

**Sabina Rokita**

Politechnika Rzeszowska  
e-mail: srokita@prz.edu.pl

---

## MODELOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA W GMINIE

---

## COST ACCOUNTING MODELLING FOR THE MANAGEMENT IN THE MUNICIPAL

---

DOI: 10.15611/pn.2018.506.12

JEL Classification: H83 – Public administration.

**Streszczenie:** W chwili obecnej gminy nie przywiązują należytej uwagi do wykorzystywania informacji o kosztach w zarządzaniu, a rachunek kosztów prowadzony przez ich jednostki budżetowe i zakłady budżetowe jest zorientowany przede wszystkim na generowanie informacji na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości. W efekcie w gminach nie dąży się do doskonalenia systemów informacyjnych, w tym rachunkowości, które byłyby w stanie dostarczyć informacji przydatnych w zarządzaniu. W artykule dokonano analizy przydatności informacji dostarczanych przez wybrane rachunki kosztów, tj. sprawozdawczy rachunek kosztów, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań i rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, które powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu rachunku kosztów w gminnych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych na potrzeby zarządzania, co mogłoby przyczynić się do lepszego wykorzystania środków publicznych.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie w gminie, rachunek kosztów w gminnych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych.

**Summary:** Costs are a key category in the management. At present, municipalities do not pay enough attention to using costs information in management, and the cost accounting in their budgetary units and budgetary establishments is oriented primarily on creating the information for the obligatory reporting. As a result, the municipalities do not strive to improve information systems, including accounting, which would be able to provide useful information in management. The paper analyzes the usefulness of the information provided by selected models of cost accounting for the management of the municipalities and the factors that should be taken into account in shaping the cost accounting in their budgetary units and budgetary establishments. Adjusting the cost accounting in municipal's budgetary units and budgetary establishments to management needs could contribute to better use of public funds.

**Keywords:** municipal management, cost accounting in municipal's budgetary units and budgetary establishments.

## 1. Wstęp

Pomimo szerokiej dyskusji dotyczącej konieczności zwiększenia efektywności wykorzystywania środków publicznych, w praktyce jednostki samorządu terytorialnego (JST) koncentrują się przede wszystkim na wydatkowaniu środków publicznych zgodnie z przepisami prawa oraz wywiązaniu się z obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie. Dążenie do podnoszenia gospodarności i efektywności wykorzystania środków publicznych nadal nie leży w centrum zainteresowania JST. Oczywiście przyczyn tego stanu rzeczy jest wiele. W efekcie jednak w JST nie doskonalili się systemów informacyjnych, które byłyby w stanie dostarczyć przydatnych w zarządzaniu informacji. Dotyczy to również rachunku kosztów, który jest w ich jednostkach organizacyjnych zorientowany przede wszystkim na generowanie informacji do celów obligatoryjnej sprawozdawczości.

Celem artykułu jest analiza przydatności informacji generowanych przez wybrane modele rachunków kosztów w zarządzaniu w gminie oraz wskazanie czynników, które powinny być brane pod uwagę przy kształtowaniu rachunku kosztów w ich jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych.

W dążeniu do osiągnięcia celu posłużono się analizą literatury, wnioskowaniem indukcyjnym i dedukcyjnym.

## 2. Rola informacji o kosztach w zarządzaniu w gminie

Gmina to samorządowa wspólnota mieszkańców danego terytorium. Gmina posiada osobowość prawną, realizuje zadania publiczne we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Organami gminy są rada gminy, która odgrywa rolę stanowiącą i kontrolną, oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta) mający rolę wykonawczą, z pomocą urzędu gminy. Gmina w celu wykonywania swoich zadań może tworzyć jednostki organizacyjne (m.in. jednostki budżetowe i zakłady budżetowe), a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Gmina poprzez swoje organy może nie tylko tworzyć, likwidować i reorganizować przedsiębiorstwa, zakłady i inne gminne jednostki organizacyjne oraz wyposażać je w majątek, lecz również kontrolować ich działalność [Ustawa z 8 marca 1990, art. 1,2, 9,11a, 18, 18a,18b, 26].

