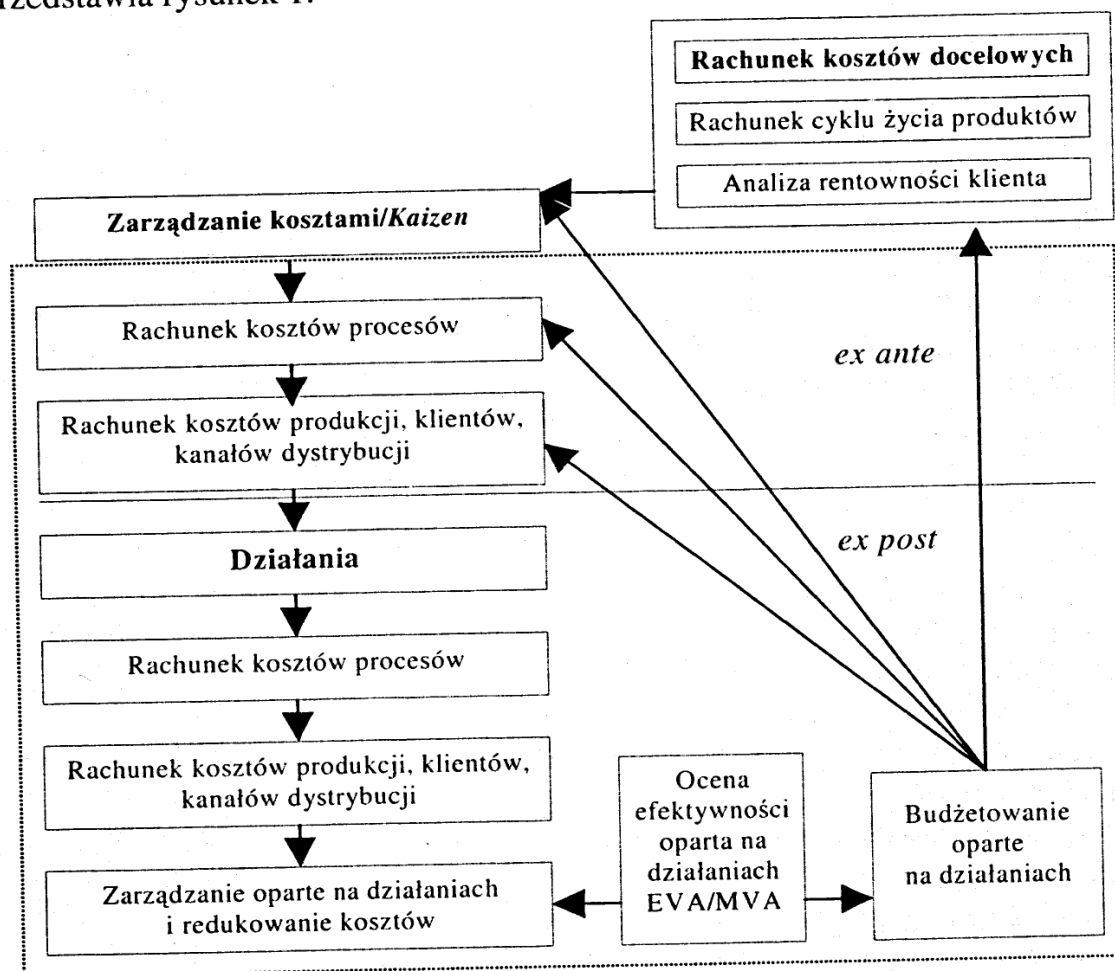
1. Miejsce i istota rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu działalnością przedsiębiorstwa

We współczesnym otoczeniu gospodarczym niezwykle istotne stają się działania podmiotów gospodarujących ukierunkowane na osiąganie maksymalnej satysfakcji odbiorców produktów i usług przy jednoczesnym dążeniu do optymalnego wykorzystania ograniczonych zasobów rzeczowych, finansowych czy też ludzkich. Dotyczy to zarówno podmiotów działających w sektorze prywatnym jak i publicznym. Dlatego też, bardzo ważne jest ciągle poszukiwanie metod, technik, narzędzi i środków, które przyczyniłyby się do doskonalenia wykorzystania tych zasobów. Każdy podmiot gospodarczy jest obecnie wręcz zmuszony do samodoskonalenia się i to niezależnie od sfery i profilu działalności. Umiejętność zrozumienia i doboru odpowiednich narzędzi do odpowiednich obszarów zastosowań i prawidłowe ich wdrożenie to gwarancja osiągnięcia pożądaných efektów.

