

Artur J. KOŻUCH¹

RACHUNEK KOSZTÓW JAKO INSTRUMENT ZAPEWNIAJĄCY SPRAWNE ZASPOKAJANIE POTRZEB PUBLICZNYCH W JST

Streszczenie

Aktualne warunki funkcjonowania JST wskazują, że coraz większą rolę odgrywają procesy służące zwiększaniu ich sprawności. Specyfika podsektora powoduje, że szczególną wartość w tych działaniach należy przypisać racjonalizacji zużycia zasobów. Z tego powodu znaczenia nabiera adaptacja i wdrażanie w działalności JST rozwiązań sprawdzonych w pracy sektora samorządowego. W tym obszarze uwagę zarówno teoretyków, jak i praktyków winny zwracać współczesne koncepcje rachunku kosztów i możliwość ich wykorzystania w procesach budżetowania. W niniejszym opracowaniu podjęto zatem próbę przedstawienia modelu procesu budżetowania z wykorzystaniem rachunku kosztów, w którym są uwzględniane potrzeby mieszkańców wspólnoty terytorialnej.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, sprawność, jednostka samorządu terytorialnego

COST ACCOUNTING AS AN INSTRUMENT ENSURING EFFICIENT SATISFACTION OF PUBLIC NEEDS IN LGUs

Summary

Owing to the current operating conditions of LGUs, processes which serve the improvement of their efficiency are playing an increasingly important role. The nature of this subsector means that rational usage of resources is of utmost significance. For this reason, it is highly desirable that good practices of the self-government sector are adapted and implemented by local government units. The attention of both theoreticians and practitioners in this field should concentrate on modern cost accounting ideas and their possible application for budgeting processes. The aim of this paper is to present a model of budgeting which would use cost accounting and which takes into account the needs of the citizens of a territorial community.

Key words: cost accounting, local government unit, efficiency

1. Wstęp

Współczesne warunki działania podsektora samorządowego są przyczyną procesów przewartościowywania spojrzenia na organizacje publiczne. Zmiany te dotyczą także jednostek samorządu terytorialnego (JST), które, wykonując usługi publiczne, obarczane są znaczną liczbą obowiązków. Sprawne zarządzanie tymi organizacjami

¹ Dr Artur J. Kożuch – Wydział Rolniczo-Ekonomiczny, Uniwersytet Rolniczy im. H. Kollątaja w Krakowie, e-mail: a.j.kozuch@ur.krakow.pl.

stało się zatem jednym z istotniejszych wyzwań, którym sproszanie jest warunkiem realizacji przypisanej im wiązki celów, z uznawaniem za najważniejszy – długookresowym zaspokajaniem potrzeb wspólnoty.

Występujące powszechnie zjawisko dużej dynamiki wzrostu liczby samorządów, charakteryzujących się przewagą wydatków bieżących nad możliwościami tych organizacji, jest przyczyną działań profesjonalizujących ekonomiczne aspekty działalności JST, także poprzez identyfikację i ocenę kosztów realizowanych zadań. Jednym z postulowanych sposobów działania jest wykorzystywanie instrumentów adaptowanych z komercyjnych instytucji usługowych, które są nastawione na rozpoznawanie i sprawne zaspokajanie potrzeb swoich klientów.

Celem niniejszego opracowania jest próba przedstawienia modelu procesu budżetowania z wykorzystaniem rachunku kosztów, w którym są uwzględniane potrzeby mieszkańców wspólnoty terytorialnej.

W opracowaniu wykorzystano wybrane, współczesne koncepcje zarządzania w organizacjach publicznych, rachunku kosztów w przedsiębiorstwach oraz możliwości jego implementacji w jednostkach sektora publicznego. Prowadzone rozważania uzupełniono schematyczną wizualizacją przebiegu proponowanych procesów budżetowania.

2. Zasada subsydiarności w procesie zwiększania sprawności JST

Sprawność organizacji, będących systemami składającymi się z różnych części, które współprzyczyniają się do powodzenia całości, należy traktować jako maksymalnie satysfakcjonujące osiągnięcie założonych celów przy minimalnym poziomie kosztów materialnych i moralnych [Dobry... 2004]. Jednym z najważniejszych problemów związanych z tą kategorią jest rozstrzygnięcie zależności, jakie wiążą się z pojmowaniem, ujętych w podanej definicji, kategorii efektywności i skuteczności. W niniejszym opracowaniu przyjęto, że istotę problemu wyjaśnia, stosowane dość powszechnie, tłumaczenie określeń: *effectiveness* i *efficiency*. Pierwsze stanowi odpowiednik skuteczności, która jest miarą osiągnięcia zamierzonego wyniku i jednocześnie odpowiedzią na pytanie o stopień osiągnięcia celu (problem operacyjny) oraz trafność przyjętego celu działań (problem strategiczny), [Pomiar efektywności... 2010 s. 63]. Drugie to odpowiednik takich polskich pojęć, jak: efektywność, wydajność [Kozmiński, Piotrowski 2000 s. 632] i wyraża relacje między tym, co osiągnięto, a tym, co stanowiło nakład konieczny (w wyrażeniu wartościowym odpowiadający kategorii kosztów).

