ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

NR 552 FINANSE, RYNKI FINANSOWE, UBEZPIECZENIA NR 20 2009

BEATA ZACKIEWICZ
GRZEGORZ BUCIOR
Uniwersytet Gdański

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI ZADAŃ BUDŻETOWYCH SAMORZĄDU LOKALNEGO

Wprowadzenie

Realizacja postulatu optymalizacji i racjonalizacji wydatków dokonywanych ze środków publicznych jest tym trudniejsza, im większy jest stopień agregacji tych wydatków. To spostrzeżenie spowodowało rozwój technik i metod alokacji ograniczonych zasobów publicznych, który kierunek zmierzał do ograniczania arbitralności i woluntaryzmu decyzyjnego oraz eliminowania marnotrawstwa. Przyjęto założenie, że wydatkowanie publiczne musi być poddane nowoczesnym procedurom wynikającym z teorii i praktyki zarządzania. Takie podejście do wydatków publicznych nazwano programowaniem budżetowym, aby odróżnić je od stosowanego powszechnie terminu planowanie budżetowe, które w warstwie operacyjnej przejawia się jako budżet liniowy tworzony w oparciu o metodę przyrostową[1].

Fundamentem programowania budżetowego jest kwantyfikacja i ocena jakościowa zjawisk występujących w procesach budżetowych dla celów ściślejszego powiązania procesu planowania z działaniami zmierzającymi do realizacji zadań publicznych. W tym rozumieniu programowanie budżetowe można traktować jako próbę integracji trzech podstawowych funkcji gospodarki podmiotów sektora publicznego, tj. planowania, programowania i budżetowania, w jeden zwarty system (stąd często używana nazwa tej koncepcji: *Planning-Program-*

[1] Por. *Budżet władz lokalnych*. Red. S. Owsiak. PWE, Warszawa 2002, s. 57.

ming-Budgeting). Planowanie rozumiane jest tutaj jako określanie celów działania jednostki w bliższej lub dalszej przyszłości. Programowaniem jest organizacja działań zmierzających do osiągnięcia celów. Wymaga to zdefiniowania programów, projektów i poszczególnych działań. Budżetowanie natomiast oznacza ogół czynności związanych z wykonaniem programów.

Programowanie budżetu opiera się na założeniu, że wszystkie programy usług publicznych realizowane przez podmioty sektora publicznego są ze sobą powiązane, a ich cele mogą być osiągane na wiele sposobów. Koncepcja programowania budżetowego wymaga:

- możliwie jak najdokładniejszego zdefiniowania celów sektora publicznego,
- wskazania najlepszych sposobów osiągnięcia tych celów.

Z tego powodu skuteczność implementacji i stosowania opisywanej koncepcji zależy w znacznej mierze od poprawności danych wyjściowych. Szczegółowa analiza tych informacji umożliwia wskazanie właściwych rozwiązań w aspekcie maksymalizacji efektywności i racjonalności.

W literaturze przedmiotu w ramach programowania budżetowego wyodrębnia się najczęściej dwa podejścia[2]:

1) budżetowanie wykonania (ang. *performance budgeting*),
2) budżetowanie programów (ang. *program budgeting*).

Różnice w metodologii obu metod są nieznaczne. Budżetowanie wykonania charakteryzuje się:

- identyfikacją i skupieniem się na programach uznawanych za znaczące,
- określeniem parametrów i wskaźników wykonania każdego istotnego programu,
- kalkulacją całkowitego kosztu wykonania programu.

Podobne cechy można nadać budżetowaniu programów i trudno w związku z tym traktować te koncepcje jako znacząco odmienne. Można wskazać, iż budżetowanie wykonania kładzie nacisk na skuteczność działania, zaś filarem budżetowania programów jest ocena celowości działań. Budżetowanie programów bywa uznawane za ulepszoną wersję budżetowania wykonania, gdyż ce-

[2] Zob. A. Wildavsky: *Budgeting a Comparative Theory of Budgetary Processes*. Transaction Publishers, New Brunswick 1986, s. 320.

lowość działania nie może być rozpatrywana w oderwaniu od jego skuteczności[3].

Polskie samorządy stosunkowo szybko po wprowadzeniu częściowej autonomii finansowej podsektora lokalnego dostrzegły korzyści, jakie można uzyskać dzięki wdrożeniu i stosowaniu alternatywnych metod planowania i realizowania wydatków. W wielu gminach zaczęto sięgać po rozwiązania opracowane na podstawie doświadczeń innych krajów, w szczególności Stanów Zjednoczonych. Niebagatelne znaczenie miał nacisk społeczności lokalnych na modernizację gospodarki finansowej, co powszechnie jest uznawane za wymóg konieczny poprawy realizacji zadań publicznych. Polskie władze lokalne przy wsparciu różnych instytucji i organizacji wytworzyły specyficzną metodę zwaną w teorii i praktyce „budżetowaniem zadaniowym". Metodę tą, choć trudno wskazać na jakiś zdefiniowany i opracowany standard, należy traktować jako mutację programowania budżetowego, ponieważ łączy w sobie cechy budżetowania programowego i budżetowania rezultatów.

