

Magdalena Kowalczyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania,
Katedra Rachunkowości
magdalena.kowalczyk@ue.poznan.pl

BUDŻET ZADANIOWY – ZASADY KALKULACJI KOSZTÓW WYKONYWANYCH ZADAŃ

Streszczenie: W artykule podjęto próbę przedstawienia możliwości wykorzystania kalkulacji doliczeniowej do rozliczenia kosztów wykonania poszczególnych zadań w ramach budżetu zadaniowego. Największym problemem związanym z budżetem zadaniowym jest jego prawidłowe rozliczenie, stąd ważny jest wybór takiego rozwiązania, aby w pełni móc wykorzystać potencjał budżetu realizowanego w ramach zadań.

W artykule przedstawiono zalety i wady budżetu zadaniowego na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych. Następnie pokazano, jakie zmiany w ewidencji księgowej należy wprowadzić, aby prawidłowo dokonać kalkulacji kosztów wykonania poszczególnych zadań. Na końcu omówiono zasady wykorzystania kalkulacji doliczeniowej, jak również przedstawiono korzyści, jakie może przynieść zastosowanie tej metody rozliczania nakładów poniesionych na wykonanie zadań.

Słowa kluczowe: budżet zadaniowy, koszty w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, kalkulacja kosztów.

Klasyfikacja JEL: H72.

Wstęp

Zmiany w sektorze finansów publicznych powodują, że w coraz większym stopniu zasady jego funkcjonowania są podobne do działania podmiotów komercyjnych. Nowoczesne metody zarządzania charakterystyczne dla podmiotów sektora prywatnego znajdują zastosowanie w sektorze finansów publicznych. Przyczyną tak radykalnych zmian w sektorze publicznym jest dążenie do wzrostu efektywności jego funkcjonowania poprzez wykorzystanie instrumentów stosowanych do tej pory przez podmioty prywatne. Wprowadzanie zmian mających na celu „uzdrowienie sektora publicznego” wiąże się jednak z wieloma trudnościami:

- obawą pracowników administracji przed dodatkową pracą, która nie będzie gratyfikowana wzrostem wynagrodzenia,
- dodatkowymi nakładami finansowymi związanymi z wdrożeniem nowoczesnych metod zarządzania – na przykład kosztami przeszkolenia pracowników,
- tym, że efekty wprowadzenia nowoczesnych metod zarządzania będą widoczne po kilku latach.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości wykorzystania kalkulacji doliczeniowej do rozliczenia kosztów wykonania poszczególnych zadań w budżecie zadaniowym. Należy się zastanowić, jakie rozwiązanie wybrać, aby w pełni móc wykorzystać potencjał budżetu sporządzanego w układzie zadań.

Celowi artykułu została podporządkowana treść i jego układ. W pierwszej części przeprowadzono badania literaturowe, na podstawie których przedstawiono zalety i wady budżetu zadaniowego, w części drugiej – jakie zmiany w ewidencji księgowej należy wprowadzić, aby prawidłowo dokonać kalkulacji kosztów wykonania poszczególnych zadań. W ostatniej części omówiono zasady wykorzystania kalkulacji doliczeniowej, jak również przedstawiono korzyści, jakie może przynieść zastosowanie tej metody rozliczania nakładów poniesionych na wykonanie zadań.

W artykule wykorzystano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz metodę analizy i konstrukcji logicznej.

1. Wady i zalety budżetu zadaniowego

Budżet zadaniowy ma być instrumentem racjonalnego zarządzania finansami sektora publicznego, a jego wprowadzenie ma pozwolić na efektywne funkcjonowanie tego sektora. Należy jednak odpowiedzieć na pytanie, w jakim stopniu gminy będą w stanie wykorzystać potencjał budżetu zadaniowego. Niewątpliwie, jak pokazano w tabeli 1, budżet zadaniowy ma wiele zalet, które pozwalają na efektywne zarządzanie finansami sektora finansów publicznych.