Efektywność i skuteczność zaspokajania potrzeb zgłaszanych przez interesariuszy JST warunkowane są już na etapie identyfikacji i wyboru zadań, które będą wykonywane w danym okresie. Jednym z zasadniczych wymogów w tym obszarze jest spowodowanie, by wybór zadań do realizacji oraz określanie ich zakresu, sposobu realizacji i kosztów wytwarzania były dokonywane przez tych, którzy korzystają z określonych dóbr pożądaných. W efekcie należy zgodzić się z tezą, że: *dobra publiczne o zasięgu ogólnokrajowym powinny być dostarczane i opłacane centralnie, natomiast te o zasięgu lokalnym powinny być dostarczane lokalnie* [Finanse publiczne... 2005 s. 126]. Ważny jest tu jednak wy-

móg harmonizowania procesu zaspokajania potrzeb na poziomie lokalnym z krajową polityką społeczną [Pajak 2005 s. 42], która winna być tak prognozowana, by zapewniała warunki: organizacyjne, finansowe i prawne pozwalające na to, żeby stan rzeczywisty w obszarze działania samorządu lokalnego podlegał konfrontacji z krajowymi standardami zaspokajania podstawowych potrzeb społecznych.

Przedstawione zależności zwracają uwagę na fakt, że rozwiązanie kwestii władzy, jej sprawowania, a także prawidłowe określenie przedmiotu działania jednostek samorządu terytorialnego wymaga zapewnienia członkom danej społeczności prawa do decydowania o swoich sprawach. Decydowanie to, realizowane samodzielnie lub poprzez odpowiednie organy, powinno dotyczyć w szczególności alokacji ograniczonych zasobów, a zatem wyboru zadań do realizacji. Jest to warunek spełnienia jednej z najważniejszych zasad związanych z funkcjonowaniem samorządu terytorialnego [Podstany prawne... 2002 s. 18-220] – zasady subsydiarności. Nakazuje ona, by społeczeństwo miało prawo organizować się w celu zaspokojenia swoich potrzeb, odpowiednio do założeń, znanej i stosowanej w naukach o zarządzaniu, zasady usytuowania miejsca decydowania najbliższej wykonawców. Pozwala to m.in.: [The Oxford... 2005 s. 381] przyspieszyć podejmowanie decyzji (szybsze decyzje są bardziej skuteczne), zwiększyć kompatybilność z potrzebami, ograniczyć możliwości politycznych interwencji na szczeblu lokalnym, zachęcić do innowacji itp.

Potwierdzenie istotności zasady subsydiarności zawiera także spostrzeżenie W. Oates'a [Oates 1972 s. 54], który zauważył, że poziom dobrobytu będzie zawsze wyższy, jeśli poziom konsumpcji danego dobra publicznego będzie ustalony przez każdą jednostkę terytorialną z osobna w porównaniu z sytuacją, gdy wielkość tej konsumpcji będzie narzucana z góry. W efekcie administracja publiczna powinna być skonstruowana w sposób zbliżony do trójkąta [Kieżun 2006 s. 8], gdzie większość spraw podstawowych w zakresie kontaktu obywatela z urzędem publicznym jest załatwianych na poziomie gminnym. Następnie, hierarchicznie ułożone szczeble wykonują natomiast kolejne czynności, których niższe szczeble nie są w stanie wykonać z różnych powodów. Tę zależność przedstawia art. 6. ust. 1 *Ustawy o samorządzie gminnym*, zgodnie z którym do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, nie zastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Zapis ten zawiera domniemanie przypisania głównych kompetencji do realizacji usług publicznym jednostkom samorządowym najniższego szczebla – gminom. Wyższe szczeble są angażowane dopiero, gdy mogą wykonać określone działania lepiej lub gdy potencjał gminy jest zbyt mały dla realizacji tych zadań.

Usytuowanie centrum decyzyjnego gmin w bezpośrednim kontakcie ze społecznością lokalną powoduje, że zakres działania i liczba realizowanych usług powinna być jak największa. Jak bowiem słusznie zauważa A. Borodo [Borodo 2000 s. 18], zasada subsydiarności wypełnia ekonomiczny wymóg poszukiwania działań służących efektywnej realizacji zadań przez jednostkę. Jednocześnie umożliwia również modyfikację tych działań dzięki, innym niż ekonomiczne, czynnikom, takim jak np.: stan świadomości i kultury politycznej ludności, tradycja, możliwości zawarte w posiadanych kadrach oraz potencjał techniczny i technologiczny.

Podsumowując prowadzone rozważania, warto zauważyć, że coraz częściej – zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w mediach publicznych – pojawia się budżet partycypacyjny. Jego istota wynika z angażowania obywateli, czy też interesariuszy wspólnot samorządowych w proces decydowania o części wydatków publicznych we współpracy z organami władzy. Jest on instrumentem, w którym zakłada się, że bezpośrednio zainteresowani określają także cele i sposób wydatkowania planowanych kwot. Taka formuła budżetu JST stanowi zatem o praktycznym stosowaniu zasady subsydiarności, a efekty realizowanych usług publicznych w znacznie większym stopniu – niż w przypadku stosowania rozwiązań klasycznych – są uznawane za użyteczne z punktu widzenia odbiorców tych usług. Zapewnienie zgodności efektów z oczekiwaniami i potrzebami wspólnoty jest zatem jednym z istotniejszych warunków zapewnienia skuteczności w działaniu JST. Ograniczanie wydatków skierowanych na usługi o niższym niż możliwy poziomie użyteczności powoduje również zmniejszenie kosztów funkcjonowania całej jednostki samorządu terytorialnego, wywołując istotny wzrost efektywności jej działania. Uzyskany efekt jest zatem – wynikającym z przestrzegania zasady subsydiarności – zwiększeniem sprawności całej organizacji samorządowej.