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[4]:

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

Ogólnie rzecz ujmując, zarządzanie projektem polega na osiąganiu 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. Odpowiednio skonstruowany i realizowany budżet, którego struktura składa się z zadań rozumianych jako wyodrębnione projekty, a nie obszarów, stanowi lepsze źródło wiedzy o procesach budżetowych. Jednak dla osiągnięcia korzyści z nowej metody kluczowe jest właściwe

[3] G.A. Grizzle: *Performance Measures for Budget Justification: Developing a Selection Strategy*. Public Productivity and Management Review 1985/9, s. 328.

[4] J. Davidson Frame: *Zarządzanie projektami w organizacjach*. WIG-Press, Warszawa 2001, s. 2.

zarządzanie kosztem zadania, co wydaje się jest najtrudniejszym elementem tego systemu.

1. Zadanie budżetowe samorządu lokalnego i jego koszt

Ustawy o samorządzie lokalnym określają zadania gminy (powiatu, województwa) jako szeroko pojęte obszary działania, za które samorządy odpowiadają i przez wykonanie których zaspokajają potrzeby zbiorowe. Zadanie należy rozumieć odmiennie w nowym systemie budżetowania. W tym ujęciu zadanie jest podstawowym elementem struktury budżetowej. Element ten powinien wiązać cel wykonania zadania ze środkami przeznaczonymi na jego realizację. Zadanie w takim rozumieniu nie powinno być utożsamiane z tradycyjną, liniową strukturą budżetu opartą na podziałkach klasyfikacji budżetowej, choć w pewnych przypadkach może zachodzić równość w zakresach określonych zadań z odpowiadającym im obszarom w klasyfikacji. Stosowana klasyfikacja budżetowa ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, co prowadzi w wielu przypadkach do konfliktu kompetencji jednostek realizujących zadania. Dla właściwej kalkulacji całkowitego kosztu zadania należy tym samym rozdzielić obiekty kalkulacyjne od struktury klasyfikacji budżetowej. Traktowanie zadań jako rozdziałów klasyfikacji budżetowej wypacza całą metodę, co prowadzi do nieuchronnej porażki w stosowaniu budżetowania. Konieczność odrębnego identyfikowania zadań i rozdziałów budżetowych związana jest przede wszystkim z wymogiem właściwego określenia kosztów całkowitych zadań.

Zadanie budżetowe określa grupę czynności zmierzających do osiągnięcia zamierzonego celu. Cele, które mają być realizowane, odnoszą się do zaspokajania potrzeb społeczności lokalnych, dlatego też zadania budżetowe można powiązać z zestawem potrzeb społecznych, których zaspokajanie leży w kompetencji samorządu. Tym samym zadanie budżetowe można opisać odpowiednimi atrybutami, takimi jak: nazwa, określony ilościowo i jakościowo cel, koszt wykonania, pozakosztowe parametry pomiaru wykonania oraz wskaźniki efektywności. Stworzenie odpowiedniego zestawu atrybutów dla zadania możliwe jest jedynie po przeprowadzeniu gruntownej analizy wykonywanej na etapie planowania budżetowego. Analiza ta powinna zmierzać do wskazania na:

- zakres wykonywanych obowiązków przez jednostkę,
- przejrzysty i odpowiednio uzasadniony cel wypełniania obowiązków,

- zakres odpowiedzialności za realizację zdefiniowanych obowiązków w ramach funkcjonującej struktury jednostki.

Analiza powinna być poprzedzona oceną stanu dotychczasowego, co pozwoli na sformułowanie wniosku co do ewentualnej korekty sposobu realizacji zadań. Chodzi tutaj głównie o wykrycie nachodzenia na siebie kompetencji różnych podmiotów odpowiedzialnych za wykonanie zadań.

Ostatecznie każde zadanie powinno być opisane przez:

- zakres rzeczowy,
- normatyw (standard) kosztów realizacji,
- parametry, wskaźniki i inne mierniki wykonania, umożliwiające kwantyfikację efektywności oraz skuteczności realizacji.

W tej strukturze kluczową kategorią jest normatywny koszt zadania. Ten parametr umożliwia ocenę efektywności wypełniania zadań przez jednostkę sektora publicznego. Sposób ustalenia wartości planu kosztowego dla zadania budżetowego powinien być określony przez system rachunkowości funkcjonujący w jednostce samorządu terytorialnego. 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 dla potrzeb zarządzania działalnością jednostki, a w szczególności dla racjonalnego i efektywnego kierowania realizacją zadań oraz kontroli i analizy ekonomicznej dokonań.