Wszyscy autorzy wymienieni w tabeli podkreślają, że budżet zadaniowy ma bardzo wiele zalet, jego wdrożenie ma pozwolić na efektywne zarządzanie finansami państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Oprócz niewątpliwych atutów wprowadzenie budżetu zadaniowego wiąże się jednak z powstaniem wielu problemów, którymi między innymi są:

- słaba przystawalność do tradycyjnych rozwiązań budżetowych, co wymusza konieczność radykalnych i skomplikowanych zmian; na obecnym etapie reform (niedostateczna wiedza) może to doprowadzić do zakłóceń w systemie finansów państwa czy jednostek samorządu terytorialnego,
- ryzyko przeniesienia do administracji publicznej (przy niewłaściwym ustawieniu systemu motywacyjnego) egoistycznych zachowań i motywacji – charakterystycznych dla dużych korporacji świata biznesu,

Tabela 1. Zestawienie zalet budżetu zadaniowego

Autor oceny	Zalety wprowadzenia budżetu zadaniowego
M. Postuła i P. Perczyński [2010, s. 33–34]	– użyteczny – podział środków ustalany jest w ramach corocznych prac nad projektem budżetu, co powoduje, że staje się on znacznie bardziej przejrzysty i zrozumiały; operuje jasnymi celami i zadaniami, które stoją przed instytucjami państwowymi, a nie odnosi się jedynie do kategorii zawartych w tradycyjnej klasyfikacji budżetowej – pozwala na lepszą ocenę efektywności wydawanych środków – budżet zadaniowy jest narzędziem analizy skuteczności użycia środków publicznych; pojawienie się celu danego zadania, wraz z miernikami jego osiągnięcia, umożliwia ocenę stopnia wykonania zadania – powoduje wzrost elastyczności wydawania pieniędzy – w tradycyjnym budżecie wydatki miały być zgodne ze szczegółowymi uregulowaniami prawnymi i przyjętym harmonogramem – zapewnia spójność między planowaniem strategicznym a podejmowanymi działaniami operacyjnymi – pozwala na lepszą kontrolę struktury wydatków publicznych, umożliwia weryfikację i eliminację zbędnych przedsięwzięć i obszarów działalności – umożliwia przeniesienie dobrych praktyk z sektora prywatnego do publicznego, co pozwala na analizę kosztów i wymuszenie efektywności podejmowanych działań – sprawia, że efekty działań są wymierne – jest to czynnik motywujący dla pracowników administracji – ułatwia kontrolę efektywności i sprawności wykonywania zadań, przy jednoczesnej możliwości zwiększenia swobody podejmowania decyzji przez wykonawców
U.K. Zawadzka-Pąk [2013, s. 171–174]	– jego wdrożenie może przynieść korzyści dla finansów jednostki samorządu terytorialnego, pracowników jednostki, a także obywateli i potencjalnych inwestorów – pozwala uzyskać informację na temat kosztów poszczególnych zadań wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, dzięki czemu staje się możliwe porównanie tego kosztu z cenami oferowanymi przez sektor prywatny, co pozwala na wprowadzenie elementów „gry rynkowej” pomiędzy usługodawcami starającymi się o środki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego; takie porównanie może pozwolić na ustalenie, czy zadanie ma być wykonywane przez urząd, czy powierzyć je jednostkom zewnętrznym – pokazuje przejrzystość i precyzyjnie, na co przeznaczane są środki publiczne; informuje, jakie zadania zostaną wykonane i dlaczego właśnie te, a nie inne – powoduje reorientację z planowania instytucjonalnego na planowanie oparte na zadaniach

cd. tabeli 1

Autor oceny	Zalety wprowadzenia budżetu zadaniowego
	– zrywa z jednostronną, wyłącznie finansową oceną wykonywania budżetu – kontrolą zaplanowanych wydatków w poszczególnych paragrafach klasyfikacji budżetowej, czy nie zostały przekroczone – jego wdrożenie ma korzystny wpływ także na pracę w urzędach; zaangażowanie pracowników w prace nad budżetem powoduje, że większej liczbie osób zależy na osiągnięciu zamierzonych efektów – rodzi korzyści dla mieszkańców i inwestorów – lepsza jest komunikacja ze społecznością lokalną; budżet zadaniowy jest bardziej zrozumiały dla obywateli, spełnia wymóg jawności i przejrzystości finansów publicznych – nowy sposób budżetowania to nie tylko dokument końcowy, ale także nowy system planowania i monitorowania osiągniętych rezultatów
S. Heciak [2012, s. 41–42]	– jest jednym z narzędzi zarządzania finansami państwa, które ma się przyczynić do zwiększenia efektywności sektora finansów publicznych i bardziej racjonalnej dystrybucji środków publicznych – ułatwia ocenę wydatkowania środków publicznych, stąd też może wpływać na racjonalizację polityki budżetowej państwa i jednostek samorządu terytorialnego – w sensie obywatelskim budżet zadaniowy przyczynia się do większej transparentności, wskazując, jakie cele będą osiągnięte przez finansowanie poszczególnych działań; taka konstrukcja umożliwia lepsze zrozumienie i debatę na temat kierunków wydatkowania środków publicznych oraz zapewnienia możliwości dokonywania społecznej ewaluacji wydatkowanych środków