Gmina prowadzi swoją gospodarkę finansową na podstawie budżetu (uchwalanego w formie uchwały budżetowej), obejmującego jej dochody i wydatki oraz przychody i rozchody [Ustawa z 8 marca 1990, art. 51]. Wydatki zawarte w budżecie gminy są ściśle powiązane m.in. z wydatkami gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Natomiast wydatki gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych wynikają z kosztów ponoszonych na realizowane przez nie zadania publiczne. Można zatem stwierdzić, że koszty ponoszone przez jednostki budżetowe i zakłady budżetowe wpływają ostatecznie na wartość wydatków

zawartych w budżecie gminy, a także – że gmina, kształtując poziom i strukturę wydatków w budżecie, wpływa na koszty przez nie ponoszone.

Koszty odzwierciedlają wyrażone w pieniądzu celowe zużycie zasobów [Nowak 2018, s. 23]. Jako że zasoby są zawsze ograniczone, to od ich wielkości, stopnia oraz sposobu wykorzystania będą zależały możliwości wywiązywania się przez gminę z jej ustawowych obowiązków, a więc zaspokajania potrzeb społeczności lokalnej. W związku z tym gmina powinna być zainteresowana nie tylko poziomem ponoszonych kosztów, które odzwierciedlają zużycie zasobów, lecz także ich powiązaniem z konkretnymi działaniami oraz uzyskiwanymi efektami.

Podstawowym źródłem informacji o kosztach ponoszonych w jednostce jest rachunek kosztów. Chociaż gmina, jako JST, nie prowadzi rachunku kosztów, to jednak poprzez swoje organy może wpływać na kształtowanie systemów rachunkowości, w tym rachunku kosztów, swoich jednostek budżetowych i zakładów budżetowych w celu pozyskania od nich informacji wspomagających podejmowanie decyzji zarządczych.

### 3. Istota rachunku kosztów i jego klasyfikacje

Jak podkreśla się w literaturze, teoria rachunkowości nie dopracowała się do tej pory jednoznacznego pojęcia rachunku kosztów. Rachunek kosztów można rozumieć jako względnie wyodrębniony (przedmiotowo, proceduralnie – metodycznie) w systemie informacyjnym organizacji zbiór informacji o kosztach opracowywanych według określonego modelu – jednolitego, w możliwym proceduralnie zakresie, w rachunku *ex ante* i *ex post* – dostosowanego do potrzeb użytkowników [Sołtys 1999, s. 22]. Tak rozumiany rachunek kosztów stanowi bazę informacyjną dla rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej.

Konieczność zaspokojenia przez rachunek kosztów zróżnicowanych potrzeb informacyjnych doprowadziła w praktyce do wykształcenia się wielu jego typów i odmian [Nowak 2001, s. 20]. Wiąże się to również z klasyfikacją rachunku kosztów według różnych kryteriów. Za jedną z ważniejszych klasyfikacji należy uznać związek rachunku kosztów z systemem ewidencyjnym rachunkowości, według której wyróżnia się:

- systematyczny rachunek kosztów, będący podsystemem systemu ewidencyjnego rachunkowości i posługujący się właściwymi dla niego metodami (np. zasada podwójnego zapisu, dokumentacja oraz ciągłość i kompletność ewidencji zdarzeń gospodarczych), służy zatem zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym potrzebom informacyjnym [Nowak 2015, s. 164],
- pozaewidencyjne rachunki kosztów (nazywane również problemowymi), które są prowadzone poza systemem ewidencyjnym rachunkowości, a głównym ich celem jest dostarczenie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych, m.in. w obszarze: oceny efektywności działania, wariantowania

kosztów działalności, oceny opłacalności przedsięwzięć inwestycyjnych czy alokacji zasobów [Jarugowa 1983, s. 46].

Warto wspomnieć, iż pod koniec XX wieku w odpowiedzi na wciąż zmieniające się potrzeby informacyjne zarządzania, wykształciły się nowe koncepcje rachunku kosztów, zwane niekiedy nowoczesnymi, np. rachunek kosztów działań (Activity Based Costing, ABC), rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*), rachunek kosztów logistyki, jakości i inne. Koncepcje te są stosowane na ogół w różnych konfiguracjach z systematycznymi rachunkami kosztów i pozwalają na generowanie wieloprzekrojowych informacji o kosztach działalności [Nowak 2004, s. 22].