Analizując zakres pojęcia koszt zadania, można wskazać na następujące jego elementy[5]:

- cel pomiaru: wycena usług świadczonych na rzecz społeczności, planowanie budżetowe oraz kontrola wykonania budżetu;
- obiekt, którego koszty są przedmiotem pomiaru: w ujęciu podmiotowym będą to wydziały i ośrodki realizujące zadania; przedmiotem pomiaru będzie koszt wytworzenia usługi publicznej;
- rodzaj kosztu: zużycie materiałów, energii, majątku trwałego i innych składników majątkowych związane z realizacją zadania;

[5] Zob. G. Bucior: *Pomiar i grupowanie kosztów zadań jednostek samorządu terytorialnego.* W: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi.* Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 24.

- czas ponoszenia kosztu: podstawowym jest rok budżetowy, choć okres realizacji zadania lub programu może być krótszy lub też dłuższy (np. wieloletnie programy inwestycyjne);
- efekt osiągnięty dzięki ponoszeniu kosztów: jest nim zaspokojenie potrzeb społecznych i publicznych.

Koszt całkowity zadania składa się z kosztów bezpośrednich i pośrednich. Koszty bezpośrednie zadania to koszty, których poniesienie jest niezbędne dla realizacji zadania w sposób zapewniający wykonanie pożądanej 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, kosztów ogólnych funduszy, wydziałów finansowych, prawnych i innych wydziałów pomocniczych[6].

Pomocne w określaniu zasad rozdziału kosztów pośrednich może być wprowadzenie podziału zadań, przy zastosowaniu kryterium wpływu na zaspokajanie potrzeb obywateli, czyli na zadania pośrednie i bezpośrednie. Zadania bezpośrednie to zadania wykonywane przez jednostkę, których realizacja w sposób bezpośredni wpływa na zaspokajanie 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 realizacji zadań bezpośrednich. Najczęściej zadania te wykonują wydziały urzędu jednostki, choć również mogą one być realizowane przez podmioty zewnętrzne. Zadania pośrednie stanowią taki rodzaj zadań budżetowych, których nie można przypisać do konkretnego zadania bezpośredniego. Wynika to z faktu, że dotyczą one wielu zadań podmiotu. Zadania te pełnią rolę pomocniczą, na przykład obsługa administracyjna, obsługa prawna, koszt funkcjonowania wydziałów informatycznych, księgowości itp. Dla ułatwienia rozliczania, w zakresie zadań pośrednich można wyróżnić następujące ich grupy[7]:

---

[6] Zob. J. Szołno-Koguc: *Budżet zadaniowy – wprowadzenie*. „Rachunkowość Budżetowa" 1999/8, s. 19.

[7] Zob. W. Evans, J. Filas, M. Piszczek, P. Rosenberg, I. Stobnicka: *Doskonalenie metod budżetowania. Poradnik dla polskich samorządów*. ARK, Warszawa 1996, s. 242.

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

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 liczba personelu, wartość wynagrodzeń, wartość kosztu bezpośredniego zadań lub inne parametry. Zasady rozdziału kosztów pośrednich mogą być jednolite dla wszystkich zadań pośrednich lub zróżnicowane w zależności od charakteru zadania.

Niezależnie od przyjętych metod kalkulacyjnych należy dążyć do ustalenia całkowitego kosztu zadania obejmującego wszystkie istotne z punktu widzenia zarządzania jego elementy. Podstawowym tego warunkiem jest możliwie jak najszersza realizacja konwencji memoriałowego pomiaru oraz zasady współmierności.

2. Zarządzanie kosztami zadań

Celem racjonalnego działania podmiotów gospodarujących, w tym samorządu lokalnego, powinno być osiąganie najwyższych efektów w stosunku do ponoszonych nakładów, czyli uzyskanie najwyższej efektywności gospodarowania. Zatem wysokość ponoszonych kosztów zadań będzie głównym elementem decydującym o poziomie efektywności gospodarowania czynnikami wytwarzania (dostarczania) usług publicznych, mając na uwadze przy tym odpowiedni stosunek jakości wykonanych zadań do ich kosztów. Istotne z tego

punktu widzenia jest odpowiednie zarządzanie kosztami zadań, które powinno dążyć do ich racjonalizacji[8].

W literaturze przedmiotu z zakresu rachunkowości zarządczej można odleźć odmienne podejścia do problemu zarządzania kosztami, które znajdują swój wyraz w różnych definicjach tego pojęcia[9], jednakże cele wydają się być zbieżne. W tabeli 1 zebrano przykładowe określenia tego terminu.

