

*MAGDALENA KOWALCZYK*

## **ZAKRES WYKORZYSTANIA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH**

### **Wprowadzenie**

Zmiany zachodzące w sektorze finansów publicznych zmierzają do poprawy efektywności jego funkcjonowania. Jest to jeden z postulatów New Public Management (Nowego Publicznego Zarządzania). Koncepcja ta, mimo że ma licznych przeciwników, znajduje jednak zastosowanie w sektorze finansów publicznych wielu krajów.

Nowoczesne metody zarządzania wykorzystywane w sektorze finansów publicznych zbliżają go do sektora prywatnego, coraz więcej narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwach prywatnych znajduje zastosowanie w jednostkach publicznych. Niewątpliwie takim rozwiązaniem, które ma spowodować, że funkcjonowanie sektora finansów publicznych będzie bardziej efektywne jest wdrożenie budżetu w układzie zadaniowym. Budżet zadaniowy oprócz tego, że ma przyczynić się do racjonalizacji wydatków, ma być również bardziej zrozumiały i przejrzysty w porównaniu z budżetem sporządzanym w układzie tradycyjnym, opartym na klasyfikacji budżetowej.

Wprowadzenie budżetu zadaniowego nie jest proste, jednym z kluczowych problemów jest kalkulacja kosztów zadań wykonywanych przez jednostki sektora finansów publicznych. Dlatego istotne wydaje się wdrożenie rachunku kosztów działań, który umożliwi prawidłowe rozliczenie kosztów pośrednich realizowanych zadań.

Celem artykułu jest omówienie zakresu wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze finansów publicznych, w szczególności w kalkulacji kosztów zadań w budżecie zadaniowym.

Artykuł składa się z czterech części, w pierwszej omówiono koncepcję New Public Management – jej wady i zalety. W dalszej części przedstawiono istotę budżetu zadaniowego i kalkulację kosztów zadań. Ostatnia część artykułu przedstawia zakres wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze publicznym.

### **Koncepcja New Public Management (Nowe Publiczne Zarządzanie)**

Finanse publiczne to nie tylko gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, ale także zarządzanie nimi. Wobec tego istnieje konieczność kompleksowego podejścia do zarządzania, w tym planowania w sektorze publicznym. Złożoność podejmowanych decyzji,

które mają często wymiar długoterminowy w swoich skutkach, to podstawowa przyczyna konieczności poszukiwania takich rozwiązań zarządczych, aby przy posiadanych zasobach realizować więcej zadań i usług na rzecz społeczności, o oczekiwanej przez tę społeczność jakości<sup>1</sup>.

Odpowiedzią na tak zdefiniowane potrzeby miała być koncepcja New Public Management – Nowe Zarządzanie Publiczne interpretowane przez I. Lapsley i J. Pallot jako „wysoce racjonalnie uzasadnione działania, w których wybory wynikają z obiektywnych i rzeczowych analiz wyceny różnych alternatyw; zarządzanie organizacją polega na zarządzaniu zasobami (materialnymi i ludzkimi), kontroli wyników w celu nakłonienia jednostki do pracy w interesie organizacji, a cele są kluczową wielkością potrzebną do pomiaru rezultatów działań jednostki, jednostek podporządkowanych i całej organizacji”<sup>2</sup>.

Głównym problemem, jaki NPM starało się rozwiązać było wprowadzenie zmian w nieefektywnie funkcjonującym sektorze publicznym. Tradycyjna administracja publiczna jest krytykowana i potępiana za to, że funkcjonuje zgodnie z zasadami biurokratycznej organizacji. Zamiast tradycyjnych dla idei Webera wartości procesu, solidności, sprawiedliwości odpowiedzialności, nacisk w NPM został położony na nowe wartości, takie jak jakość świadczonych usług, punktualność i skupienie się na kliencie. Zgodnie z dominującymi założeniami, sektor publiczny powinien być postrzegany jako działalność biznesowa, publiczna administracja jako firma, a samorząd terytorialny jako podmiot świadczący usługi<sup>3</sup>.