^{*} dr, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Gdański

^{**} mgr, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Gdański

Jedną z koncepcji związanej z zagadnieniem ustawicznego doskonalenia działalności przedsiębiorstwa, która przedstawia drogę doskonalenia jakości produktów czy usług, jak też odpowiedni sposób zarządzania kosztami jest *Target Costing* (zwany też inaczej rachunkiem kosztów docelowych bądź rachunkiem kosztów celu). Miejsce rachunku kosztów docelowych wśród innych koncepcji ustawicznego doskonalenia opartych na działaniach przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Koncepcje ustawicznego doskonalenia oparte na działaniach

Źródło: Karmańska A., *Koncepcje ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa oparte na działaniach*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości - numer specjalny, tom 8 (64), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce - Rada Naukowa, Warszawa 2002r., s. 116

Target Costing zapewnia efektywne wyznaczenie i zrealizowanie strategii, zawierającej cel długookresowy (koszt przyszłego produktu, usługi). Rachunek kosztów docelowych należy rozumieć jako proces, który umożliwia wyznaczenie kosztu nowego produktu (usługi) o założonych cechach w fazie jego (jej) projektowania (formułowania strategii) oraz jego osiągnięcie w fazie wytwarzania (realizacji strategii i celu strategicznego). W koncepcji tej dominuje filozofia rynku lub tzw. „logika klienta” odmienne od filozofii produkcji („logika

producenta”) zawartej w tradycyjnych systemach rachunku kosztów. *Target Costing* integruje bowiem koszty, jakość i terminowość w ramach decyzji dotyczących projektowania produktu (usługi), kontroluje koszty zanim zostaną poniesione i jest podporządkowany wymaganiom klientów.

Z punktu widzenia rachunku kosztów docelowych istotne jest, aby:¹

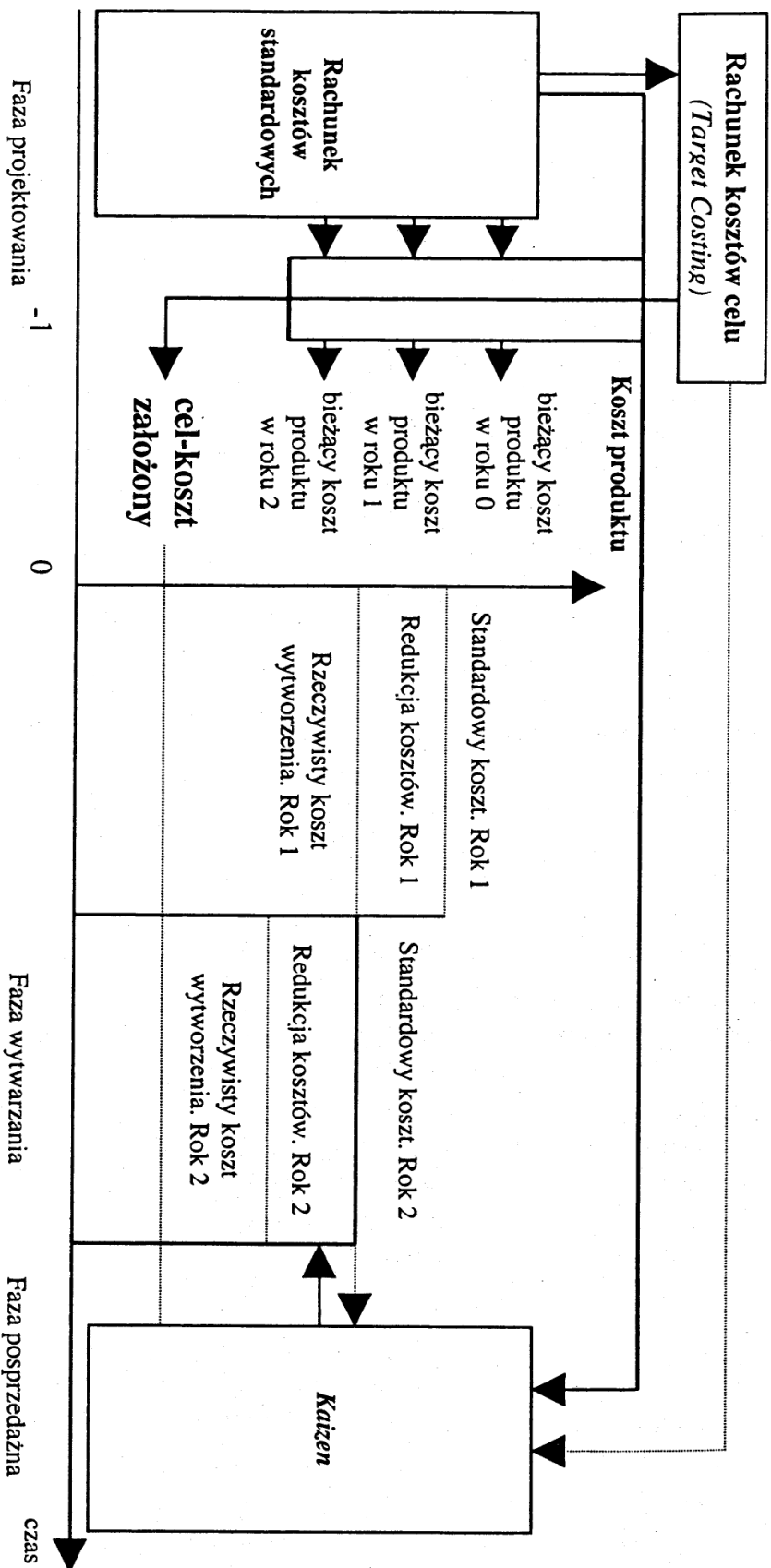
1. grupować dane w poszczególnych stadiach cyklu życia produktu;
2. grupować koszty w sekwencji łańcucha wartości: dostawcy, dealerzy itd.;
3. grupować koszty wg komponentów w relacji do wymagań odbiorców;
4. ustalać nośniki główne i pochodne „prowadzące” koszty;
5. ustalać koszty szczególnych operacji;
6. wykorzystać rachunek kosztów ABC do identyfikacji nośników poszczególnych kosztów działań.