- poprzez nieumiejętne korzystanie z mierników – możliwość spowodowania powrotu do „centralnego planowania” [Postuła i Perczyński 2010, s. 33–34]

Według S. Owsiaka należy pamiętać, że budżet zadaniowy nie jest panaceum na rozwiązanie problemu finansów publicznych w Polsce, jak to często przedstawiano w oficjalnej retoryce. Jest on narzędziem ułatwiającym lepszą alokację finansowych środków publicznych, jednak aby było to możliwe, konieczne jest racjonalne i pragmatyczne posługiwanie się tym narzędziem. Na poziomie operacyjnym, a taka jest według S. Owsiaka główna rola budżetu zadaniowego, muszą zostać spełnione między innymi następujące warunki:

- wyrażnie muszą być oddzielone zadania ciągłe od zadań zleczanych doraźnie, przejściowo,
- dobór mierników efektywności działania i wydatkowania środków publicznych musi być oparty na zasadach zdroworozsądkowych; w innym razie procesowi budżetowemu grozi zupełna technokratyzacja i pozbawienie tego procesu cech

demokratycznych, społecznych, a przecież taka jest natura finansów publicznych,

- wykonywanie zadań musi być ściśle powiązane z systemem motywacji; wymaga to przebudowy systemu wynagradzania pracowników sektora finansów publicznych w kierunku zwiększenia udziału części wynagrodzeń uzależnionych od trafnie dobranych mierników wykonania zadania [Owsiak 2012, s. 38–39].

Dlatego wprowadzenie budżetu zadaniowego wymaga istotnych zmian w sektorze finansów publicznych, czego przejawem są jego kolejne reformy. Należy pamiętać, że jego prawidłowe wdrożenie może nie tylko przynieść wiele korzyści dla odbiorców zewnętrznych (mieszkańców, instytucji, inwestorów), ale również przyczynić się do wzrostu efektywności zarządzania finansami państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. Największym obecnie problemem w budżecie zadaniowym jest rozliczenie nakładów ponoszonych na poszczególne zadania, czyli ich kalkulacja.

2. Rozliczanie kosztów wykonywanych zadań w budżecie zadaniowym

Na schemacie na następnej stronie przedstawiono rozwiązanie polegające na wprowadzeniu nowego konta pozabilansowego służącego do ewidencji planu finansowego w układzie zadaniowym zaproponowane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r. zmieniającym 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.

Powyższe rozporządzenie pozwala na rozliczanie kosztów w budżecie zadaniowym w inny sposób, jeśli jednostka uzna je za bardziej użyteczne i efektywne. Stosowanie ewidencji pozabilansowej do etapów wykonania budżetu zadaniowego jest niewystarczające. Jego konstrukcja wymaga rozliczenia nakładów ponoszonych na wykonanie poszczególnych zadań i podzadań. Czy samorząd terytorialny jest gotowy na takie przedsięwzięcie? Z punktu widzenia ewidencji księgowej tak, ponieważ w planie kont dla sektora finansów publicznych są konta niezbędne do rozliczenia budżetu zadaniowego. Plan kont dla tych podmiotów, oprócz kont układu rodzajowego (niezbędnych dla sporządzenia rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym), zawiera koszty układu funkcjonalnego (zespół 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”). W tabeli 2 przedstawiono charakterystykę kont zespołu 4 przedstawioną w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Zasady ewidencji na koncie „Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym”**Konto 990 – „Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym”**

Konto 990 służy do ewidencji planu finansowego wydatków budżetowych w układzie zadaniowym.

Na stronie Wn konta 990 ujmuje się plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym oraz jego zmiany.

Na stronie Ma konta 990 ujmuje się równowartość poniesionych wydatków budżetowych w układzie zadaniowym oraz wartość niewykonanego planu.

Ewidencja szczegółowa do konta 990 powinna być prowadzona w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdania z wykonania wydatków w układzie zadaniowym.

Konto 990 nie wykazuje na koniec roku salda.