Kiedy idea NPM rozpowszechniła się na poziomie międzynarodowym i wiele krajów przedstawiło wprowadzone reformy zgodnie z jej założeniami, fala krytyki wzrosła.

Pierwszy z zarzutów dotyczył tego, że w NPM zawiera się paradoks decentralizacji przez centralizację, przykładowo pozwala się podejmować centralne decyzje menedżerom w sektorze publicznym, zamiast zachęcać do przekazania uprawnień decyzyjnych na niższy szczebel.

Drugi z zarzutów to koncentrowanie się na stosowaniu technik zarządzania charakterystycznych dla prywatnego sektora w publicznych organizacjach. Wielu akademickich uczonych, takich jak Pollitt i Armstrong argumentuje, że głównym zakresem usług publicznych i administracji jest wyraźny polityczny, etyczny, konstytucyjny i społeczny wymiar czynników, które powodują różnice pomiędzy publicznym a prywatnym sektorem.

Podczas gdy osiągnięcia NPM zostały przyjęte w niektórych rozwijających się krajach i są rozpowszechniane na całym świecie, to nadal jest wiele szkół, które krytykują ograniczenia Nowego Zarządzania Publicznego.

---

<sup>1</sup> Por. M. Dylewski: *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007, s. 55.

<sup>2</sup> A. Zysnarska: *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 18.

<sup>3</sup> K. Lacina: *Remarks to the Development of Public Administration from the Concept of „Government” to the Concept of „Governance”*, Economic Studies & Analyses / Acta VSFS, December 2011, s. 139.

W tradycyjnym modelu zarządzania w sektorze finansów publicznych brakuje efektywności, której wymagają współczesne warunki. Dlatego rządy wielu krajów, mimo krytyki NPM, decydują się na wprowadzenie nowego stylu zarządzania w sektorze publicznym<sup>4</sup>.

### Istota budżetu zadaniowego

Zmiany wprowadzone przez ustawę o finansach publicznych z 2009 roku nakładają obowiązek przedstawiania w układzie zadaniowym wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzonych według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem ich celów, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów<sup>5</sup>.

Zespół pod redakcją naukową S. Owsiaka sformułował następujące korzyści ze zreformowania procesu budżetowego:

- oszczędności środków finansowych,
- ustalenie rzeczywistego poziomu kosztów poszczególnych usług,
- podniesienie jakości zarządzania,
- wzrost skuteczności osiągnięcia zaplanowanych celów.

Porównując budżet zadaniowy z budżetem tradycyjnym, można wskazać kilka głównych obszarów, w których korzyści z wprowadzenia nowego sposobu planowania i zarządzania budżetem są najbardziej wymierne. Po pierwsze, wykorzystanie budżetu jako narzędzia zarządzania kierunkowego na osiągnięcie zaplanowanych celów, co przekłada się na lepszą alokację ograniczonych środków finansowych. Po drugie, pozyskanie informacji o całkowitych kosztach usług oraz wskaźnikach ekonomicznych i finansowych, co stanowi podstawę monitoringu i analiz w tych obszarach. Po trzecie, dzięki wprowadzaniu budżetu w układzie zadaniowym istnieje możliwość porównania wydatkowanych środków finansowych z uzyskanymi efektami jako podstawy do pomiaru efektywności. Budżet w układzie zadaniowym decentralizuje proces planowania i standaryzuje go, poprawia terminowość realizacji zadań, jest lepszym narzędziem komunikacji ze społecznością lokalną<sup>6</sup>.

B. Filipiak stawia pytanie, czy przyjąć układ budżetu w takim układzie jaki przedstawiono poniżej:

---

<sup>4</sup> Por. K. Mongkol: *The critical review of New Public Management Model and its Criticism*, Research Journal of Business Management 5 (1): 35–43, 2011, s. 36 i 40.