Na podstawie przedstawionych definicji można wskazać na następujące cechy, które powinny charakteryzować także współczesne zarządzanie kosztami zadań budżetowych samorządu lokalnego, a mianowicie powinno ono:

- być procesem ciągłym,
- być nastawione na ustawiczne usprawnienia,
- przyczyniać się do doskonalenia realizowanych procesów i świadczonych usług na rzecz społeczności lokalnych,
- analizować ponoszone nakłady jednocześnie w kategoriach wartości dla odbiorców świadczeń i kosztu dla jednostki samorządowej,
- przyczyniać się do zwiększenia „efektywności" kosztów zgodnie z długoterminową strategią samorządu lokalnego,
- zajmować się zorientowanym na cele ukształtowaniem kosztów,
- monitorować nabywanie i zużywanie zasobów publicznych potrzebnych do realizacji zadań,

[8] Należy mieć na uwadze, że pojęcie *kosztu* nie jest jednoznaczne i w najbardziej szerokim znaczeniu *koszt* reprezentuje wartość utraconą dla osiągnięcia wyznaczonego celu. Przykładowo J. Gierusz przedstawił także obszerny przegląd pojęcia kosztów, zarówno w literaturze polskiej, jak i zagranicznej – zob. J. Gierusz: *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996, s. 10–15. Ponadto należy zaznaczyć, że w literaturze z zakresu rachunku kosztów odróżniane są dwa rodzaje definicji pojęcia *kosztu* – (1) tradycyjne rozumienie kosztów ujmowanych w ewidencji i kalkulacji ex-post oraz (2) koncepcja kosztów i korzyści ekonomicznych wykorzystywana w procesie podejmowania decyzji. Zob. też J. Gierusz: *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości – pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*. Oddk, Gdańsk 2005, s. 66–70, który omawia szczegółowo zakres pojęciowy kosztów w rachunkowości zarządczej na tle odpowiedniego zakresu w rachunkowości finansowej.

[9] Szczególnie interesujący jest fakt, iż autorzy książki E.J. Blocher, K.H. Chen, G. Cokins, T.W. Lin: *Cost Management: A Strategic Emphasis*. McGraw-Hill, Irwin 2005, która w całości poświęcona jest zarządzaniu kosztami, nie definiują tego pojęcia. Natomiast K. Winiarska: *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*. Uniwersytet Szczeciński, Rozprawy i Studia t. (CCXXXIX) 165. Szczecin 1994, s. 76, odniosła się do pojęcia „zarządzania kosztami", krytycznie pisząc, iż bardziej odpowiednim terminem powinna być „polityka kosztowa", ponieważ *zarządzanie kosztami zawsze stawia na pierwszym planie aspekty materialne, a polityka kosztowa – zachowanie podmiotu gospodarczego.*

- obejmować systematyczne, innowacyjne i twórcze działanie wszystkich pracowników[10],
- motywować i integrować pracowników.

Tabela 1

Przegląd definicji i poglądów na temat zarządzania kosztami

Rok	Autor/autorzy	Definicje i poglądy o zarządzaniu kosztami
1	2	3
1997, s. 22–23	A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta	Autorzy ci – odwołując się do japońskich koncepcji w zakresie zarządzania kosztami[11], definiują je jako *proces ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na znaczących kosztach. System ten powinien pozwolić na monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystywanie zasobów w sposób efektywny.* Ponadto wymaga on *polityki i metod ciągłego, systematycznego, złożonego, innowacyjnego działania wszystkich zatrudnionych oraz takiego systemu informacji kosztowych, który jest nakierowany na poprawę „efektywności kosztów"*
1998a, s. 78	I. Sobańska	*zarządzanie kosztami obejmuje wszystkie działania sterujące, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływaniu na strukturę kosztów przedsiębiorstwa i relacje przyczynowo-skutkowe oraz prowadzą do obniżenia poziomu kosztów w przedsiębiorstwie*

[10] Zob. R. Cooper: *Look out, management accountants.* „Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants" 1996, Vol. 74, Issue 5, May, s. 25, który jako przykład podaje rozwiązanie przyjęte w firmach japońskich, gdzie menedżerowie i inżynierowie często podlegają rotacji na stanowiskach pracy, dzięki czemu po zaznajomieniu się z różnymi aspektami funkcjonowania przedsiębiorstwa mogą dużo lepiej zarządzać kosztami. Według P.M. Senge'go, to właśnie zdolność uczenia się może okazać się trwałym elementem przewagi nad konkurentami, bowiem w dobie postępu globalizacji gospodarki, w nowym otoczeniu, najlepiej poradzą sobie te przedsiębiorstwa, które odnajdą sposób na jak najlepsze wykorzystanie ludzkiego zaangażowania i możliwości uczenia się na wszystkich szczeblach organizacji. Doprowadzi to prawdopodobnie do tego, iż całe globalne środowisko biznesu będzie się stawać samouczącymi się środowiskami – zob. więcej na ten temat P.H. Senge: *Piąta dyscyplina.* Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998, s. 148.

[11] Zob. T. Yoshikawa, J. Innes, J. Mitchell, M. Tanaka: *Contemporary Cost Management.* Chapman&Hall, London 1993, s. 13.