Źródło: Opracowano na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r.].

Tabela 2. Koszty według rodzaju i ich rozliczenie w sektorze publicznym*

Konto	Opis
Amortyzacja	Ewidencja odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo według stawek amortyzacyjnych.
Zużycie materiałów i energii	Obejmuje koszty zużycia materiałów i energii na cele działalności podstawowej, pomocniczej i ogólnego zarządu.
Usługi obce	Poniesione koszty z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki.
Podatki i opłaty	Na tym koncie ewidencjonuje się w szczególności koszty z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłaty notarialnej, opłaty skarbowej i opłaty administracyjnej.
Wynagrodzenia	Ewidencja kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń z pracownikami i innymi osobami fizycznymi zatrudnionymi na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami.
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Na tym koncie ewidencjonuje się koszty działalności podstawowej z tytułu różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń.

cd. tabeli 2

Konto	Opis
Pozostałe koszty rodzajowe	Obejmuje ewidencję kosztów działalności podstawowej, które nie kwalifikują się do ujęcia na wyżej wymienionych kontach. Na tym koncie ewidencjonuje się zwroty wydatków za używanie samochodów prywatnych pracowników do zadań służbowych, koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych, koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych, odprawy z tytułu wypadków przy pracy oraz inne koszty niezaliczane do kosztów działalności finansowej i pozostałych kosztów operacyjnych.

* Konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenia” służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Poniesione koszty ujmują się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Źródło: Opracowano na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.].

Ustawodawca zaleca prowadzenie zespołu 5 kont wówczas, gdy:

- charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalenia kosztów poszczególnych typów ich odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania,
- w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

Szczegółową charakterystykę kont zespołu 5 zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Koszty w układzie funkcjonalnym (według typów działalności) i ich rozliczenie w sektorze publicznym i komercyjnym

Konto	Opis
Sektor finansów publicznych	
Koszty działalności podstawowej	Konto służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej.
Koszty działalności pomocniczej	Obejmuje koszty działalności prowadzonej przez komórki jednostki, których głównym celem jest: – świadczenie usług, w szczególności usług transportowych, sprzętowych, remontowych na rzecz innych komórek jednostki, w tym na rzecz komórek wykonujących działalność podstawową, – wytwarzanie na własne potrzeby jednostki energii oraz materiałów, – wykonywanie we własnym zakresie inwestycji, – pełnienie innych funkcji pomocniczych (stołówki, domy mieszkalne, obiekty socjalne).
Koszty zarządu	Konto służy do ewidencji wyodrębnionych kosztów związanych z zarządzaniem jednostką jako całością (kosztów ogólnoadministracyjnych) oraz kosztów ogólnych dotyczących danej jednostki jako całości (a w szczególności utrzymania terenu, straży przemysłowej i przeciwpożarowej).

cd. tabeli 3

Konto	Opis
Sektor prywatny*	
Koszty produkcji podstawowej	Służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej, ujmuje się na nim koszty bezpośrednie wytwarzanych wyrobów, usług, wykonywanych robót oraz dolicza się do nich uzasadnioną część kosztów pośrednich wytworzenia, księgowanych wcześniej na koncie „Koszty pośrednie wytworzenia”. Reasumując, koszty bezpośrednie są to takie elementy kosztów wytworzenia, które można wprost przypisać określonym produktom, usługom, zadaniom na podstawie dokumentów źródłowych. Koszty te są bezpośrednio związane z wytworzeniem określonych produktów, a ich wysokość może być ściśle ustalona dla odrębnych produktów.
Koszty pośrednie wytworzenia nazywane kosztami wydziałowymi	Grupuje koszty wspólne wytworzenia wyrobów, zleceń produkcyjnych lub świadczenia usług. Uzasadniona część kosztów pośrednich jest rozliczana umownie na podstawie kluczy rozliczeniowych na wytwarzane produkty, usługi. Koszty pośrednie nie mogą być wprost odniesione do określonych produktów, usług, zleceń na podstawie dokumentów źródłowych. Wobec tego są to koszty wspólne dla różnych asortymentów produktów, przy czym koszty pośrednie powstają we wszystkich fazach procesu gospodarczego – powstające w fazie produkcji nazywane są tradycyjnie kosztami wydziałowymi. Koszty te są zazwyczaj kosztami złożonymi, które obejmują różne pozycje kosztów rodzajowych.
Koszty sprzedaży	Do tych kosztów zalicza się koszty dotyczące pakowania, załadunku, sortowania i przewozu sprzedawanych produktów.
Koszty zarządu	Koszty wynikające z ogólnego funkcjonowania jednostki gospodarczej; są związane z zarządzaniem i administracją ogólną.
Koszty działalności pomocniczej i socjalnej	Obejmują zarówno koszty bezpośrednie wyrobów i usług działalności pomocniczej, jak i koszty pośrednie, związane z utrzymaniem podmiotów działalności pomocniczej.

