

Ewa HELLICH\*

## FUNKCJE RACHUNKU KOSZTÓW W ZAMÓWIENIACH PUBLICZNYCH

### (Streszczenie)

W niniejszym opracowaniu podjęto rozważania na temat funkcji rachunku kosztów w aspekcie zamówień publicznych. Na podstawie analizy prawa zamówień publicznych podjęto próbę identyfikacji funkcji rachunku kosztów w nurcie ekonomicznej analizy prawa. Normy prawne regulują stosunki społeczno-gospodarcze dla zachowania bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Prawo zamówień publicznych ma stworzyć warunki dla racjonalnego wykorzystania środków publicznych. Realizacja tego prawa w praktyce wymaga stosowania narzędzi ekonomicznych. Utrwalona praktyka interpretacyjna najkorzystniejszej oferty jako najniższej ceny wymaga zmiany. Zdaniem autorki znajomość zasad rachunku kalkulacyjnego może być pomocna zarówno przy wyborze najkorzystniejszej oferty, jak też dla kontroli prawidłowości wyboru. Udowodniono tezę, że rachunek kosztów cyklu życia stanowi narzędzie wspierające proces wyboru najkorzystniejszej oferty. Metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest krytyczna analiza literatury jak również obserwacje i doświadczenia własne wynikające z analizy praktyki.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów; cykl życia produktu; zamówienia publiczne; korzystna oferta

**Klasyfikacja JEL:** H 570, M410, M420

### 1. Wprowadzenie

Od połowy XX w. można zauważyć duże zainteresowanie środowiska naukowego zależnościami pomiędzy prawem a gospodarką i myślą ekonomiczną. Oddziaływanie prawa na gospodarkę i społeczeństwo jest wielokierunkowe<sup>1</sup>.

\* Dr hab. prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Zarządzania i Finansów, Instytut Rachunkowości; e-mail: ehelli@sgh.waw.pl

<sup>1</sup> A. Calus, *Refleksje prawno-porównawcze w sprawie jedności prawa prywatnego, potrzeby nowego kodeksu cywilnego oraz miejsca w prawie takich instytucji jak konsument, przedsiębiorca i przedsiębiorstwo*, w: T. Michalski (red.), *Księga jubileuszowa z okazji 80. rocznicy urodzin profesora Zygmunta Bosiakowskiego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2000, s. 35–77.

Z tych względów w doktrynie nauk prawnych ukształtowała się ekonomiczna analiza prawa. Główne jej tezy są następujące<sup>2</sup>:

- to, co stanowi o istocie prawa, daje się sprowadzić do faktów o charakterze ekonomicznym,
- prawo powinno być efektywne w sensie ekonomicznym,
- twórcą i podmiotem prawa jest *homo oeconomicus*,
- obowiązywanie prawa można uzasadnić przy wykorzystaniu narzędzi właściwych dla analizy ekonomicznej,
- narzędzia ekonomiczne dają podstawę do zbudowania spójnej teorii sprawiedliwości,
- analiza ekonomiczna jest równoprawnym (a nawet uprzywilejowanym) typem metody prawniczej.

Ekonomiczna analiza prawa powinna odpowiedzieć na pytanie, jak zaprojektować różne gałęzie systemu prawnego, aby prawo przyniosło pożytek społeczeństwu.

Można uznać, że w tym nurcie przyjęto do polskiego systemu prawnego ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, która określa zasady rachunkowości oraz zasady wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ustawa ta, nazywana także prawem bilansowym, określa podmioty zobowiązane do jej stosowania. Rachunkowość jednostki obejmuje<sup>3</sup>:

- przyjęte zasady (politykę rachunkowości);
- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów (środków gospodarczych) i pasywów (źródeł finansowania aktywów);
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- sporządzanie sprawozdań finansowych;
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

W perspektywie historycznej rozwój rachunkowości pozwala wyróżnić trzy elementy systemu rachunkowości: księgowość, rachunek kosztów i sprawozdawczość finansową. Współcześnie nowe formy prowadzenia biznesu (mo-

<sup>2</sup> J. Stelmach, *Spór o ekonomiczną analizę prawa*, w: J. Stelmach, M. Soniecka (red.), *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach porównawczych*, Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2007, s. 13.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.) art. 4.3.

dele biznesu) i rozwój technologii wpływają na zmiany struktury systemów informacyjnych, w tym rachunkowości. Niezależnie od tego koszty są nadal istotnym elementem różnych rachunków ekonomicznych.