1	2	3
1999, s. 78	A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta	*przez zarządzanie kosztami rozumie się ogół środków podejmowanych przez kierownictwo różnych szczebli i pracowników danej organizacji w nakierowanym na krótko- i długookresowe skutki kosztowe sterowaniu (planowaniu i kontroli)*
2000, s. 366	R. Kotapski	*celowe i świadome podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie*
2000	M. Krajewski	Zaproponował model efektywnego zarządzania kosztami. Autor ten głosi pogląd, iż zarządzanie kosztami polega na stymulowaniu i kontrolowaniu produktywności kosztów przedsiębiorstwa w danym okresie (obecnie oraz w przyszłości), przy określonych warunkach działalności gospodarczej
2001, s. 63	W. Brzezin, A. Dziewiątkowski	*zorientowanie na cel świadomego kształtowania kosztów. Celem zarządzania kosztami jest optymalizacja relacji koszty/korzyści (efekty) w przedsiębiorstwie*
2002, s. 5–6	T. Wnuk	Autor ten rozpatruje kompleksowy system zarządzania kosztami, który *powinien zapewnić prawidłowe objaśnienie procesu powstawania kosztów, realną informację o kosztach wytworzenia produktów i ich rentowności na potrzeby polityki cenowej przedsiębiorstwa oraz umożliwić realizowanie celów obniżki kosztów*. Autor ten wiąże zatem system zarządzania kosztami z budżetowaniem kosztów i kontrolą kosztów
2003, s. 2–3	Ch.T. Horngren, S.M. Datar, G. Foster	Termin ten odnoszą oni do działań podejmowanych przez menedżerów, biorących udział w planowaniu krótko- i długookresowym, mających na celu osiągnięcie odpowiedniej wartości dla klienta (konsumenta) poprzez systematyczną kontrolę kosztów oraz ciągłą ich redukcję. Podkreślają przy tym, iż zarządzanie kosztami jest częścią ogólnych strategii dotyczących zarządzania, jak i umożliwiają ich wdrożenie
2003	J. Rubik	*proces ciągłego, świadomego sterowania przez całą załogę poziomem, strukturą i przepływem kosztów w przedsiębiorstwie, nakierowany na racjonalizację i optymalizację proporcji koszty/dochody, w celu inicjowania i podejmowania decyzji usprawniających efektywność przedsiębiorstwa*
2004, s. 24	E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński	Zarządzanie kosztami traktują jako pewny wyodrębniony obszar zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie informacji dostarczanych przez rachunek kosztów, *jako podstawowy element rachunkowości zarządczej, który zajmuje się dostarczaniem informacji o kosztach na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*

1	2	3
2006, s. 15	red. E. Nowak	*Istotą zarządzania kosztami jest podejmowanie działań, które mają doprowadzić do redukcji ponoszonych kosztów głównie przez doskonalenie procesu gospodarczego, a zwłaszcza zwiększenie skuteczności działania i efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.* Podkreślają, że *zarządzanie kosztami powinno zmierzać do sterowania całym procesem powstawania kosztów*[12]
2006, s. 847	Ch.T. Horngren, S.M. Datar, G. Foster	Twierdzą, że jest to postawa menedżerów i ich działania w planowaniu krótko- i długookresowym oraz kontrolowaniu decyzji, które przyczyniają się do wzrostu wartości dla klienta i powodują niższe koszty produktów i usług, przy czym zarządzanie kosztami nie jest odizolowaną praktyką, tylko integralną częścią ogólnych strategii menedżerskich i ich implementacji
2007, s. 15	red. A. Karmańska	Podkreśla, że *istota „zarządzania kosztami" wiąże się z umiejętnościami menedżerów w zakresie wykorzystania informacji wygenerowanych przez „system zarządzania kosztami" oraz ze zdolnością organizacji (przedsiębiorstwa) do skutecznej implementacji inicjatyw optymalizujących koszty*
2008, s. 31	B. Nita	Twierdzi, że zarządzanie kosztami to *planowanie poziomu i struktury ponoszonych w przedsiębiorstwie kosztów, sprawowanie czynności organizacyjnych ukierunkowanych na osiąganie celów związanych z kosztami, motywowanie, polegające na zapewnieniu pracownikom przedsiębiorstwa warunków odpowiednich do tego, aby chcieli wykonywać powierzone im zadania, a także kontrolowanie poziomu i struktury kosztów*

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranej literatury.