* Koszty podstawowej działalności operacyjnej ujmuje się na kontach:

- Koszty podstawowej działalności podstawowej,
- Koszty pośrednie wytworzenia zwane w praktyce „kosztami wydziałowymi”.

Źródło: Opracowano na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.; Jaruga, Nowak i Szychta 2001, s. 208–210; Nowak i Wierzbński 2010, s. 43].

Przedstawione w tabeli 3 porównanie kosztów według typów działalności pokazuje jednoznacznie, że jedną z niewielu różnic pomiędzy tymi układami stosowanymi w sektorze prywatnym i publicznym jest brak kosztów wydziałowych i sprzedaży w tym drugim. Koszty sprzedaży nie są istotne z punktu widzenia sektora finansów publicznych, jednak koszty wydziałowe są brakującym elementem niezbędnym dla prawidłowej kalkulacji kosztów zadań. Wyodrębnienie kosztów wydziałowych (pośrednich) umożliwi prawidłową kalkulację kosztów zadań.

Układ rodzajowy kosztów odzwierciedla zużycie podstawowych czynników niezbędnych dla wytworzenia produktu, wykonania usługi, realizacji zadania, będąc

źródłem informacji o tym, jakie koszty zostały poniesione. Umożliwia ocenę efektywności wykorzystania poszczególnych czynników produkcji w związku z prowadzoną działalnością operacyjną. Ponadto układ rodzajowy kosztów umożliwia badanie wewnętrznej struktury kosztów zgrupowanych w innych układach.

Natomiast układ kosztów według miejsc powstawania dostarcza informacji przydatnych w procesie kontroli działalności jednostki. Informacje o kosztach w tym ujęciu umożliwiają kontrolę kosztów ponoszonych przez poszczególne wewnętrzne jednostki organizacyjne, a w ramach tej kontroli ocenę osób odpowiedzialnych za kształtowanie kosztów [Nowak i Wierziński 2010, s. 55].

Reasumując, rachunek kosztów oznacza – jak nazwa sugeruje – rachowanie, czyli liczenie kosztów. Można rachować wartość kosztów przedsiębiorstwa lub podmiotów sektora finansów publicznych według grup rodzajowych (rodzajowy rachunek kosztów). Koszty w tym rachunku mają zawsze charakter kosztów prostych. Można też rachować koszty według różnie wyodrębnionych obiektów kosztowych (obiektowy rachunek kosztów). Istota tego rachunku polega na przyporządkowaniu do wyodrębnionych z określonego punktu widzenia „zarządczych obiektów kosztowych” kosztów już poniesionych (rachunek *ex post*) lub kosztów przewidywanych do poniesienia w przyszłości (rachunek *ex ante*) i na ustaleniu wartości kosztów dla tych obiektów. W jednostkach koszty (niezależnie od tego, czy poniesione, czy dopiero przewidziane do poniesienia) będą rachowane według wielu grup obiektów kosztowych. Dzięki obiekтовemu rachunkowi kosztów, prowadzonemu dla wielu grup kosztowych, powstają ogromne zasoby informacyjne pozwalające dogłębnie identyfikować miejsce i przyczyny powstawania kosztów. Jeżeli dodatkowo na obiektowy rachunek kosztów nałożony zostanie rodzajowy rachunek kosztów, uzyskujemy cenne informacje o wartości zużycia różnorodnych rodzajów zasobów jednostki w powiązaniu z obiektami (zadaniami), które je konsumują [Karmańska 2006, s. 203–204].

Jak przedstawiono w tabelach 2 i 3, zakładowy plan kont podmiotów sektora finansów publicznych, a w ramach niego koszty w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, nie tylko umożliwiają ewidencję ponoszonych nakładów, ale są również narzędziem umożliwiającym bieżącą ich kontrolę. To właśnie ewidencja kosztów w tych dwóch układach pozwoli na prawidłowe rozliczenie nakładów ponoszonych na wykonanie zadań w ramach budżetu zadaniowego.