Target Costing umożliwia zatem kompleksowe zarządzanie kosztami podmiotu gospodarującego, czyli takie działania sterujące podejmowane w każdej fazie cyklu życia produktu, które korzystnie wpłyną na przyszłą strukturę i relacje jego kosztów oraz spowodują obniżenie kosztów wytworzenia nowego produktu.² W kompleksowym zarządzaniu kosztami wykorzystywane są zarówno nowe koncepcje pomiaru i wyceny kosztów wytworzenia produktu (przede wszystkich koncepcje japońskie) jak i informacje tworzone przez tradycyjne systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów standardowych). Zintegrowanie rachunku kosztów docelowych z rachunkiem redukcji kosztów i rachunkiem cyklu życia ilustruje rysunek 2.

Rachunek kosztów docelowych został skonstruowany w sferze podmiotów maksymalizujących wynik finansowy. W odniesieniu do nich, finanse jednostek samorządu terytorialnego wykazują zasadnicze różnice, które wynikają głównie z faktu, iż przedsiębiorstwa działają w otoczeniu rządzonej przez prawa gospodarki rynkowej, natomiast otoczenie sektora publicznego zdominowane jest przez interwencję państwa. Tym niemniej, jest oczywistym, że wiele problemów i sposobów ich rozwiązywania pozostaje wspólnych. Charakter gospodarki jednostek sektora publicznego (a w szczególności jednostek sektora samorządowego) powoduje, iż dotyczy to szczególnie zwiększania dochodów i racjonalizacji wydatków. Dlatego też, choć cele realizowane przez podmioty sfery prywatnej i publicznej są różne, narzędzia służące do ich realizacji mogą i powinny być tożsame.

¹ Zob. Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza - koncepcje i zastosowania*. Absolwent, Łódź 1999r., s. 159.

² Realizacja koncepcji kompleksowego zarządzania kosztami dokonuje się w takich trzech obszarach jak: plan strategiczny korporacji; długookresowe planowanie kosztów i budżetowanie; redukcja kosztów, hierarchiczne uporządkowanie względem procesów zarządzania realizowanych w różnych przedziałach czasu i na różnych poziomach w organizacji - zob. w *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach.*, praca zbiorowa pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2003 r., s. 371.