<sup>5</sup> Art. 2 ust. 3, Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU nr 157 poz. 1240.

<sup>6</sup> Por. *Budżet władz lokalnych*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2002, s. 245–246.

- funkcje – grupują wydatki jednego rodzaju działalności (np. edukacja, polityka społeczna),
- programy – grupują wydatki zarówno bieżące, jak i inwestycyjne według celu, który jest rezultatem perspektywicznej wizji rozwoju poszczególnych rodzajów działalności,
- zadania – są częścią składową programów i ujmują wydatki, które będą ponoszone na uzyskanie jednorodnych produktów lub usług i służą realizacji tych samych celów operacyjnych, zmierzają do realizacji ilościowego lub jakościowego efektu,
- podzadania – stanowią uszczegółowienie zadań, posiadają charakter operacyjny, grupujący wydatki związane z realizacją celów zadania, w ramach którego zostały zdefiniowane,
- działania – opisują podejmowane działania w ramach podzadań, mające odpowiedzialność w klasyfikacji budżetowej, co oznacza ich ujęcie według klasyfikacji budżetowej.

Takie rozwiązanie może powodować zbytnią szczegółowość dla mniejszych jednostek, ale jednocześnie dla większych będzie odzwierciedlało w sposób należyty podejmowaną aktywność na rzecz społeczeństwa<sup>7</sup>.

Budżet zadaniowy jest jednym z najistotniejszych narzędzi zarządzania, ukierunkowanym na osiągnięcie zaplanowanych celów. Dostarcza informacji o kosztach i wskaźnikach ekonomicznych poszczególnych usług finansowanych z budżetu, zwiększa wiarygodność jednostki w oczach kredytodawców, poprawia terminowość realizacji zadań, bo realizatorzy są wcześniej przygotowani do ich wykonania. Pozwala również lepiej decydować i skuteczniej nadzorować postępy i dzięki temu prowadzić skuteczną politykę kadrową, znacznie poprawia postać dokumentu budżetowego jako narzędzia komunikacji z mieszkańcami.

Budżet zadaniowy uwzględnia różne rodzaje zadań, dzieląc je na:

- bezpośrednio, zalicza się do nich takie zadania które wpływają na zaspokojenie potrzeb społeczności lokalnej (np. utrzymanie ulic, zieleni miejskiej),
- pośrednio (pomocnicze), które warunkują wykonanie zadań bezpośrednich (np. utrzymanie sekretariatu urzędów, radców prawnych)<sup>8</sup>.

### **Kalkulacja kosztów zadań w budżecie zadaniowym**

W ujęciu merytorycznym zadanie stanowi elementarną, a zarazem centralną kategorię budżetu opracowanego w sposób nowatorski. Najważniejszą cechą zadania jest to, że obejmuje ono działalność jednorodną. Ta cecha pozwala określić w sposób jasny cel realiza-

---

<sup>7</sup> Por. B. Filipiak: *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011, s. 64, 65.

<sup>8</sup> Por. B. Filipiak, M. Dylewski, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj: *Analiza finansowa budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Municipium SA, Warszawa 2011, s. 135 i 136.

cji zadania, stopień jego wykonania (efekt), ponoszone koszty. Jednorodność działalności, ujętej w zadaniu, pozwala na kategoryzację zadań według różnych kryteriów, przy czym najważniejsze z nich to kryterium przedmiotowe.

Zdefiniowanie zadań należy do jednego z najtrudniejszych wyzwań nowatorskiego podejścia do wykorzystania budżetu w zarządzaniu. Wynika to z faktu, że w rzeczywistości nie jest wcale łatwo wyodrębnić jednorodną działalność, gdyż różne obszary aktywności władz publicznych zachodzą na siebie. Dlatego pojęcie zadania jest modyfikowane, w 2008 roku definiowano je jako „zespół zadań, realizowanych przez jedną lub kilka instytucji, finansowanych z budżetu państwa lub innych źródeł publicznych, którego celem jest osiągnięcie określonego ilościowo lub jakościowo efektu. Zadanie obejmuje całość wykonywanych lub zleczanych przez jednostki podsektora rządowego w danej dziedzinie działań, pogrupowanych w podzadania”<sup>9</sup>.