Z przedstawionych klasyfikacji wynika, że szeroko rozumiany rachunek kosztów w organizacji obejmuje rachunek systematyczny, rachunki problemowe oraz nowoczesne.

#### **4. Analiza przydatności wybranych rachunków kosztów w zarządzaniu w gminie**

Ze względu na ogromną różnorodność rachunków kosztów nie sposób omówić ich wszystkich. Ponadto nie wszystkie one znajdują zastosowanie w danej jednostce, gdyż nie byłoby to ekonomicznie uzasadnione. Ustalając kształt rachunku kosztów, wśród ważniejszych czynników, które należy brać pod uwagę, warto wskazać: potrzeby informacyjne, specyfikę działalności, kosztochłonność prowadzenia danego rachunku kosztów w relacji do użyteczności dostarczanych informacji oraz dostępną technologię informatyczną. W kontekście zarządzania w gminie wśród wieloprzekrojowych informacji o kosztach, niewątpliwie za jedno z najważniejszych należy uznać informacje o kosztach dostarczanych dóbr publicznych, kosztach funkcjonowania działów czy komórek, sposobie reakcji kosztów na zmianę zakresu działalności [Heciak 2012, s. 156] jej jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Mając to na względzie, przy modelowaniu rachunku kosztów na potrzeby zarządzania w gminie na uwagę zasługują: sprawozdawczy rachunek kosztów, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań oraz rachunek kosztów ciągłego doskonalenia.

##### **4.1. Sprawozdawczy rachunek kosztów**

Obligatoryjną odmianą systematycznego rachunku kosztów jest rachunek kosztów pełnych (sprawozdawczy, tradycyjny), który musi odpowiadać wymaganiom rachunkowości finansowej, dzięki czemu możliwe jest prawidłowe sporządzanie sprawozdań finansowych i innych rozliczeń obligacyjnych. W rachunku kosztów pełnych ustala się koszty wytworzenia produktów zgodnie z założeniami prawa bilansowego, na które składają się koszty bezpośrednie i koszty pośrednie produkcji (tzw. koszt pełny wytworzenia) [Szydełko 2016, s. 19-22].

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych kształt sprawozdawczego rachunku kosztów w znacznym stopniu determinuje Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.

W związku z tym w gminnych jednostkach budżetowych oraz zakładach budżetowych koszty mogą być ewidencjonowane na kontach [Rozporządzenie... 2017, zał. nr 3]:

- zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z analityką kosztów w układzie rodzajowym,
- równocześnie zespołu 4 oraz 5 z dalszym rozliczeniem na zespół 6 „Produkty” i zespół 7 „Przychody, dochody, koszty”.

Ponadto do kont kosztów rodzajowych powinna być prowadzona analityka według podziałek klasyfikacji planu finansowego, a także w przekrojach umożliwiających planowanie i dokonywanie analiz, sporządzenie sprawozdań finansowych i budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach.

Zgodnie z cytowanym rozporządzeniem, jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą prowadzić ewidencję kosztów w zespole 5 „Koszty według typów działalności”, przy czym jest to zalecane, gdy charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania, a także wtedy, gdy w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji [Rozporządzenie... 2017, zał. nr 3].

Niewątpliwie tradycyjny rachunek kosztów prowadzony w gminnych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych pozwala im oraz gminie wywiązać się ze wszystkich obowiązków w zakresie obligatoryjnej sprawozdawczości, jednak przydatność informacji z niego pochodzących do celów zarządzania jest ograniczona. Wspomniane jednostki sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, a więc zdecydowana ich większość nadal prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie w zespole 4. Wśród największych niedoskonałości takiego rozwiązania można wskazać m.in.: brak informacji o kosztach poszczególnych typów, odmian działalności czy komórek organizacyjnych, brak informacji o kosztach realizowanych zadań. Niektóre niedostatki informacyjne można wyeliminować, wprowadzając ewidencję kosztów z zespołem 5, co powinno przyczynić się do wspomagania procesu podejmowania decyzji zarządczych [Wakuła 2013a, s. 361]. Nie zmienia to jednak kluczowego problemu, wynikającego z istoty sprawozdawczego rachunku kosztów, tzn. uzyskany koszt dostarczanych dóbr publicznych będzie uśredniony w przypadku, gdy są one zróżnicowane przy dużym udziale kosztów pośrednich w kosztach ogółem.