Rysunek 2. Systemy rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami
 Źródło: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, praca zbiorowa pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2003 r., s. 394.

2. Budżetowanie działalności jednostek samorządu terytorialnego

Budżetowanie jako kategoria finansowa i metoda zarządzania jest przede wszystkim pochodną budżetu i produktem ewolucji zarządzania finansami³. Procedury i techniki budżetowania stosowane początkowo jedynie dla zarządzania środkami publicznymi na poziomie makroekonomicznym, zostały najpierw przyjęte przez sektor przedsiębiorstw, a następnie przez niego rozwinięte.

Rozwój budżetowania jako metody zarządzania ma swój początek w Stanach Zjednoczonych w okresie II wojny światowej⁴. Znacznym impulsem do rozszerzania zakresu budżetowania był dynamiczny rozwój rachunkowości zarządczej, który nastąpił po wojnie. Rachunkowość zarządcza zaczęła wspomagać „zarządzanie przez budżetowanie” w przedsiębiorstwach, co zostało następnie określone mianem „zarządzania przez cele (zadania)”⁵. Jednocześnie obok doskonalenia metod zarządzania opartych na właściwościach budżetu, zachodziła ewolucja instytucji budżetu jako elementu systemu finansów publicznych. Jednak głównym kryterium usprawnień procedury budżetowej w sektorze publicznym było realizowanie funkcji i celów finansów publicznych, z naciskiem na funkcje alokacyjną i redystrybucyjną. Konieczność zwrócenia szczególnej uwagi na efektywność i racjonalność zarządzania środkami publicznymi skłoniła podmioty sektora publicznego do korzystania z narzędzi i technik budżetowania udoskonalonych przez sektor prywatny. Wśród głównych koncepcji zarządzania zasobami pieniężnymi, które znalazły zastosowanie w sektorze publicznym można wymienić:

- zarządzenie przez cele i wyjątki,
- programowanie budżetowanie,
- budżetowanie od zera⁶.

Koncepcje te stawia się jako alternatywę wobec tradycyjnego budżetowania przyrostowego zwanego także inkrementalnym, które wciąż dominuje w sektorze publicznym Polski i innych krajów europejskich.

W swej ewolucji, budżet zmienia postać i znaczenie, stając się głównym narzędziem zarządzania środkami publicznymi oraz sposobem komunikacji ze społeczeństwem. Budżet jednostki samorządu terytorialnego daje wyraz zamierzeń finansowych i programowych samorządu, a nadto podaje uzasadnienie dla tak określonej polityki.

³ Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997, s.11.

⁴ Na podstawie elementów budżetowania rozliczano dostawców zaopatrzenia dla wojska. Por. Lee R.D., Johnson R., *Public budgeting system*, An Aspen Publication, Gaithersburg 1998, s. 3 oraz Premchand A., *Government budgeting and expenditure controls. Theory and Practice*, Wydawnictwo Międzynarodowego Funduszu Walutowego, Waszyngton 1989, s. 319-320.

⁵ Por. Jaruga A., Nowak W.A., Szycha A., op. cit., s. 41.

⁶ Według niektórych autorów budżetowanie zerowe jest odmianą programowania budżetowego. Por. Rubin I., *The Politics of Public Budgeting*, Chatham House Publishers, Nowy Jork 2000, s. 88.