3. Rachunek kosztów w jednostkach podsektora samorządowego

Koszty to, wyrażone w cenach nabycia (wartościowo), celowe zużycie: środków trwałych, materiałów, paliwa i energii, usług czasu pracy oraz niektóre wydatki nieodzownie związane z zużyciem czynników produkcji, poniesione w związku ze zwykłą działalnością jednostki w określonym czasie, których efektem jest użyteczny wyrób lub usługa [Kożuch, Kożuch, Wakula 2007 s. 197]. Koszty są zatem kategorią gospodarczo i społecznie uzasadnioną [Burzym 1971 s. 99-115], a każda aktywność gospodarcza wymaga, by podlegały one ciągłej kontroli i ocenie. Proces służący ustalaniu kosztów prowadzenia działalności, polegający na pomiarze wartości zużycia zasobów organizacji, określa się mianem rachunku kosztów [Nowak 2003 s. 15].

Analiza, przedstawianych w literaturze przedmiotu, definicji rachunku kosztów wskazuje, że współcześnie jest on traktowany jako proces, w ramach którego są prowadzone badania i przekształcania – zgodnie z przyjętym modelem – informacji o kosztach organizacji służących użytkownikom do: oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich realizacji [Walczak, Kowalczyk 2010 s. 137]. Pozwala to na postawienie tezy, że aktualnie rachunek kosztów jest czymś więcej niż częścią rachunkowości, obejmując również: planowanie, ewidencję i kalkulację oraz analizę kosztów. Jest to rachunek dający wieloprzekrojowe informacje, umożliwiające uzyskanie wiedzy o poziomie [Jaruga i in. 1992 s. 12]:

1. Kosztów *ex post* – w ramach rachunku kosztów o orientacji informacyjno-kontrolnej;
2. Kosztów *ex ante* (zwanych także kosztami apriorycznymi, gdyż w ich określaniu występują wielkości ustalone z góry – *a priori*) – w ramach rachunku kosztów o orientacji informacyjno-kontrolno-decyzyjnej.

Koszty *ex post* są miarą zużycia zasobów organizacji w okresie działalności, który już zakończono i ujęto w sprawozdawczości zgodnej z wymogami rachunkowości finansowej. Istota rachunku kosztów w tej perspektywie wynika z założenia, że istnieje tylko jeden prawdziwy koszt, który został poniesiony na wytworzenie określonej produkcji i nie można go już zmienić – jest on więc podstawą do ustalania ceny.

Koszty *ex ante* są wynikiem przyszłych decyzji w organizacji. W tej koncepcji rachunku kosztów zakłada się bowiem występowanie różnych kosztów dla rozmaitych celów, które zostaną ustalone przez podejmujących decyzje. Wyboru należy więc dokonywać stosując różne instrumenty, w tym m.in. analizę odchyień, stanowiących różnicę między kosztem rzeczywistym a planowanym.

W szerokim ujęciu – obejmującym obie przedstawione perspektywy czasowe – można zatem przyjąć, że rachunek kosztów w organizacjach gospodarczych spełnia następujące zadania [Jaruga 1986 s. 43-44]:

1. Służy kontroli gospodarności;
2. Jest podstawą do kalkulacji cen sprzedaży;
3. Służy podejmowaniu decyzji gospodarczych związanych z planowaniem produkcji;
4. Pozwala ustalić wynik finansowy i wycenić zapasy;
5. Umożliwia ustalanie efektywności wariantowych rozwiązań produkcyjnych;
6. Umożliwia obserwację i analizę zmian strukturalnych organizacji w trakcie jej rozwoju.

Wskazane zadania mogą być również realizowane w działalności jednostek samorządu terytorialnego, przy czym wymagane jest tu uwzględnienie specyfiki, sektora reprezentowanego przez te organizacje. W szczególności wiąże się to z procesem ustalania cen, który w podsektorze samorządowym można utożsamiać z procesem określania kosztu wytworzenia poszczególnych usług – nie zakłada się tu bowiem zysku organizacji wytwarzającej usługi. Jego celem jest zatem udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wartość ta odpowiada kooperantom, jest akceptowalna przez społeczność lokalną lub też w jakiej pozostaje relacji do rynkowej ceny zakupu takich samych usług w innych, w tym komercyjnych, organizacjach. Za wartość społecznie akceptowalną uznaje się w tym rachunku taką wartość środków publicznych, która może być przeznaczona na realizację określonych usług, przy założeniu dobrowolnej rezygnacji społeczności z alternatywnych sposobów zagospodarowania tych zasobów [Kozuch 2012]. *Warunkiem osiągnięcia efektywnej wielkości podaży czystych dóbr publicznych jest zrównanie się sumy krańcowych stóp substytucji (dla wszystkich jednostek) z krańcową stopą transformacji. Krańcowa stopa substytucji dóbr prywatnych dobrami publicznymi mówi nam, jaką ilość dobra prywatnego jest gotów poświęcić każdy konsument, aby uzyskać dodatkową jednostkę dobra publicznego* [Stiglitz 2004 s. 167]. Problemem jest tu jednak sposób odczuwania potrzeb wspólnych, co, jak wynika z obserwacji, odbywa się z reguły w relacji *ex post*. Skutkuje to brakiem zainteresowania ponoszeniem ich ciężaru i w efekcie ich zaspokajanie musi odbywać się z wykorzystaniem podejścia *in abstracto* [Owsiak 2004 s. 23-24].