Natomiast wydaje się, że celem zarządzania kosztami zadań budżetowych będzie zarówno utrzymanie pożądanej struktury kosztów, redukcja ich poziomu, jak i racjonalne sterowanie nimi. Aby zarządzanie kosztami zadań było skuteczne, należy zatem:

[12] W procesie powstawania kosztów można wyróżnić sześć etapów: (1) planowanie kosztów, (2) wewnętrzne „zawiązanie" kosztów w budżetach, (3) zewnętrzne zaangażowanie w powstawanie kosztów, (4) nabywanie zasobów, (5) wykorzystanie zasobów, (6) zapłata za nabyte zasoby lub powstanie zobowiązania – zob. T. Yoshikawa, J. Innes, J. Mitchell, M. Tanaka: *op.cit.*, s. 7, 13; por. też A. Jarugowa, W.A. Nowak i A. Szychta: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*. Oddk, Gdańsk 1997, s. 23.

- stworzyć odpowiedni system motywacyjny, jak i mierników i stopnia wykonania zadań,
- odpowiednio dopasować przepływ informacji w celu sprawnego komunikowania się,
- stworzyć system informacji oparty na znaczących kosztach i prezentujący istotne związki przyczyn i celów ponoszenia kosztów,
- uzyskać informacje o rodzajach kosztu, jakie poniosła jednostka samorządowa, miejscach ich powstania oraz nośnikach i obiektach kosztów,
- określić zapotrzebowanie i sposoby pozyskiwania informacji kosztowych dla potrzeb zarządzania, w celu systematycznego konfrontowania osiągniętych rezultatów z budżetem zadaniowym,
- generować użyteczne informacje we właściwym czasie i odpowiednim osobom,
- bieżąco kontrolować wykonywanie zadań oraz sposoby ich realizacji.

Ponadto należy podkreślić, iż w literaturze przedmiotu wskazuje się zarówno na wymiar operacyjny, jak i strategiczny zarządzania kosztami[13], co można odnieść także do zarządzania kosztami zadań budżetowych. W szczególności operacyjne podejście powinno dotyczyć wykorzystywania istniejącego potencjału samorządu lokalnego w celu zapewnienia racjonalnego poziomu ponoszonych kosztów zadań, natomiast perspektywa strategiczna powinna być ukierunkowana na rozszerzenie tego potencjału oraz dotyczyć wyboru odpowiednich zadań i działań czy zasobów do ich realizacji, co ostatecznie powinno się przełożyć na odpowiednią strukturę kosztów.

Aby skutecznie zarządzać kosztami zadań, jednostka samorządowa powinna zatem właściwie rozpoznać, zmierzyć i przeanalizować czynniki kosztotwórcze w swojej działalności, które można podzielić na tzw. czynniki strukturalne i czynniki wykonawcze[14]. W szczególności czynniki strukturalne mają przede wszystkim znaczenie na poziomie strategicznym i zaliczyć można do nich:

- skalę i zakres działalności,
- doświadczenie personelu,
- różnorodność i złożoność realizowanych zadań,
- technologię.

[13] Zob. *Strategiczne zarządzanie kosztami*. Red. E. Nowak. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 17 22 oraz B. Nita: *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*. Oficyna Wolters Kluwer Business, Kraków 2008, s. 32.

[14] Więcej na ten temat – zob. *Strategiczne zarządzanie kosztami...*, s. 43–86.

Natomiast czynniki wykonawcze dotyczą poziomu operacyjnego i obejmują:

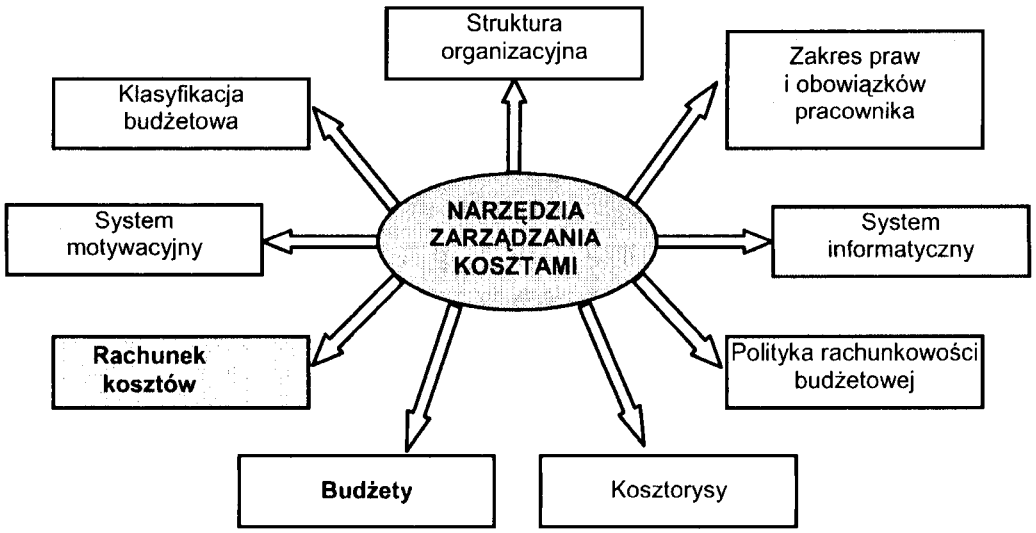
- wykorzystanie mocy „przerobowych",
- zaangażowanie pracowników,
- zarządzanie jakością,
- efektywność działania jednostki samorządowej,
- ukształtowanie świadczonych usług,
- możliwości współpracy z dostawcami oraz odbiorcami świadczeń.