Na całkowity koszt realizacji zadania składają się koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie to koszty, które można w całości przyporządkować do konkretnego zadania, ponieważ wprost przyczyniają się do jego realizacji. Będą nimi zatem wszelkie wprost odnoszone na konkretne zadania wydatki związane z zakupem dóbr, zlecaniem usług na zewnątrz czy zatrudnieniem tymczasowych pracowników pomocniczych. Istotne jest przy tym, aby koszty bezpośrednie były w miarę możliwości określane wskaźnikami jednostkowymi, np. w przeliczeniu na metry ogrzewanej czy sprzątej powierzchni, hektary utrzymywanej zieleni, kilometry modernizacji ulicy, podopiecznych domu pomocy społecznej. W ten sposób przeprowadzona kalkulacja pozwala na uzyskanie materiału do analizy porównawczej dotyczącej efektywności (osiągnięcie efektu ilościowego i jakościowego) i oszczędności (realizacja zadań po najniższym koszcie jednostkowym).

Koszty pośrednie to koszty obsługi zadań, które nie mogą być bezpośrednio przypisane na określone zadanie czy rodzaj usługi. Są to koszty obsługi zadania/usługi przez urząd czy inną jednostkę organizacyjną. Na koszty pośrednie składają się koszty osobowe urzędu (jednostki organizacyjnej) oraz koszty ogólne, inaczej administracyjne, ogólnourzędowe. Do kosztów ogólnych zaliczamy koszty rzeczowe związane z obsługą stanowisk pracy (materiały i sprzęt biurowy), koszty utrzymania budynku urzędu (oświetlenie, ogrzewanie, sprząkanie, dozór, konserwacja), koszty transportu.

Koszty obsługi zadań, zarówno części osobowej, jak i ogólnej, rozliczane są na poszczególne zadania w zależności od pracochłonności tych zadań. Pracochłonność zadania określa ilość czasu wyrażoną w roboczogodzinach niezbędnych do wykonania danego zadania/usługi<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Por. S. Owsiak, K. Stabryła-Chudzio: *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy alokacji środków publicznych*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 45, 46.

<sup>10</sup> Por. J. Szolno-Koguc: *Nowoczesne instrumenty efektywnego zarządzania finansami gminy*, [w:] *Samorząd terytorialny: dziesięć lat doświadczeń*, red. S. Michałowski, Wydawnictwo Uniwersytetu im. Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2002, s. 269–270.

## Rachunek kosztów działań w budżecie zadaniowym

Rachunek kosztów działań jest alternatywą dla tradycyjnych metod przygotowywania rachunku kosztów. Obecny system rachunku kosztów jest odpowiedni organizacyjnie dla rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, ale nie jest odpowiedni dla wewnętrznych potrzeb organizacji – nie wspomaga procesu decyzyjnego<sup>11</sup>.

Tradycyjny rachunek kosztów charakteryzuje się grupowaniem kosztów według układu funkcjonalnego, opartego na strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Struktura kosztu jest zatem pochodną podmiotowo funkcjonalnej struktury przedsiębiorstwa. Taka forma rachunku kosztów może powodować niebezpieczeństwo uzyskania błędnej informacji, na co zwracał uwagę Drucker. Jego zdaniem alokacja kosztów pośrednich w stosunku do rozmiarów produkcji, a nie w proporcji do liczby transakcji (działań) niezbędnych do wykonania produkcji, może powodować paradoksy, jak przypisanie jednemu, masowemu zleceniu na milion produktów takiego samego kosztu co milionowi drobnych zleceń na jedną sztukę produktu. Taka kalkulacja jest w oczywisty sposób błędna, ponieważ nie bierze pod uwagę większej liczby i zróżnicowania transakcji w drugim przypadku<sup>12</sup>.