Ustalona w ten sposób cena może przewyższać ceny rynkowe, które obowiązują przy zakupie takich samych usług od innych publicznych i niepublicznych jednostek organizacyjnych (np.: usługi oświatowe, ochrony zdrowia itp.), co jest wynikiem: pub-

licznego charakteru i specyfiki celów organizacji publicznych, potrzeby zachowania potencjału wytwórczego oraz zapewnienia ciągłości dostarczania usług, bez ryzyka zwiększenia ich ceny w przypadku pełnego uzależnienia od podmiotów zewnętrznych [Kożuch 2012].

Współczesne teorie rachunku kosztów są z reguły przedstawiane w dwóch odrębnych ujęciach, będących wynikiem odmienności otoczenia, w którym one wykształciły się i rozwijają. Wyróżnia się zatem: rachunek kosztów działań (*activity based costing*), odwzorowujący podejście preferowane w USA i rachunek kosztów docelowych (*target costing*), stanowiący wynik prac menedżerów przedsiębiorstw japońskich.

Rachunek kosztów działań (ABC) jest metodą pomiaru kosztów i efektywności: działań, zasobów, produktów, klientów i innych obiektów kosztów, przy powiązaniu zasobów z działaniami oraz działań z pozostałymi obiektami kosztów na podstawie stopnia wykorzystania działań oraz poznania przyczynowo-skutkowych zależności między czynnikami powstawania kosztów a działaniami [Kożuch 2012]. Jest on systemem świadczącym o jakości pracy menedżerów organizacji i pozwala odpowiedzieć na szereg ciągle powtarzających się w procesach gospodarczych pytań, takich jak np. [Kaplan, Cooper 2002 s. 109]:

1. Jakim działaniom służą zasoby organizacji?
2. Jak są kosztowne te działania oraz wszystkie procesy gospodarcze im towarzyszące?
3. Dlaczego organizacja musi realizować poszczególne działania i procesy?
4. Jaka część każdego z działań dotyczy: produktów, usług i klientów organizacji?

Adaptacja i wdrożenie rachunku kosztów działań w jednostkach samorządu terytorialnego jest zatem odpowiedzią na, coraz powszechniej występujące, potrzeby redukcji kosztów działalności bez konieczności obniżania jakości realizowanych usług.

Rachunek kosztów ABC jest koncepcją określającą nową strukturę i zasady kalkulacji kosztów pośrednich, tak by ustalić w dokładny sposób wielkość kosztów związanych z danym produktem lub usługą [Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2000 s. 184]. Najważniejsza różnica między tym rachunkiem a rozwiązaniami tradycyjnymi wynika z rozliczania kosztów pośrednich na efekty produkcji w przekroju działań i procesów generujących koszty, a nie w przekroju podmiotów produkcyjnych (np.: wydziałów, grup maszyn czy innych centrów odpowiedzialności wyróżnionych w organizacji). Koszty zużywanych zasobów są zatem przypisywane do poszczególnych działań, a następnie, przy wykorzystaniu odpowiednich nośników kosztów, wiązane z obiektami kosztowymi.

Istota przedstawionych rozwiązań powoduje, że znaczenie rachunku kosztów ABC w jednostkach samorządu terytorialnego jest wynikiem zapewniania przez ten system informacji dotyczących sposobu rozmieszczenia kosztów oraz wskazania tych składowych procesów zachodzących w organizacji, na które są wydatkowane pieniądze. Jest to niezwykle istotne dla jednostek wykorzystujących środki publiczne, od których jest wymagana dyscyplina wydatkowania i ograniczanie zakresu marnotrawstwa.

W rachunku kosztów działań przyjmuje się, że tylko rozpoznanie elementarnych działań może dostarczyć jednocześnie informacji o pełnym koszcie wyrobu lub usługi oraz zapewnić szereg danych niezbędnych i ważnych w procesie podejmowania decyzji. Wymagane jest więc rozpoznanie wszystkich rodzajów działań (procesów), które są niezbędne do wytworzenia i dystrybucji wyrobów lub usług i jednocześnie są związane ze zużyciem tych zasobów (generują koszty i wydatki w jednostce), [Kozuch 2012]. Kalkulacja kosztów w systemie kosztów działań (ABC) odbywa się wieloetapowo. Kaplan i Cooper [Kaplan, Cooper 2002 s. 115-132] wskazują cztery etapy procesu opracowywania systemu ABC:

1. Opracowanie słownika działań, czyli ukazanie tych działań, które są wykonywane w organizacji, z jednoczesnym podziałem na wymagające zasobów bezpośrednich i pośrednich;
2. Ustalenie kosztów poszczególnych działań, czyli przypisanie – na podstawie prawidłowo dobranych nośników – kosztów zasobów do odpowiadających im działań lub procesów gospodarczych (połączenie wydatków i kosztów z wykonanymi działaniami);
3. Rozpoznanie produktów, usług i klientów przedsiębiorstwa, czyli próba odpowiedzi na pytanie, czy organizacja znajdzie nabywców na swoje wyroby i czy zapłacą oni odpowiednio wysoką cenę za oferowane efekty działania organizacji;
4. Wybór nośników kosztów działań łączących koszty działania z: produktami, usługami i klientami, stanowiący uzupełnienie etapu trzeciego o efekty dopasowania prowadzonych działań i uzyskanych wyrobów do potrzeb klientów.