W celu efektywnego zarządzania kosztami zadań jednostka samorządowa powinna dysponować odpowiednim zestawem narzędzi. W szczególności – dobór wykorzystywanych narzędzi zależeć będzie od celu, jakiemu mają one służyć, gdyż pozwalają one na uzyskanie danych zarówno finansowych, jak i niefinansowych oraz krótko- i długookresowych informacji. Przykładowe narzędzia zaprezentowano na rysunku 1.

Jak wynika z przedstawionego rysunku – bazą informacyjną wspierającą zarządzanie kosztami zadań budżetowych w danym podmiocie powinien być odpowiedni model rachunku kosztów, który pozwoli na właściwy pomiar kosztów zadań i przekazywanie informacji o nich, czy też ustalenie przyczyn ponoszenia kosztów łącznie z przypisaniem im określonych składników kosztów do wyróżnionych obiektów odniesienia kosztów. Wydaje się, iż właściwym modelem rachunku kosztów mogły być rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*), a przynajmniej pewne elementy tej koncepcji kompleksowego i zintegrowanego zarządzania kosztami ukierunkowanego na strategię[15], która w ramach budżetowania zadań odnosiłaby się do planowanego kosztu zadania (programu), jeszcze przed rozpoczęciem procesu wykonania budżetu. Efektem mogłoby być zmniejszenie elementów kosztów danego zadania – zgodnie z procedurą rachunku kosztów docelowych, gdzie m.in. należałoby ustalić kwotę kosztów, po jakich musiałoby być wykonane dane zadanie budżetowe o określonych parametrach jakościowych. Następnie – przy wykorzystaniu odpowied-

[15] Więcej na temat istoty rachunku kosztów docelowych zob. przykładowo S. Sojak, H. Jóźwiak: *Rachunek kosztów docelowych*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004 oraz K. Gościniak, B. Zackiewicz: *Zintegrowane i kompleksowe zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*. W: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*. Red. Wiktor Krawczyk. Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „Art-Tekst", Kraków 2006, s. 95–114.

nich narzędzi TC[16], można by sprowadzić koszty zadania do poziomu pożądanego, dzięki dokładnej specyfikacji zadania oraz lepszego jego zaplanowania w warstwie funkcjonalnej i wykonawczej.



Rys. 1. Narzędzia zarządzania kosztami
Źródło: opracowanie własne na podstawie R. Kotapski: *Koszty jako przedmiot zarządzania, materiały konferencyjne*. W: *Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI w.* Uniwersytet Łódzki, Spała 2000, s. 26.

W celu adaptacji mechanizmu ustalania kosztu docelowego do warunków funkcjonowania samorządu lokalnego należałoby potraktować kategorię „docelowa cena" jako średni (rynkowy) koszt wytworzenia/pozyskania usługi we własnym zakresie lub na rynku[17]. Tak ustalony koszt zadania powinien być w następnym kroku zredukowany o pożądaną wielkość, w wyniku czego otrzy-

[16] Zob. więcej o narzędziach wykorzystywanych w rachunku kosztów docelowych: B. Zackiewicz: *Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Rachunkowość a Controlling nr 14. Wrocław 2008, s. 449–461.

[17] Mógłby to być w szczególności koszt realizacji zadania w normalnych warunkach przy wykorzystaniu standardowych metod (przykładowo: przeciętny koszt wytworzenia usługi w danym regionie czy uśredniona cena nabycia usługi na wolnym rynku).

małoby się koszt dopuszczalny, który powinien uwzględnić możliwości finansowe, techniczne, zdolności produkcyjne oraz możliwości dostawców i być punktem wyjścia do ustalenia kosztu docelowego zadania. Zatem wymusza się tutaj osiągnięcie oczekiwanej, możliwej do uzyskania, redukcji nakładów, która zmierza w kierunku ustalania kosztu, po jakim musiałoby być wykonane zadanie (usługa) o określonej funkcjonalności i jakości, gdzie koszt dopuszczalny byłby swego rodzaju „wielkością idealną", do której należy dążyć w tym procesie. Odnosząc się do kosztu docelowego zadania – byłby to poziom kosztu ustalony po szczegółowej analizie każdego elementu składającego się na zadanie bądź program. Efektem wykorzystania rachunku kosztów docelowych do zarządzania kosztami zadań samorządu lokalnego powinny być usprawnienia w wyborze sposobów realizacji zadania, zamiany używanych materiałów na tańsze i jednocześnie nie gorsze jakościowo, czy też modyfikacja organizacji i metod świadczenia usług, właściwe wykorzystywanie podmiotów zewnętrznych do wykonania całości bądź elementów składowych zadania.