## 4.2. Rachunek kosztów zmiennych

W rachunku kosztów zmiennych koszty działalności dzieli się na stałe i zmienne. Co do zasady ogólnej, można powiedzieć, że przez koszty zmienne rozumie się takie, które reagują na zmianę zakresu działalności, a za koszty stałe uważa się takie, które nie reagują na zmianę zakresu działalności. W rachunku kosztów zmiennych formuła ustalania kosztów produktów opiera się wyłącznie na zmiennych kosztach wytworzenia. Z rachunkiem kosztów zmiennych wiąże się bardzo charakterystyczna kategoria, jaką jest marża pokrycia, nazywana również marżą brutto. Marża pokrycia informuje, jaka wartość pozostaje z przychodów ze sprzedaży po odjęciu kosztów zmiennych na pokrycie kosztów stałych i wygenerowanie zysku [Nowak 2009, s. 152-156]. W zarządzaniu często podkreśla się też szczególną przydatność najbardziej złożonej odmiany rachunku kosztów zmiennych, tzw. segmentowego rachunku kosztów zmiennych, w którym koszty stałe prezentowane są nie jako jednorodna grupa, lecz w podziale według kilku różnych kryteriów. W podmiotach działających dla zysku na potrzeby zarządzania często ustala się wynik finansowy wyliczony według segmentowego rachunku kosztów zmiennych, co pozwala na wygenerowanie wielostopniowych marż pokrycia.

Co prawda przydatność ustalania marż pokrycia i wyniku finansowego na podstawie segmentowego rachunku kosztów zmiennych w gminie jest mocno ograniczona, nie wyklucza to jednak użyteczności informacji z niego płynących w innych obszarach zarządzania. Za niezwykle istotną informację zarządczą należy uznać znajomość sposobu reakcji kosztów na zmianę zakresu działalności. S. Heciak za niezbędne uważa śledzenie poziomu zmienności kosztów w zależności od realizowanych zadań oraz identyfikację kosztów stałych. Szczególnie znaczenie według niego ma to przy budżetowaniu oraz ocenie efektywności działalności na bazie kosztów jednostkowych świadczonych usług publicznych, gdy są one liczone według formuły: koszt zmienny jednostkowy plus koszty stałe podzielone przez liczbę świadczonych usług [Heciak 2012, s. 167-168]. Segmentowy rachunek kosztów zmiennych może być również wykorzystywany przy ocenie odpowiedzialności za koszty, wiadomo bowiem, że zupełnie inny wpływ mają decydenci na koszty zmienne niż na koszty stałe. Ponadto podział kosztów na zmienne i stałe jest niezwykle przydatny przy podejmowaniu decyzji zarządczych różnego typu, np. kupić czy wytworzyć, optymalizację wielkości działalności, które również mogą wystąpić w gminach.

Za największe wady rachunku kosztów zmiennych uważa się problem z jednoznacznym podziałem kosztów na zmienne i stałe oraz ograniczoną przydatność informacji z niego pochodzących do celów zewnętrznej sprawozdawczości, gdyż zwykle nie spełniają one określonych wymagań stawianych przez regulacje prawne.

### 4.3. Rachunek kosztów działań

Istotą rachunku kosztów działań (rachunku kosztów ABC) jest założenie, że to działania prowadzone w jednostce są przyczyną powstawania kosztów pośrednich, a nie konkretne produkty (obiekty kosztów). Z tego powodu w pierwszej kolejności powinno się ustalać koszty działań, a następnie rozliczać koszty działań na produkty, do których powstania się one przyczyniły. Ustalanie kosztów produktów w rachunku kosztów działań przebiega w skrócie według formuły: koszty bezpośrednie produktów plus koszty działań, które przyczyniły się do ich powstania [Nowak 2009, s. 189].