W praktyce reaktywowanego w 1990 roku polskiego samorządu szybko zwrócono uwagę, iż konstrukcja budżetu stosowanego w jednostkach samorządu terytorialnego podkreśla jego funkcję kontrolną. Brak natomiast w stosowanej formie budżetu informacji dotyczących działania i funkcji programów realizowanych przez organy samorządu. Dodatkowo, uwagi kierowane ze strony mieszkańców i inwestorów wskazywały na nieczytelność i małą przejrzystość dokumentu budżetowego⁷. Chęć uczynienia z budżetu efektywnego narzędzia zarządzania programami i zadaniami, zrozumiałego dla odbiorców zewnętrznych sprawiła, że w latach dziewięćdziesiątych niektóre polskie gminy zaczęły poszukiwać alternatywnych sposobów budżetowania. W wyniku tego można zaobserwować tendencję występującą w polskich jednostkach samorządu terytorialnego do stosowania pewnych elementów zarządzania przez cele, programowania budżetowego oraz budżetowania zerowego⁸. W literaturze najczęściej spotyka się nazwę „budżet zadaniowy” lub „budżetowanie zadaniowe” dla określenia tej formy zarządzania środkami publicznymi. Pojęcie „budżet zadaniowy” może być rozumiane jako planowe zestawienie dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego, przeznaczonych na finansowanie określonych zadań publicznych. Odwołując się do pojęcia „budżet zadaniowy” należy zwrócić uwagę na normatywną treść tej kategorii, wynikającą z konieczności autoryzacji dokumentu przez organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego oraz obowiązywania jego jako decyzji o określonej mocy wykonawczej⁹. Termin „budżetowanie zadań” lub „budżetowanie zadaniowe” podkreśla tymczasem czynnościowy aspekt, 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 lub części gospodarki budżetowej jednostki samorządu terytorialnego przy stosowaniu budżetu, w którym środki przypisane są do wyodrębnionych zadań. Budżet zadań jest konstruowany w postaci określonej struktury zadań, a więc jest podzielony na elementarne, szczegółowo określone i sparymetryzowane jednostki. W tym rozumieniu, zadanie jest elementarną jednostką, określającą jednorodną działalność podejmowaną przez samorząd w celu osiągnięcia określonego rezultatu.

3. Rachunek kosztów docelowych w budżetowaniu jednostek samorządu terytorialnego

Koncepcja kosztów docelowych jest nazywana czasami planowaniem lub projektowaniem kosztów, ponieważ dotyczy ona przyszłych procesów, a jej zastosowanie rozpoczyna się już w fazie projektowania produktu oraz planowania

⁷ Por. Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., *Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów*, ARK, Warszawa 1996., s. 12.

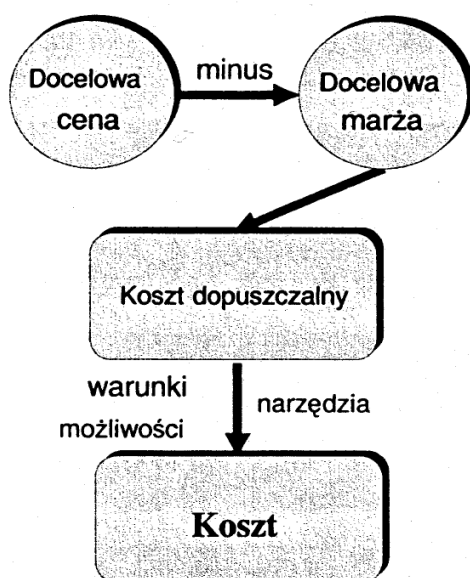
⁸ Por. Filas J., Piszczek M., Stobnicka I., *Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury*, ARK, Warszawa 1999, s. 19.

⁹ Por. Komorowski J., op. cit., s. 16.

wielkości produkcji i cen sprzedaży. W ramach budżetowania zadań koncepcja ta będzie odnosić się do planowanego kosztu zadania (programu).

Rachunek kosztów docelowych może być skutecznym narzędziem zarządzania kosztami zadań przed rozpoczęciem procesu wykonania budżetu. Efektem będzie zmniejszenie elementów kosztów danego zadania. Cechą tego rachunku będzie zatem ustalenie kwoty kosztów, po jakich musi być wykonane dane zadanie o określonych parametrach jakościowych; celem zaś - sprowadzenie kosztów zadania do poziomu pożądanego, dzięki dokładnej specyfikacji zadania oraz lepszemu jego zaplanowaniu w warstwie funkcjonalnej oraz wykonawczej.

W literaturze przedmiotu różni autorzy prezentujący cechy i zasady rachunku kosztów docelowych podkreślają związek ustalania kosztów produktu z oczekiwaną kwotą marży na sprzedaży¹⁰. Związek ten można przedstawić następująco:



Rysunek 3. Schemat ustalania kosztu docelowego

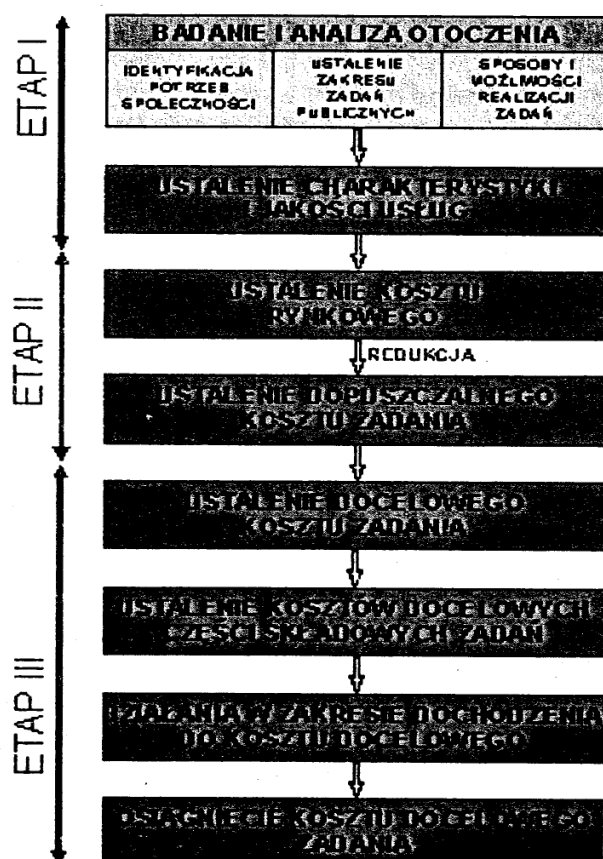
Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kaplan R. S., Cooper R., Zarządzanie kosztami i efektywnością, ABC, Kraków 2000, s. 275-277.

Związek ten w oczywisty sposób nie odnosi się wprost do sposobu określania kosztu docelowego zadań jednostki samorządowej. Samorząd nie wytwarza swych usług w celu osiągania zysku więc nie mamy tutaj do czynienia z pojęciem „marża”, „zysk” czy też „nadwyżka cenowa”. Adaptując mechanizm ustalania kosztu docelowego do warunków samorządowych, należy traktować kategorię „docelowa cena” jako średni (rynkowy) koszt wytworzenia/pozyskania usługi we własnym zakresie lub na rynku. Wartość ta będzie rozumiana jako koszt realizacji zadania w normalnych warunkach przy wykorzystaniu standardowych metod (np. przeciętny

¹⁰ Por. np. Kaplan R. S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, ABC, Kraków 2000, s. 275 oraz Szycha A., *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie* 2000/1, s. 23.

koszt wytworzenia usługi w danym regionie, uśredniona cena nabycia usługi na wolnym rynku itp.). Koszt zadania ustalony na tym poziomie zostaje następnie zredukowany o pożądaną wielkość w wyniku czego otrzymuje się koszt dopuszczalny. Przy takim podejściu ustalenie kwoty kosztu po jakim musi zostać wykonana usługa (zadanie) o określonej funkcjonalności i jakości wymusza osiągnięcie oczekiwanej, możliwej do uzyskania, redukcji nakładów.

Tak rozumiany sposób funkcjonowania rachunku kosztów docelowych można zawrzeć w kilku etapach przedstawionych na rysunku 4.



Rysunek 4. Etapy rachunku kosztów docelowych w budżetowaniu zadań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Szychta A., Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej, *Controlling i rachunkowość zarządcza w firmie* 1/2000, s. 23-25.

Koszt dopuszczalny stanowi punkt wyjścia do ustalenia kosztu docelowego, który uwzględnia możliwości techniczne, finansowe jednostki, zdolności produkcyjne oraz możliwości dostawców¹¹. Koszt dopuszczalny jest więc pewnego rodzaju wielkością „idealną”, do której należy dążyć w procesie redukcji kosztów.

Koszt docelowy zadania jest natomiast ustalany po szczegółowej analizie każdego elementu składającego się na zadanie bądź program. W efekcie, powinny

¹¹ Por. Prewysz-Kwinto P., *Etapy rachunku kosztów docelowych*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie* 2000/2, s. 34.

nastąpić usprawnienia w wyborze sposobów realizacji zadania, zmiana używanych materiałów na tańsze i równocześnie nie gorsze jakościowo, modyfikacja organizacji i metod świadczenia usług, wykorzystywanie podmiotów zewnętrznych do wykonania całości bądź elementów składowych zadania itp.