Dlatego nie należy poszukiwać innych rozwiązań, tylko skupić się na dopracowaniu układu rodzajowego i funkcjonalnego ewidencji kosztów do potrzeb kalkulacji kosztów zadań w budżecie zadaniowym.

3. Kalkulacja kosztów wykonywanych zadań

Rosnąca konkurencja, procesy globalizacyjne oraz nowe metody zarządzania spowodowały, że koszty stały się jednym z najważniejszych obszarów wykorzystywanych w procesach zarządczych. Przedmiot odniesienia kosztów poszerza się więc na różne

obiekty kosztów, które definiujemy jako dowolny przedmiot odniesienia, grupowania i kalkulacji kosztów niezbędnych dla celów rachunkowości finansowej i zarządczej. Obiektem kalkulacji w zależności od sytuacji są – ze względu na rodzaj działalności – produkt, usługa, zużywane zasoby, funkcje, klient, kanały dystrybucyjne, dostawca, budynek czy jednostka organizacyjna [Sojak 2010, s. 25–26].

Przez pojęcie kalkulacji rozumiemy po pierwsze wykonywanie czynności obliczeniowych (rachunku kalkulacyjnego) polegających na ustalaniu wysokości jednostkowego kosztu produktu, usługi i wykazywaniu jego struktury w przekroju elementów składowych, zwanych pozycjami kalkulacyjnymi. Po drugie termin ten stosuje się do oznaczenia liczbowego zestawienia kosztów określonego przedmiotu (obektu) kalkulacji według pozycji kalkulacyjnych [Szycha 2010, s. 247].

Celem ustalenia jednostkowego kosztu produktu, usługi lub zadania jest:

- umożliwienie właściwej wyceny wytworzonego produktu, wykonanego zadania, usługi,
- kontrola ponoszonych kosztów, jak również wykonanie zadań w zakresie obniżki kosztów, a więc zmniejszenia zużycia na jednostkę kalkulacyjną,
- dostarczenie informacji dla wyboru najbardziej efektywnego działania gospodarczego.

Do kalkulacji wykonania zadań w budżecie zadaniowym należy zastosować kalkulację doliczeniową, którą stosuje się w jednostkach wytwarzających produkty i świadczących usługi o zróżnicowanym charakterze.

Podstawowa zasada kalkulacji doliczeniowej zakłada, że odrębnie kalkuluje się koszt finalny usługi lub produktu. Dla każdego produktu, usługi i zadania (w przypadku budżetu zadaniowego) otwierane są karty kalkulacyjne, na których gromadzi się koszty w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych. Koszty bezpośrednie odnoszone są wprost na dany obiekt kalkulacji i rejestruje się je na podstawie dokumentów źródłowych. Koszty pośrednie są natomiast alokowane na podstawie odpowiednich kluczy rozliczeniowych [Karwowski 2010, s. 79, 99–100].

Na całkowity koszt wykonania zadania składają się koszty bezpośrednie, koszty pośrednie i koszty ogólne. Przyporządkowanie poszczególnych zasobów kosztów do obiektów może mieć charakter bezpośredni lub pośredni (tabela 4).

Tabela 4. Rozliczanie kosztów bezpośrednich i pośrednich

Przyporządkowanie kosztów	Rozliczenie
Bezpośrednie – na podstawie dokumentów źródłowych	Koszty bezpośrednie = ilość zużytych zasobów $\times$ koszt jednostki zasobu
Pośrednie – na podstawie kluczy rozliczeniowych; zasoby są rozliczane pomiędzy więcej niż jeden obiekt kosztów	Koszty pośrednie = całkowite zużyte zasoby $\times$ $\times$ klucz rozliczeniowy

Źródło: Opracowano na podstawie: [Sojak 2010, s. 26].

Klucz rozliczeniowy kosztów powinien być wielkością wyrażającą proporcjonalną zależność między produktem (usługą, zadaniem) a doliczaną kategorią kosztów pośrednich. Może być wyrażony ilościowo lub wartościowo (tabela 5).