Rozwiązanie, proponowane przez Kaplana i Coopera, jest szczególnie ważne dla zastosowania rachunku kosztów działań w jednostkach samorządowych. Wynika to w głównej mierze z możliwości uwzględniania zapotrzebowania zgłaszanego przez potencjalnych interesariuszy i ujęcia tych potrzeb w procesie kalkulacji kosztów.

Ta cecha rachunku kosztów działań jest szczególnie akcentowana przez drugi z proponowanych systemów pozwalających na generowanie informacji o wartości zużytych zasobów w organizacji – rachunek kosztów docelowych. Jest on bowiem w ogólnym ujęciu rozumiany jako zestaw narzędzi: planowania, kontrolowania i zarządzania kosztami już od momentu projektowania produktu oraz procesów wytwórczych, tak aby odpowiednio wczesne ukształtowanie struktury kosztów uwzględniało wymagania klientów – interesariuszy [*Strategiczne...* 2006 s. 87]. Celem wdrożenia tego rozwiązania w organizacjach gospodarczych jest osiągnięcie założonego poziomu kosztów wytwarzania [Tanaka 1993 s. 4], co w trakcie procesów budżetowania daje możliwość określenia kosztów planowanych lub uznanych za standardowe dla poszczególnych: usług, działań i zadań realizowanych w ramach budżetu organizacji. Oczywiście, specyfika organizacji i warunków ich działania powoduje, że stosowany w praktyce system rachunku kosztów docelowych różni się często szczegółowymi rozwiązaniami, niemniej posiada on kilka niezmiennych cech charakterystycznych [Ansari, Bell 1997 s. 10-11]:

1. Uwzględnia potrzeby i preferencje klientów;

2. Skupia uwagę na fazie planowania i projektowania produktu;
3. Wymaga współdziałania wszystkich pracowników;
4. Rozpatruje koszty w całym cyklu życia produktu;
5. Tworzy łańcuch wartości.

Na podstawie przedstawionych cech można zatem wysnuć wniosek, że w rachunku kosztów docelowych stosuje się całkowicie odmienne podejście do sposobu ustalania kosztów i cen nowych produktów. W metodach tradycyjnych – dostosowanych do filozofii producenta (*product out*) – koszty oblicza się dopiero w fazie wytwarzania na podstawie rzeczywistego zużycia zasobów [Sobańska 2003 s. 379]. Koszty są w tej sytuacji wielkością niezależną (parametrem pierwotnym) i stanowią punkt wyjścia do ustalenia ceny sprzedaży i obliczenia poziomu rentowności.

W rachunku kosztów docelowych, dostosowanym do filozofii klienta (*market-in*), koszty produktów są zmienną zależną od dwóch zaplanowanych kategorii: ceny sprzedaży i założonego poziomu zysku. Specyfika funkcjonowania organizacji publicznych powoduje, że zależność ta winna być natomiast odpowiedzią na pytanie: jaki może być lub jaki winien być koszt wytwarzania, by organizacja zaspokoiła potrzeby interesariuszy w stopniu możliwie największym, przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiednio niskiego poziomu kosztów w całym cyklu życia oferowanych usług publicznych [Kożuch 2012].

Wysokość kosztów ponoszonych na realizację określonych usług publicznych jest w rachunku kosztów docelowych wynikiem ustaleń w ramach umowy społecznej, która wyznacza, jak wysoko cenią sobie interesariusze poszczególne usługi i ile środków – w tym pobieranych w ramach systemu finansów państwa – są oni skłonni przeznaczyć na ich realizację w danej organizacji publicznej [Kożuch 2012]. Zależność ta jest również podstawą budżetowania opartego na działaniach (*activity based budgeting*), gdzie procedury rozpoczynają się od określenia potrzeb interesariuszy.

Podsumowując prowadzone rozważania, można zatem stwierdzić, że przedstawione koncepcje rachunku kosztów mogą z powodzeniem być adaptowane i wdrażanie w JST. Ocena wykorzystywanych w nich rozwiązań wskazuje, że prawidłowo skonstruowany proces budżetowania w jednostkach samorządowych powinien jednak uwzględniać obie te koncepcje równocześnie. Wykorzystanie rachunku kosztów ABC i jego uzupełnienie o rozwiązania rachunku kosztów docelowych – w szczególności w zakresie zapewniającym wysoki poziom zaspokojenia potrzeb interesariuszy – jest bowiem elementem wyraźnie usprawniającym proces budżetowania, a w efekcie usprawniającym organizację podsektora samorządowego.

4. Model budżetowania z wykorzystaniem rachunku kosztów w działalności JST

Rozważania współczesnych teoretyków zarządzania finansami JST zwracają uwagę na wykorzystywanie w procesach budżetowania: koncepcji budżetowania programowego (*programming budgeting*), budżetowania od zera (*zero-based budgeting*), wynikowego planowania wydatków (*performance budgeting*), planowania wydatków na podstawie zamierzonych rezultatów (*results-oriented budgeting*) oraz metody budżetowania przedsiębior-

czego (*entrepreneurial budgeting*). Wydaje się bowiem, że adaptacja i upowszechnienie tych rozwiązań jest warunkiem sprawności w wykorzystywaniu zasobów posiadanych przez jednostki samorządowe. Zasadniczym problemem, z jakim spotykają się zarówno teoretycy, jak i praktycy, jest w tym obszarze problematyka kształtowania wielkości zawartych w budżetach, w zależności od potrzeb społeczności lokalnych, oraz określanie rezultatów lub skutków prowadzonych działań. Działania, służące usprawnianiu JST, powinny zatem postulować wprowadzanie metod planowania, które zapewniają realizację zapotrzebowania zgłaszanego przez interesariuszy, przy dążeniu do racjonalizacji kosztów prowadzonych działań, a w efekcie obniżki wydatków ponoszonych na ich realizację. Jednak należy tu wyraźnie zaznaczyć, że w sektorze publicznym racjonalizacja kosztów nie może być najważniejszym kryterium wyboru.