Dla wyznaczenia wartości kosztu docelowego stosuje się jedną z trzech metod¹²:

1. planowanie odgórne, polegające na wyznaczeniu kosztu docelowego przez naczelną organ wykonawczy (zarząd); kierownictwo ośrodków odpowiedzialności za wykonanie zadania nie bierze udziału w ustaleniu kosztu docelowego;
2. planowanie oddolne, zakładające ustalanie kosztów poszczególnych operacji związanych z wykonaniem zadania przez ośrodki odpowiedzialności;
3. planowanie mieszane czyli postępowanie według obydwu powyżej podanych metod jednocześnie, tzn. zarząd narzuca docelowy poziom kosztów zadań ale ustalenie kosztów poszczególnych operacji związanych z realizacją zadania należy do kompetencji poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż rachunek kosztów docelowych nie jest jedynie prostą techniką ustalania kosztów docelowych. Powinien o być mechanizmem, który integruje różne obszary funkcjonalne ośrodków odpowiedzialnych za projektowanie, wykonanie i nadzór nad realizacją zadań podmiotu¹³. System kosztów docelowych jest także ściśle związany z planowaniem długo i średniookresowym, a to ze względu na konieczność powiązania procesu ustalania kosztów docelowych zadań z warunkami społeczno-ekonomicznymi występującymi w samej jednostce samorządu terytorialnego jak i w jej otoczeniu.

Skuteczne wprowadzenie mechanizmu kosztów docelowych w procesie budżetowania zadań jednostek samorządu terytorialnego może spowodować oszczędności w wydatkowaniu środków publicznych. Co ważne, oszczędności te można osiągnąć przy nie zmienionym poziomie zaspokajania potrzeb społecznych przez samorząd. W warunkach ciągłego zwiększania zakresu zadań przekazywanych na szczebel lokalny przy stałych lub nawet często mniejszych środkach finansowych jest to szczególnie pożądane.

Wprowadzając koncepcję rachunku kosztów docelowych należy pamiętać, iż jest to pewna filozofia, a nie technika rachunkowości, że jest on zbudowany z grupy istniejących procedur i czynności, że jest częścią rozległego systemu zarządzania. Należy również mieć na uwadze pewne czynniki ograniczające jego efektywne stosowanie w praktyce.¹⁴

¹² Por. Jaruga A., Nowak W. A., Szycha A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 77.

¹³ Por. Sakurai M., *Target costing and how to use it*, „Journal of Cost Management” 1989/3, s. 43.

¹⁴ Patrz szerzej na ten temat: Ossowski M., Zackiewicz B., *Wybrane ograniczenia stosowania rachunku kosztów docelowych* w: *Rachunkowość i controlling*, praca zbiorowa pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 947, Wrocław 2002 r., s. 157-163.

Literatura

- [1] Evans W., Filas J., Piszczek M., Rosenberg P., Stobnicka I., Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów., ARK, Warszawa 1996.
- [2] Filas J., Piszczek M., Stobnicka I., Budżet zadaniowy – narzędzia i procedury., ARK, Warszawa 1999.
- [3] Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej., ODDK, Gdańsk 1997.
- [4] Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A., Rachunkowość zarządcza - koncepcje i zastosowania. Absolwent, Łódź 1999r.
- [5] Kaplan R. S., Cooper R., Zarządzanie kosztami i efektywnością., ABC, Kraków 2000.
- [6] Karmańska A., Koncepcje ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa oparte na działaniach. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości - numer specjalny, tom 8 (64), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce - Rada Naukowa, Warszawa 2002r., s. 116.
- [7] Komorowski J., Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem., PWN, Warszawa 1997.
- [8] Lee R.D., Johnson R., Public budgeting system., An Aspen Publication, Gaithersburg 1998.
- [9] Ossowski M., Zackiewicz B., Wybrane ograniczenia stosowania rachunku kosztów docelowych w: Rachunkowość i controlling, praca zbiorowa pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 947, Wrocław 2002 r., s. 157-163.
- [10] Premchand A., Government budgeting and expenditure controls. Theory and Practice., Wydawnictwo Międzynarodowego Funduszu Walutowego, Waszyngton 1989.
- [11] Prewysz-Kwinto P., Etapy rachunku kosztów docelowych, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie 2000/2, s. 34.
- [12] Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach., praca zbiorowa pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2003 r.
- [13] Rubin I., The Politics of Public Budgeting., Chatham House Publishers, Nowy Jork 2000.
- [14] Sakurai M., Target costing and how to use it., „Journal of Cost Management” 1989/3.
- [15] Szychta A., Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej, Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie 2000/1, s. 23-25.