Tabela 5. Klucze rozliczeniowe wartościowe i ilościowe

Klucz rozliczeniowy	Nazwa klucza
Wartościowy	Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich wyrażony procentowo W% $\frac{\text{rozliczane koszty pośrednie} \cdot 100\%}{\text{wartościowy klucz rozliczeniowy}}$
	Narzut kosztów pośrednich na dany przedmiot kalkulacji (zadanie) $\frac{W\% \cdot \text{część klucza przypadająca na przedmiot kalkulacji}}{100\%}$
Ilościowy	Stawka kosztów pośrednich na jednostkę klucza S (w zł) $\frac{\text{rozliczane koszty pośrednie}}{\text{ilościowy klucz rozliczeniowy}}$
	Narzut kosztów pośrednich na dany przedmiot kalkulacji (zadanie) $S \cdot \text{liczba jednostek klucza przypadająca na dany przedmiot kalkulacji}$

Źródło: [Jaruga, Kabalski i Szycha 2010, s. 275].

Do przykładowych kluczy rozliczeniowych, które można zastosować do rozliczenia kosztów pośrednich wykonywanych zadań, można zaliczyć między innymi:

- sumę kosztów bezpośrednich,
- wynagrodzenia lub czas pracy,
- liczbę usług wykonanych w ramach poszczególnych zadań.

W tabeli 6 przedstawiono wykaz podzadań (dział 750 – zadanie „Zarządzanie strukturami samorządowymi” – powiat gryfiński) wykonywanych w ramach budżetu zadaniowego.

Koszty wynagrodzeń wraz z narzutami pracowników zajmujących się poszczególnymi podzadaniami będą mogły być rozliczone w dwojaki sposób – jako liczba etatów pracowników zajmujących się danym zadaniem lub procentowe określenie stopnia zaangażowania poszczególnych pracowników w realizację poszczególnych podzadań. Będą one dotyczyły następujących rodzajów wydatków:

- § 4010 Wynagrodzenia osobowe,
- § 4040 Składki na ubezpieczenia społeczne,
- § 4120 Składki na Fundusz Pracy.

Tabela 6. Wykaz podzadań i przykładowych mierników stopnia ich wykonania w ramach zadania „Zarządzanie strukturami samorządowymi” (dział 750)

Zadanie/Podzadanie	Cel	Osoba odpowiedzialna
Informatyzacja	Zapewnienie wysokiej jakości obsługi klienta	naczelnik wydziału organizacji
Obsługa administracyjno-prawna	Zapewnienie sprawnego funkcjonowania powiatu	naczelnik wydziału organizacji kontroler
Obsługa klienta	Zapewnienie wysokiej jakości obsługi klienta	kancelaria ogólna powiatowy rzecznik konsumentów
Zarządzanie powiatem	Zwiększenie potencjału rozwojowego powiatu	naczelnik wydziału funduszy europejskich
Funkcjonowanie organów powiatu	Sprawną realizacją działalności uchwałodawczej	naczelnik biura obsługi rady
Wykaz mierników zadania/podzadania Obsługa klienta		
Cel	Miernik	Osoba odpowiedzialna
Zapewnienie wysokiej jakości obsługi klienta	średnia dzienna liczba obsługiwanych osób	kancelaria ogólna
	liczba korespondencji przyjętej w kancelarii ogólnej w określonym czasie	
	liczba złożonych skarg na funkcjonowanie	
	liczba spraw prowadzonych przez rzecznika konsumentów	powiatowy rzecznik konsumentów
	odsetek spraw prowadzonych z udziałem rzecznika zakończonych pozytywnie	

Źródło: Opracowano na podstawie: [Świderek 2012, s. 114–115].

Jednak nie wszystkie koszty można rozliczyć bezpośrednio na dane podzadanie. Wówczas należy wykorzystać klucz rozliczeniowy. Przykładowe rodzaje wydatków/kosztów pośrednich będą dotyczyły między innymi następujących paragrafów:

- § 4210 Zakup materiałów i wyposażenia,
- § 4260 Zakup energii,
- § 4300 Zakup usług pozostałych,
- § 4410 Podróże służbowe krajowe.

Oczywiście, znalezienie jednego optymalnego klucza do proporcjonalnego podziału kosztów pośrednich na poszczególne zadania/podzadania może się okazać bardzo trudne. Oprócz kosztów bezpośrednich i pośrednich na koszt wykonania zadania składają się koszty ogólnego wykonania zadania, które też wymagają rozliczenia na poszczególne zadania za pomocą klucza podziałowego. Analogicznie do kalkulacji

w przedsiębiorstwie komercyjnym kosztu wytworzenia produktu lub usługi mamy techniczny koszt wytworzenia, który jest sumą kosztów bezpośrednich i pośrednich. Jeżeli do technicznego kosztu wytworzenia produktu lub usługi dodamy koszty ogólnoadministracyjne i koszty sprzedaży (których brak w sektorze publicznym), to otrzymamy całkowity koszt wytworzenia produktu lub usługi (zadania).