Jak już wspomniano, w stosowanych procedurach winny być wykorzystywane oba, współcześnie rozwijane w organizacjach komercyjnych, systemy rachunku kosztów, przy czym zasadne wydaje się być rozpoczęcie procedur planowania na podstawie rozwiązań rachunku kosztów działań i jego późniejsze uzupełnienie o specyficzne działania rachunku kosztów docelowych.

Możliwym do wykorzystania procesem jest zatem budżetowanie oparte na działaniach ABB (*activity based budgeting*), stanowiące połączenie między systemem budżetowania a wykorzystywanym systemem rachunku kosztów działań.

Proces budżetowania opartego na działaniach jest odwróceniem rachunku kosztów działań ABC. W jednostkach samorządowych rozpoczyna się on zatem od określenia obiektów kosztowych (usługi i klienci, których potrzeby mają być zaspokojone). Następnie – przy wykorzystaniu nośników kosztów – są wskazywane i rozliczane działania niezbędne do wykonania. Na koniec są ustalane zasoby wymagane przy danym poziomie technologii, a wycena i analiza ich zużycia pozwala na ukazanie wydatków koniecznych do realizacji w danym roku budżetowym [Kozuch 2012]. Działania te powinny być prowadzone w ramach: analizy wymagań, analizy kosztów i analizy zdolności produkcyjnej (Rysunek 1.).

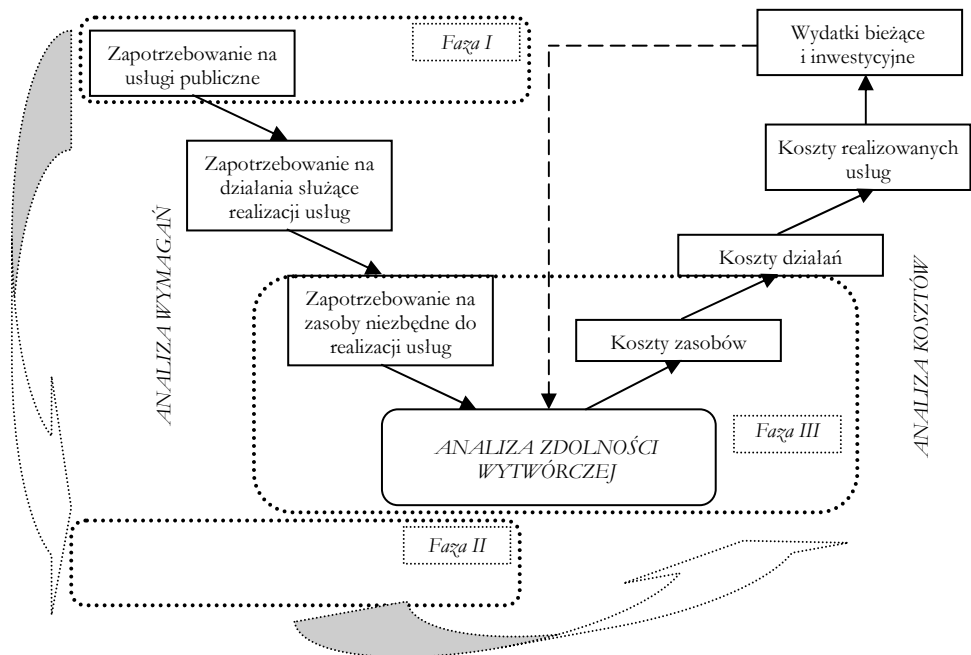
Proces budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego, prowadzony w koncepcji ABB, obejmuje zatem następujące etapy:

1. Rozpoznanie i oszacowanie, niezbędnej do realizacji celu jednostki, liczby i rodzaju usług publicznych, które są wymagane w przyszłych warunkach funkcjonowania;
2. Prognozowanie zapotrzebowania na działania (podstawowe, pośrednie i pomocnicze), w tym w szczególności dotyczące bieżących i inwestycyjnych potrzeb JST;
3. Ustalenie zapotrzebowania na zasoby, które są konieczne do realizacji usług publicznych na poziomie wynikającym z potrzeb społeczności lokalnych, przy danym poziomie możliwości wytwórczych i ukierunkowaniu na efektywność działania organizacji;
4. Określenie zdolności wytwórczej, zwłaszcza w odniesieniu do tych zasobów, które ograniczają zdolność organizacji do wykonania nieodzownych usług publicznych i towarzyszących im działań;

5. Prognozowanie wysokości kosztów zasobów, które wynikają z możliwości wytwórczych JST;
6. Określenie kosztów działań i w efekcie ustalenie kosztów poszczególnych obiektów kosztowych (usług publicznych) stanowiących podstawę rachunku ekonomicznego;
7. Ustalenie wydatków związanych z kosztami poszczególnych usług i ich weryfikacja pod kątem zdolności wytwórczej zasobów finansowych, możliwych do pozyskania i wydatkowania w ramach danego budżetu (linia przerywana).