Uwagi końcowe

Podsumowując, należy stwierdzić, że jeżeli jednostki samorządu terytorialnego skutecznie wprowadziłyby mechanizmy, procedury i narzędzia stosowane przez podmioty sektora komercyjnego, to można by oczekiwać oszczędności w wydatkowaniu środków publicznych, przy – co należy wyraźnie podkreślić – niezmienionym poziomie zaspokajania potrzeb społecznych. Jest to o tyle istotne, że obserwuje się ciągłe zwiększanie zakresu zadań przekazywanych na szczebel lokalny, przy często dużo mniejszych środkach finansowych. Tendencja taka jest charakterystyczna dla procesu budowy systemu finansów publicznych w Polsce, co powoduje, iż optymalizacja wydatkowania środków publicznych jest niejako wymuszana przez rząd centralny na sektorze lokalnym. Nie wydaje się tym samym możliwa poprawa racjonalności i efektywności bez modernizacji gospodarki budżetowej w oparciu o teorię i praktykę rachunkowości zarządczej właściwej dla podmiotów prywatnych. Jednocześnie w procesie reformy budżetowania działalności samorządów należy pamiętać o istotnych różnicach pomiędzy sektorem finansów prywatnych i publicznych. Powoduje to między innymi konieczność gruntownej, dostosowawczej przebudowy reguł zarządzania kosztami dla potrzeb samorządu terytorialnego.

Literatura

Blocher E.J., Chen K.H., Cokins G., Lin T.W.: *Cost Management: A Strategic Emphasis.* McGraw-Hill, Irwin 2005.

Brzezin W., Dziewiątkowski A.: *Rachunkowość zarządcza a controlling.* Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2001.

Bucior G.: *Pomiar i grupowanie kosztów zadań jednostek samorządu terytorialnego.* W: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi.* Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004.

Budżet władz lokalnych. Red. S. Owsiak. PWE, Warszawa 2002.

Cooper R.: *Look out, management accountants.* „Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants" 1996, Vol. 74, Issue 5, May, s. 20–26.

Davidson Frame J.: *Zarządzanie projektami w organizacjach.* WIG-Press, Warszawa 2001, s. 2.

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

Gierusz J.: *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne.* Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996.

Gierusz J.: *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości – pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień.* Oddk, Gdańsk 2005.

Gościniak K., Zackiewicz B.: *Zintegrowane i kompleksowe zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych.* W: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka.* Red. Wiktor Krawczyk. Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „Art-Tekst", Kraków 2006.

Grizzle G.A.: *Performace Measures for Budget Justification: Developing a Selection Strategy.* „Public Productivity and Management Review" 1985/9.

Horngren Ch.T., Datar S.M., Foster G.: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis.* Wyd. 11. Prentice Hall, USA 2003.

Horngren Ch.T., Datar S.M., Foster G.: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis.* Wyd. 12. Pearson, Prentice Hall, USA 2006.

Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A.: *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowania.* Absolwent, Łódź 1999.

Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A.: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej.* Oddk, Gdańsk 1997.

Kotapski R.: *Koszty jako przedmiot zarządzania, materiały konferencyjne.* W: *Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI w.* Uniwersytet Łódzki, Spała 2000.

Krajewski M.: *System badania produktywności kosztów w przedsiębiorstwie.* „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2000, nr 12.

Nita B.: *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*. Oficyna Wolters Kluwer Business, Kraków 2008.

Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M.: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. PWE, Warszawa 2004.

Rubik J.: *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości 2003, t. 13 (69), s. 214–233.

Senge P.H.: *Piąta dyscyplina*. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1998.

Sobańska I.: *Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 45. Warszawa 1998, s. 78–89.

Sojak S., Jóźwiak H.: *Rachunek kosztów docelowych*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

Strategiczne zarządzanie kosztami. Red. E. Nowak. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.

Szołno-Koguc J., *Budżet zadaniowy – wprowadzenie*. „Rachunkowość Budżetowa" 1999/8, s. 19.

Wildavsky A.: *Budgeting A Comparative Theory of Budgetary Processes*. Transaction Publishers, New Brunswick 1986.

Winiarska K.: *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*. Uniwersytet Szczeciński, Rozprawy i Studia t. (CCXXXIX) 165. Szczecin 1994.

Wnuk T.: *Zarządzanie kosztami: budżetowanie i kontrola*. INFOR, Warszawa 2002.

Yoshikawa T., Innes J., Mitchell J., Tanaka M.: *Contemporary Cost Management*. Chapman&Hall, London 1993.

Zackiewicz B.: *Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, „Rachunkowość a Controlling" nr 14. Wrocław 2008.

Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa. Red. A. Karmańska. Difin, Warszawa 2007.