Powstał wskutek krytyki rachunku kosztów pełnych standardowych, który w przedsiębiorstwach amerykańskich był stosowany w najprostszej wersji (trzy pozycje kosztów: materiały, płace bezpośrednie i koszty ogólne). W nowej rzeczywistości gospodarczej dostarczał on bardzo zniekształconych informacji o kosztach i rentowności: produktów, zamówień i klientów. Skalę deformacji tych informacji spowodował wysoki poziom kosztów ogólnych (pośrednio rozliczanych na produkty) i ich duży udział w kosztach przedsiębiorstw, jak też rozliczanie tych kosztów na produkt proporcjonalnie do wynagrodzeń lub czasu bezpośrednich pracowników (sztuczna relacja), a więc często bez związków przyczynowo-skutkowych<sup>13</sup>.

Rachunek kosztów działań koncentruje się na bardziej dokładnym rozliczaniu kosztów pośrednich. Koszty bezpośrednie, dotyczące w szczególności zużycia materiałów bezpośrednich, nadal są odnoszone na produkty na podstawie księgowych dokumentów źródłowych. Sposób odnoszenia kosztów bezpośrednich na produkty nie uległ zmianie w stosunku do metod stosowanych w rachunku kosztów pełnych.

Ze względu na to, iż rachunek kosztów działań koncentruje się przede wszystkim na rozliczaniu kosztów pośrednich, to powinny go głównie stosować przedsiębiorstwa, w których:

- udział kosztów pośrednich w ogólnej sumie ponoszonych kosztów jest wysoki,
- struktura asortymentowa zawiera szeroki zakres produktów i usług,

<sup>11</sup> Por. A.C. Chea: *Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness*, „International Journal of Business and Management” 2011, Vol. 6, No. 11, s. 4.

<sup>12</sup> Por. *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003, s. 3–34.

<sup>13</sup> I. Sobańska: *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Nr 56, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010, s. 210.

- istnieje duża baza klientów, zakres ich obsługi jest zróżnicowany,
- wykorzystuje się w produkcji wiele podzespołów nabywanych od licznych dostawców.

Rachunek kosztów działań powinien znaleźć zastosowanie nie tylko w przedsiębiorstwach produkcyjnych, lecz również w podmiotach prowadzących działalność usługową i handlową. Obecnie przedsiębiorstwa usługowe napotykać na jeszcze większe trudności związane z rozliczeniem kosztów pośrednich, których udział w ogólnej kwocie ponoszonych kosztów jest bliski 100%, co oznacza iż w podmiotach tych niemal nie występują koszty bezpośrednie<sup>14</sup>.

Zgodnie z koncepcją ABC koszty pośrednie są rozliczane na produkty za pomocą wielu różnych podstaw rozliczenia. Niektóre z tych podstaw mogą być proporcjonalne do wielkości produkcji, natomiast inne nie muszą pozostawać w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z ilością wytworzonych produktów. Podstawy rozliczenia kosztów służą do rozdzielania kosztów pośrednich na produkty, spowodowanych różnymi wewnętrznymi działaniami lub procesami niezbędnymi do wytworzenia i sprzedaży tychże produktów przez przedsiębiorstwo. Podstawy te służą jednocześnie do pomiaru rozmiarów określonych działań (procesów). Powinny one być proporcjonalne do kosztów powodowanych przez określone działania, których koszty podlegają rozliczeniu.

Sporządzenie kalkulacji według założeń ABC, wymaga zaprojektowania nowego systemu rachunku kosztów, w którym najważniejszymi elementami są:

- wewnętrzne działania lub procesy,
- koszty w przekroju działań,
- jednostki miary wielkości każdego działania<sup>15</sup>.