RYSUNEK 1.

Proces budżetowania w JST z wykorzystaniem współczesnych teorii rachunku kosztów



Źródło: opracowanie własne.

Zapewnienie odpowiedniego poziomu zaspokojenia potrzeb interesariuszy JST wymaga uzupełnienia procesu budżetowania ABB o rozwiązania rachunku kosztów docelowych (uzupełnienia te oznaczono linią kropkowaną na rysunku 1.). Zastosowanie jego rozwiązań jest podstawą poznania i zaplanowania struktury wewnętrznej zużycia zasobów, zgodnie z możliwą do pozyskania lub posiadaną technologią wytwarzania usług publicznych, przy jednoczesnym zapewnieniu zgodności cech i funkcji realizowanych usług z zapotrzebowaniem interesariuszy. Można zatem uznać, że rozwiązanie to jest warunkiem koniecznym do osiągnięcia wysokiego poziomu sprawności JST, w szczególności w sytuacji, gdy współczesna literatura przedmiotu

uważa koncepcje rachunku kosztów działań i rachunku kosztów docelowych za składowe nowych paradygmatów rachunkowości zarządczej [Ferrata 1995 s. 3-8]. Zapewnienie zgodności cech i funkcji usług publicznych z wymaganiami stawianymi przez interesariuszy jest warunkowane przez wybór sposobu podziału kosztów produktów. Wyróżnia się dwa podstawowe sposoby podziału docelowego kosztu produktu (dotyczy tylko fazy wytwarzania), [Prewysz-Kwinto s. 87-100]:

1. Metoda organiczna (*organic method*), w której przyjęto zasadę, że podział jest dokonywany z punktu widzenia inżynierów i projektantów wyrobu;
2. Metoda funkcyjna (*functional method*), która zakłada podział z punktu widzenia przyszłych nabywców.

Ocena rozwiązań, proponowanych we wskazanych metodach, wskazuje, że w ramach budżetowania w sektorze publicznym powinna być wykorzystywana metoda organiczna, która daje gwarancję większego poziomu zaspokojenia potrzeb interesariuszy, a tym samym stanowi o sprawności działania organizacji, w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Podział kosztów w JST z wykorzystaniem metody organicznej powinien być prowadzony w trzech fazach (Rysunek 1.).

Faza pierwsza procesu budżetowania z wykorzystaniem rachunku kosztów docelowych w jednostce sektora publicznego obejmuje identyfikację potrzeb i oczekiwań interesariuszy. Odpowiada ona zatem w części procesowi: *rozpoznania i oszacowania niezbędnej dla realizacji celu jednostki liczby i rodzaju usług publicznych, które wymagane są w przyszłych warunkach funkcjonowania jednostki*, sprecyzowanemu w ramach budżetowania ABB. Uzupełnieniem, wynikającym ze specyfiki rachunku kosztów docelowych, jest potrzeba ustalenia „cen”², jakie są skłonni zapłacić interesariusze za daną usługę, a także cech i funkcji poszczególnych usług, którymi są oni zainteresowani. Takie działania służą osiągnięciu wymaganego poziomu użyteczności realizowanych usług, co jest istotnym wsparciem dla późniejszych decyzji związanych z określaniem puli usług możliwych do przeprowadzenia w danych warunkach budżetowych (w szczególności w sytuacji, gdy liczba realizowanych usług jest ograniczana przez, warunkowane poziomem zasobów finansowych, możliwości wytwórcze – linia przerywana na rysunku 1.).

W ramach fazy pierwszej jest niezbędna również identyfikacja poziomu ważności (według dobranych odpowiednio do potrzeb, prowadzonych w danej jednostce, badań skali) poszczególnych cech i funkcji usług objętych budżetem. Takie rangowanie jest warunkiem skupienia uwagi na tych obszarach działalności jednostek samorządu terytorialnego, które są istotne z punktu widzenia ich głównego celu.

Istotne znaczenie dla jakości procesu budżetowania ma również dokonanie, w ramach fazy pierwszej, korekty ważności cech i funkcji, wynikających z badania potrzeb, przez osoby odpowiedzialne – urzędników danej organizacji. Jest to koniecz-

² Za cenę w specyficznych warunkach funkcjonowania JST należy uznać koszt wytworzenia usługi, przy założeniu, że wartość ta odpowiada kooperantom, jest akceptowalna przez społeczność lokalną lub też ma uzasadnienie w rynkowej cenie zakupu takich samych usług w innych, w tym komercyjnych, organizacjach. Za wartość społecznie akceptowalną należy uznać taką wartość środków publicznych, która może być przeznaczona na realizację określonych usług, przy założeniu dobrowolnej rezygnacji społeczności z alternatywnych sposobów zagospodarowania tych zasobów.

ne w przypadku kluczowych funkcji produktu, które nie zostaną wskazane lub nie będą wysoko cenione przez obywateli, a są na przykład regulowane przepisami prawa.

Faza druga procesu budżetowania, opartego na rachunku kosztów docelowych, służy ustaleniu kosztów cech i funkcji usług realizowanych w danej JST. Ten rachunek jest obliczany jako iloczyn „ceny”, która stanowi wyznacznik kosztu dopuszczalnego (docelowego) przypisanego do danej usługi i ważności cechy lub funkcji zgłoszonej przez obywateli w ramach fazy pierwszej.