Dzięki rachunkowi kosztów działań jest możliwe stworzenie tzw. mapy ekonomicznej dokonywanych operacji, która pozwala ujawnić, a także wycenić istniejące oraz przewidywane koszty działań i procesów gospodarczych. Na tej podstawie można dokonać znacznie bardziej wiarygodnej kalkulacji kosztów wytworzenia i rentowności poszczególnych produktów, usług, klientów czy też jednostek operacyjnych [Kaplan, Cooper 2002, s. 110] niż to ma miejsce w tradycyjnym rachunku kosztów. Stosowanie rachunku kosztów działań pozwala zatem na [Piechota 2005, s. 24]:

- zwiększenie wiarygodności kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i ograniczenie błędnych decyzji z tym związanych,
- zwiększenie dokładności pomiaru zużycia zasobów,
- zwiększenie przejrzystości kosztów ponoszonych w różnych obszarach działalności.

Zainteresowanie rachunkiem kosztów działań i możliwością wykorzystania jego założeń w sektorze publicznym wzrosło niewątpliwie w momencie wdrożenia budżetowania zadaniowego, które miało przyczynić się do wzrostu efektywności wykorzystania środków publicznych. Pomimo iż obecne JST nie mają obowiązku sporządzania budżetu w układzie zadaniowym, to część z nich robi to dobrowolnie. Bez względu jednak na to, czy w gminie jest sporządzany budżet zadaniowy, czy nie, rachunek kosztów działań niewątpliwie dostarcza wielu cennych informacji do celów zarządzania. Wykorzystanie jego założeń w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych może być dobrym rozwiązaniem, biorąc pod uwagę fakt, że zmiany w JST będą zachodziły w kierunku realizacji zadań (projektów) [Wakuła 2013b, s. 139]. Największą korzyść z zastosowania rachunku kosztów ABC wynika z samej jego istoty, a więc umożliwia poznanie nie tylko kosztów dostarczanych dóbr publicznych, lecz także ich składowych, czyli działań, które są niezbędne do ich powstania. Jak podkreśla A.J. Kożuch, jest to niezwykle istotne w przypadku podmiotów wykorzystujących środki publiczne, wymaga się bowiem od nich przywiązywania szczególnej uwagi do ich wydatkowania [Kożuch 2010, s. 172]. W rachunku kosztów działań konieczna jest często identyfikacja posiadanych zasobów, ich wycena, a także określenie stopnia wykorzystania, a zatem dostarcza on również informacji umożliwiających zmniejszenie obszaru niegospodarności. Podsumowując, rachunek kosztów ABC może dostarczyć przydatnych

informacji zarządczych zarówno na etapie planowania, jak i kontroli działalności gminnych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych.

#### 4.4. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*)

Filozofia *kaizen* wywodzi się z Japonii i w organizacjach polega na dążeniu do ciągłego doskonalenia sposobów funkcjonowania, co pozwala m.in. na eliminację marnotrawstwa. W *kaizen* zmiany powinny przebiegać stopniowo, małymi krokami, co jednak w długim okresie powinno przynieść korzystne zmiany [Imai 2012, s. 37-38]. *Kaizen* uważa się za metodę niskokosztową, gdyż w pierwszej kolejności przy wprowadzaniu zmian zakłada się wykorzystanie aktualnie posiadanych przez organizację zasobów, a głównym źródłem pomysłów na doskonalenie działalności są pracownicy [Szuster 2011, s. 182-183].

Z racji tego, że doskonalenie funkcjonowania często wiąże się z eliminacją marnotrawstwa, znajduje to swoje odbicie w poziomie ponoszonych kosztów. Z tego powodu filozofia *kaizen* wiąże się z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia. Jest on rozumiany jako jest systematyczne wprowadzanie udoskonaleń do procesów technologicznych i sposobów organizacji pracy, co powoduje obniżkę kosztów oraz poprawę wydajności pracy [Szychta 2000, s. 69].

Chociaż w praktyce pełne wdrożenie filozofii *kaizen* w gminnych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych jest w zasadzie niemożliwe, chociażby ze względu na specyfikę działalności, to wykorzystanie samej idei angażowania pracowników w generowanie pomysłów na doskonalenie sposobów funkcjonowania i dążenie do eliminacji marnotrawstwa z pewnością mogłoby się przyczynić do zwiększenia efektywności wykorzystania środków publicznych.