Dlatego proponuje się stosowanie rachunku kosztów działań [Kowalczyk 2012, s. 669–679], jego wdrożenie jest jednak bardzo pracochłonne i wiąże się z dużymi nakładami finansowymi. Należy się zastanowić nad stopniowym wprowadzaniem zmian i rozpocząć od rozliczania kosztów za pomocą kalkulacji doliczeniowej i dopiero później przystosować system ewidencji księgowej do potrzeb rachunku kosztów działań.

Zakończenie

Wdrożenie budżetu zadaniowego jest ważnym krokiem w kierunku racjonalizacji wydatków sektora finansów publicznych. Budżet w układzie zadań jest nie tylko czytelniejszy, ale dostarcza więcej informacji, które mogą być wykorzystane przy wdrożeniu innych instrumentów nowoczesnego zarządzania, na przykład do zbudowania zrównoważonej karty wyników.

Jednak pierwszą istotną zmianą, jaką należy wprowadzić w ewidencji księgowej, jest wprowadzenie ewidencji księgowej w układzie rodzajowym i funkcjonalnym, co pozwoli przygotować jednostkę do kalkulacji kosztów poniesionych na wykonywane zadania w budżecie zadaniowym. Dostarczenie pełnych informacji na temat kosztów poniesionych na poszczególne zadania wymaga ewidencji kosztów równoległe w tych dwóch układach. Tylko taka ewidencja pozwoli prawidłowo ustalić koszt wykonywanych zadań.

Kalkulacja kosztów nie tylko umożliwi wykorzystanie uzyskanych informacji do szczegółowego ustalenia struktury poszczególnych nakładów, ale może być kolejnym krokiem do wdrożenia innych nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej, na przykład rachunku kosztów ciągłego doskonalenia (Kaizen).

Bibliografia

- Heciak, S., 2012, *Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgowa*, PRESSCOM, Wrocław.
- Jaruga, A.A., Nowak, W.A., Szycha, A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowanie*, wyd. 2, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź.
- Jaruga, A.A., Kabalski, P., Szycha, A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Karmańska, A. (red.), 2006, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.

- Karwowski, M., 2010, *Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym*, w: Świdarska, G.K. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Kowalczyk, M., 2012, *Zakres wykorzystania rachunku kosztów działań w sektorze finansów publicznych*, w: Zarzecki, D. (red.), *Zarządzanie finansami: upowszechnianie i transfer wyników badań*, Zeszyty Naukowe nr 689, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Nowak, E., Wierzbński, M., 2010, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Owsiak, S., 2012, *Węzłowe problemy i dylematy związane ze stosowaniem budżetu zadaniowego w Polsce*, w: Woźniak, B., Postuła, M. (red.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Postuła, M., Perczyński, P., 2010, *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- 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, Dz.U. nr 128, poz. 861.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 zmieniające rozporządzenie 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, Dz.U. poz. 121.
- Sojak, S., 2010, *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Szychta, A., 2010, *Kalkulacja kosztów produktów w rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych*, w: Jaruga, A.A., Kabalski, P., Szychta, A., *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Świderek, I., 2012, *Budżet zadaniowy i strategiczna karta wyników w jednostkach samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.
- Zawadzka-Pąk, U., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.

PERFORMANCE BUDGETING – COSTING PRINCIPLES

Abstract: The purpose of this article is an attempt to present the possibility of using improved accounting principles for costing tasks in performance budgeting. The biggest problem with performance budgeting is the correct settlement. Consideration needs to be given as to which solutions should be chosen to fully take advantage of performance budgeting.

The article consists of three parts. The first part of the study is based on a review of the literature, which shows the advantages and disadvantages of budgeting. The second part of the article shows what changes could be made to the accounting records to better perform the cost calculations for individual tasks. Finally, the third and last part discusses the principles of cost calculations used in performance budgeting as well as showing the benefits to be gained through the use of this method of accounting for expenditures on the implementation of tasks.

Keywords: performance budgeting, costs by type and function, costing.