Faza trzecia procesu budżetowania służy wyznaczeniu struktury kosztów realizacji poszczególnych usług z podziałem na koszty zasobów lub komponentów tych usług. Przeprowadzenie tej fazy wymaga zaangażowania osób bezpośrednio wykonujących działania związane z realizacją poszczególnych usług. Ich zadaniem jest określenie, które komponenty i w jakim stopniu zapewniają daną cechę usługi lub służą realizacji funkcji cenionych przez obywateli. Prawidłowe urzeczywistnienie fazy trzeciej pozwala zatem zarówno na ustalenie kosztów zasobów, które umożliwią zaspokojenie potrzeb zgłaszanych przez interesariuszy JST, jak i posłuży weryfikacji, ustalonej w ramach procesu ABB, struktury działań niezbędnych w danej jednostce. Wprowadzenie fazy trzeciej wpływa także na zdefiniowanie listy zasobów niezbędnych do realizacji zaplanowanych usług oraz na zakres objęty analizą możliwości wytwórczych.

5. Podsumowanie

Ocena możliwości oferowanych przez współczesne koncepcje rachunku kosztów pozwala stwierdzić, że są to systemy, które z powodzeniem mogą być adaptowane i wdrażane w działalności jednostek samorządu terytorialnego. Szczególne znaczenie należy w tym obszarze przypisać, umożliwiającym przez te teorie, procedurom zapewniającym rozpoznanie potrzeb interesariuszy oraz ocenę ważności cech i funkcji usług oferowanych w ramach danego budżetu. Ta zgodność potrzeb i wysoki poziom użyteczności są warunkami koniecznymi zarówno w odniesieniu do skuteczności prowadzonych działań, jak i efektywności w ich realizacji. Zagwarantowanie odpowiedniego poziomu tych cech stanowi o jakości procesu zarządzania i sprawności w dążeniu do realizacji celów stawianych przed wspólnotami samorządowymi.

Partycypacja interesariuszy w procesie budżetowania jest w przedstawionym modelu uzupełniana o partycypację bezpośrednich wykonawców, co jest postulowane w celu sprawności organizacyjnej w równej mierze w teorii, jak i praktyce nauki o zarządzaniu. Obserwacja ta wskazuje, że przedstawione w opracowaniu rozwiązania mogą być uznane za niezbędne w procesach modernizacji zarazem jednostek samorządu terytorialnego, jak i całego sektora publicznego.

Literatura

- Ansari S., Bell J. 1997 *Target costing, the next frontier in strategic cost management*, London.
- Borodo A. 2000 *Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy*, Warszawa.
- Buchanan J.M., Musgrave R.A. 2005 *Finanse publiczne a wybór publiczny. Dwie odmienne wizje państwa*, Warszawa.
- Burzym E. 1971 *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa.
- Dobre państwo 2004*, (red.) W. Kieżun, J. Kubin, Warszawa.
- Ferrara W.L. 1995 *Cost/Management Accounting: The 21st Century Paradigm*, Management Accounting, December.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. 2000 *Rachunkowość zarządcza*, Warszawa.
- Jaruga A. 1986 *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Warszawa.
- Jaruga A., Sobańska J., Kopczyńska L., Szycha A., Walińska E. 1992 *Rachunkowość dla menedżerów*, Łódź.
- Kaplan R.S., Cooper R. 2002 *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Kraków.
- Kieżun W. 2006 *Elementy usprawnienia sfery publicznej*, „Współczesne Zarządzanie”, nr 4.
- Koźmiński A.K., Piotrowski W. 2000 *Zarządzanie – teoria i praktyka*, Warszawa.
- Koźuch A., Koźuch A.J., Wakula M. 2007 *Rachunkowość po polsku*, Warszawa.
- Koźuch A.J. 2012 *Budżetowanie jako instrument budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa, (proces wydawniczy w trakcie).
- Nowak E. 2003 *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Wrocław.
- Oates W. 1972 *Fiscal Federalism*, New York Harcourt Brace Jovanovich.
- Owsiak S. 2004 *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa.
- Pajak K. 2005 *Rola samorządu terytorialnego w kształtowaniu rozwoju lokalnego*, Poznań.
- Prewysz-Kwinto P. 2010 *Rachunek kosztów docelowych*, Warszawa.
- Podstawy prawne funkcjonowania terytorialnej administracji publicznej w RP 2002*, (red.) M. Stec, „Samorząd Terytorialny”, nr 1-2.
- Pomiar efektywności organizacji publicznych na przykładzie sektora ochrony zdrowia 2010*, Frąckiewicz-Wronka A. (red.), Katowice.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza 2003*, Sobańska I. (red.), Warszawa.
- Stiglitz J.E. 2004 *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa.
- Strategiczne zarządzanie kosztami 2006*, Nowak E. (red.), Kraków.
- Tanaka T. 1993 *Target costing at Toyota*, „Journal of Cost Management”, Spring.
- The CAM-I Glossary of Activity Based Management 1991*, Raffish N., Turney P. (red.), CAM-I, Arlington.
- The Oxford Handbook of Public Management 2005*, Ferlie E., Laurence E., Lynn H., Pollitt Ch. (eds.), Oxford.
- Walczak M., Kowalczyk M. 2010 *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Warszawa.