## 5. Zakończenie

Według K. Winiarskiej uregulowania prawne w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych nie pozbawiają ich prawa do tworzenia dodatkowych przekrojów ewidencyjnych, m.in. o kosztach, dzięki czemu możliwe byłoby generowanie informacji użytecznych w podejmowaniu decyzji zarządczych. W związku z tym rachunkowość nie powinna pełnić jedynie biernej funkcji rejestracyjnej. Wymaga to jednak określenia potrzeb informacyjnych przez zarządzających oraz odpowiednich zmian w systemie rachunkowości, m.in. poprzez modyfikacje w planie kont [Winiarska, Kaczurak-Kozak 2018, s. 409]. Powinny skorzystać z tej możliwości gminy, wpływając poprzez swoje organy na modelowanie rachunku kosztów w swoich jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych, by w efekcie lepiej wykorzystywać zasoby w dostarczaniu dóbr publicznych będących odpowiedzią na potrzeby społeczności lokalnej.

Ostatecznie na kształt rachunku kosztów w gminnych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych, który będzie generował użyteczne informacje również na potrzeby zarządzania, a nie wyłącznie obligatoryjnej sprawozdawczości,



wpłyńie bardzo wiele czynników, jak np. rodzaj działalności, otoczenie prawne, świadomość kadry zarządzającej na temat możliwości kształtowania systemu informacyjnego wspierającego zarządzanie. Będzie on z pewnością swojego rodzaju połączeniem systematycznych rachunków kosztów z rachunkami problemowymi czy nowoczesnymi, których zastosowanie w czystej, koncepcyjnej postaci jest często w praktyce nie tylko niemożliwe, ale i niepotrzebne. Konstruując rachunek kosztów w gminnych jednostkach budżetowych oraz zakładach budżetowych, należy mieć oczywiście na względzie potrzeby informacyjne, które ma zaspokajać, ale również kosztowność jego prowadzenia. Z tego powodu pożądane jest poszukiwanie rozwiązań umożliwiających możliwie największą integrację różnych modeli rachunków kosztów z systemem ewidencyjnym rachunkowości, np. poprzez rozbudowę kont analitycznych w zespole 5 czy też wkomponowanie dodatkowych zespołów kont.

## Literatura

- Heciak S., 2012, *Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgową*, PRESSCOM Sp. z o.o., Wrocław.
- Imai M., 2012, *Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe podejście do strategii ciągłego rozwoju*, PROFES Sp. z o.o., sp. k., Warszawa.
- Jarugowa A., 1983, *Zadania rachunku kosztów*, [w:] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Kaplan R., Cooper R., 2002, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kożuch A.J., 2010, *Rachunek kosztów dział jako wsparcie dla tworzenia budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą, Seria: Studia i Materiały, nr 30.
- Nowak E., 2015, *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 245.
- Nowak E., 2004, *Rachunek kosztów jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2001, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Nowak E., 2009, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław.
- Nowak E., 2018, *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert, Wrocław.
- Piechota R., 2005, *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13.09.2017 r. w sprawie 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. 2017, poz. 1911 ze zm.
- Sołtys D., 1999, *Podstawy modelowe rachunku kosztów*, [w:] Sołtys D. (red.), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Szuster M., 2011, *Kaizen w firmach produkcyjnych*, [w:] Wróbel G. (red.), *Kultura kaizen. Rozważania nad wartościami ciągłego doskonalenia*, Wydawnictwo WSiLiZ, Rzeszów.

- Szychta A., 2000, *Zarządzanie kosztami przy zastosowaniu target costing i innych metod japońskich*, [w:] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Szydełko A., 2016, *Zasady budowy sprawozdawczego rachunku kosztów*, [w:] Szydełko A. (red.), *Rachunek kosztów i controlling. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Edytorial, Rzeszów.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. 2017, poz. 1875 ze zm.
- Wakuła M., 2013a, *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, s. 355–363.
- Wakuła M., 2013b, *Zmiany w rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego na potrzeby budżetu zadaniowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, nr 99, Seria: Administracja i Zarządzanie, s. 131-141.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., 2018, *Rachunkowość budżetowa*, 5. wydanie zaktualizowane, Wolters Kluwer, Warszawa.