Działania są definiowane jako zorganizowana i jednorodna praca wykonywana w przedsiębiorstwie np. przyjęcie zamówienia. Działania zużywają zasoby ekonomiczne, aby zrealizować zorganizowaną i celową pracę w przedsiębiorstwie. Model rachunku kosztów działań identyfikuje zasoby ekonomiczne zużywane przez poszczególne działania.

Często popełnianym błędem jest utożsamianie działań z procesami, które obejmują swoim zasięgiem kilka działań i odzwierciedlają realizację zadań organizacji. Proces realizacji zamówienia klienta może składać się z kilku działań np. przyjęcia zamówienia, pakowania towarów, oraz przygotowania wysyłki.

Model rachunku kosztów działań tworzy sieć połączeń przyczynowo-skutkowych, które prowadzą do odzwierciedlenia faktycznego przepływu kosztów w przedsiębiorstwie<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> E. Nowak, M. Wierziński: *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 178.

<sup>15</sup> A. Szychta: *Kalkulacja uwzględniająca koszty działań*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, red. A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, Łódź 2001, s. 303.

<sup>16</sup> S. Borowski: *Rachunek kosztów działań oraz jego wykorzystanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2010, s. 291.

W sektorze finansów publicznych wydatki (koszty) są również podzielone na bezpośrednie i pośrednie (tab. 1). Charakter prowadzonej działalności przez sektor finansów publicznych – świadczenie usług na rzecz ludności, powoduje, że duża część wydatków ma charakter pośredni. Dlatego zastosowanie znajduje rachunek kosztów działań, który pozwala prawidłowo rozdzielić koszty pośrednie na obiekty kalkulacji.

Tabela 1

## Struktura wydatków budżetowych

Wydatki budżetowe			
Wydatki bezpośrednie		Wydatki pośrednie	
Wydatki bieżące	Wydatki majątkowe	Związane z zarządzaniem jednostki	Na utrzymanie infrastruktury
Wydatki kosztowe	Wydatki na inwestycje własne		
Środki przekazane na zewnątrz	Dotacje inwestycyjne		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Budżet zadaniowy e-szkolenie dla Grupy Operacyjnej*, www.mf.gov.pl.

Jednym z rozwiązań zaproponowanych przy kalkulacji kosztów zadań realizowanych w ramach budżetu zadaniowego jest rachunek kosztów działań. Przykłady działań i nośników kosztów działań przedstawiono poniżej w tabeli 2.

Tabela 2

## Przykłady działań i nośniki kosztów działań

Działanie	Nośnik kosztów działań
Prowadzenie rachunkowości	liczba dowodów księgowych, liczba pozycji do zaksięgowania
Funkcjonowanie działu prawnego	liczba zaopiniowanych projektów umów, liczba spraw
Sprzątanie i energia	powierzchnia
Przeprowadzanie kontroli audytów	czas kontroli lub audytu
Wystawienie mandatów	norma czasu dla poszczególnych czynności (kontrola, wprowadzenie mandatu, wystawienie tytułu egzekucyjnego itp.)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Budżet zadaniowy e-szkolenie dla Grupy Operacyjnej*, www.mf.gov.pl.

Wprowadzenie rachunku kosztów działań ułatwi ewidencja kosztów w dwóch układach – w układzie rodzajowym i w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym



i dlatego ewidencjonują koszty zwykle w układzie rodzajowym. Jednak ustawodawca, mimo że dopuszcza sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, to nie zakazuje ewidencji kosztów w układzie funkcjonalnym. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont (...) z 5 lipca 2010 roku<sup>17</sup>. zawiera wykaz kont zespołu „5”, które umożliwiają grupowanie kosztów według miejsc ich powstawania, co ułatwia kalkulację kosztów.

Rachunek kosztów działań może znaleźć zastosowanie nie tylko w kalkulacji kosztów zadań w budżecie zadaniowym, ale również w ustaleniu kosztów realizowanych usług przez jednostki sektora finansów publicznych. Dostarcza realnych danych o poniesionych kosztach na realizację usług świadczonych na rzecz ludności, na przykład koszty poborów poszczególnych podatków.

W podmiotach świadczących usługi duża część kosztów to właśnie koszty pośrednie, których prawidłowe rozliczenie umożliwia zastosowanie rachunku kosztów działań.

W sektorze publicznym mówi się coraz częściej o efektywności, przez którą nie będziemy rozumieć, tak jak w sektorze prywatnym, wzrostu zysków, tylko racjonalne wydatkowanie środków budżetowych, co znajduje odniesienie w redukcji kosztów.

Prawidłowo sporządzona kalkulacja kosztów poszczególnych zadań budżetowych i świadczonych usług pozwala na lepszą kontrolę i redukcję ponoszonych wydatków.

## Literatura

Borowski S.: *Rachunek kosztów działań oraz jego wykorzystanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010.

*Budżet władz lokalnych*, red. Owsiak S., PWE, Warszawa 2002.

*Budżet zadaniowy e-szkolenie dla Grupy Operacyjnej*, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

Chea A.C.: *Activity-Based Costing System in the Service Sector: A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness*, „International Journal of Business and Management” 2011, Vol. 6, No. 11.

Dylewski M.: *Planowanie budżetowe w podsektorze samorządowym. Uwarunkowania, procedury, modele*, Difin, Warszawa 2007.

Filipiak B.: Dylewski M., Gorzałczyńska-Koczkodaj M.: *Analiza finansowa budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Municipium SA, Warszawa 2011.

Filipiak B.: *Finanse samorządowe. Nowe wyzwania bieżące i perspektywiczne*, Difin, Warszawa 2011.

---

<sup>17</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU nr 128, poz. 861.

- Lacina K.: *Remarks to the Development of Public Administration from the Concept of „Government” to the Concept of „Governance”*, Economic Studies & Analyses / Acta VSFS, December, 2011.
- Mongkol K.: *The critical review of New Public Management Model and its Criticism*, „Research Journal of Business Management” 5 (1): 35-43, 2011.
- Nowak E., Wierziński M.: *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Owsiak S., Stabryła-Chudzio K.: *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy alokacji środków publicznych*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU nr 128, poz. 861.
- Sobańska I.: *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, Zeszyty teoretyczne rachunkowości, nr 56, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010.
- Szołno-Koguc J.: *Nowoczesne instrumenty efektywnego zarządzania finansami gminy*, [w:] *Samorząd terytorialny: dziesięć lat doświadczeń*, red. S. Michałowski, Wydawnictwo Uniwersytetu im. Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2002.
- Szycha A.: *Kalkulacja uwzględniająca koszty działań*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, red. A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szycha, Łódź 2001.
- Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r., DzU nr 157 poz. 1240.
- Zysnarska A.: *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.

dr Magdalena Kowalczyk  
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Katedra Rachunkowości

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie rachunku kosztów działań (ABC) jako narzędzia, które możemy wykorzystać w kalkulacji kosztów zadań w budżecie zadaniowym. W pierwszej części artykułu przedstawiono koncepcję Nowego Publicznego Zarządzania (New Public Management) – jej wady i zalety. W dalszej części omówiono koncepcję budżetu zadaniowego i rachunku kosztów działań. Ostatnia część artykułu przedstawia możliwości wykorzystania rachunku kosztów działań w kalkulacji kosztów zadań w budżecie zadaniowym.

**THE RANGE OF USING ACTIVITY BASED COSTING  
IN PERFORMANCE BUDGETING**

**Summary**

The main task of this article is showing activity based costing (ABC) as tools which we can use in calculation of costs in performance budgeting. In the first part of this article the conception of New Public Management – advantages and disadvantages – is discussed. The second part of this article presents issue of performance budgeting and activity based costing. The conclusion includes the possibility of using Activity Based Costing in calculation costs of tasks in performance budgeting.