Rachunek kosztów jest terminem najczęściej odnoszonym do systemów objaśniających powstawanie kosztów w podmiotach mikroekonomicznych nastawionych na zysk<sup>4</sup>. Dostarcza informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla celów rachunkowości finansowej i zarządczej. Należy zauważyć, że potrzeba racjonalności w wydatkach publicznych wymusza wprowadzenie aspektów kosztowych do zasad gospodarowania środkami publicznymi.

Nowelizacja w 2016 r. ustawy prawo zamówień publicznych<sup>5</sup>, wprowadzająca szereg istotnych zmian w zasadach i sposobie prowadzenia postępowania o zamówienia publiczne zarówno dla zamawiających, jak i wykonawców, była inspiracją do podjętych badań w zakresie funkcji rachunku kosztów w zamówieniach publicznych. Jest to związane ze zmianami w zakresie merytorycznej oceny ofert, wprowadzającymi jako jedno z kryteriów zarządczy model rachunku kosztów cyklu życia, który jest trudno interpretowalny w odniesieniu do sektora finansów publicznych.

Mając na względzie zadania zamówień publicznych w zakresie stworzenia mechanizmów umożliwiających efektywne wykorzystanie środków publicznych przeprowadzono analizy aktów prawnych regulujących finanse publiczne, ewidencję gospodarczą oraz literaturę z zakresu teorii i praktyki rachunku kosztów. Metody badawcze wykorzystane w badaniu to: krytyczna analiza literatury, jak również obserwacje i doświadczenia własne wynikające z analizy praktyki, dedukcja i wnioskowanie.

## 2. Koszty w rachunkach ekonomicznych

Każda działalność czy funkcja w podmiocie gospodarującym (instytucji, organizacji) od powstania (zorganizowania), prowadzenia przez zmiany do zaprzestania działania – niezależnie od tego, czy jest związana z sektorem prywatnym, publicznym czy społecznym – pociąga za sobą koszty.

Występujące ograniczenia w zasobach gospodarczych, rozszerzająca się globalizacja zrodziły potrzebę oparcia działalności gospodarczej i publicznej na zasadach racjonalności ekonomicznej.

<sup>4</sup> I. Sobańska, *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, w: eadem (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 78.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1020).

Współcześnie obserwuje się tendencję do odchodzenia od branżowego przedmiotu badań, dotyczy to także rachunku kosztów. W związku z tym podstawowe metody i zasady rachunku kosztów są wspólne dla przedsiębiorstw (wytwórczych, handlowych), instytucji i organizacji społecznych oraz jednostek sektora publicznego.

W praktyce gospodarczej stosowanie zasady „różne koszty dla różnych celów” powoduje, że istnieje wiele kryteriów klasyfikacyjnych kosztów. Według celu pozyskiwania informacji o kosztach wyróżnia się trzy podstawowe kryteria klasyfikacyjne:

- dla celów sprawozdawczych (rachunek kosztów zgodny z wymaganiami prawnymi ustalania wyniku finansowego),
- dla celów decyzyjnych, dostosowany do rodzaju podejmowanych decyzji,
- dla celów kontrolnych, dostosowany do celu i zakresu kontroli; kontrola wewnętrzna i zewnętrzna.

Zadania rachunku kosztów w kreowaniu podstaw decyzyjnych realizowane są przez systematyczny rachunek kosztów (w ramach rachunkowości finansowej) i problemowe rachunki kosztów (w ramach rachunkowości zarządczej operacyjnej i strategicznej).

Rosną wymagania w zakresie dokładności pomiaru kosztów/cen<sup>6</sup> i dostarczania wielowariantowych informacji: dla podejmowania decyzji, o stopniu wykonania zaplanowanych działań oraz przyczynach ich niewykonania (np. brak rozstrzygnięcia zamówienia publicznego).

Tradycyjne postrzeganie rachunku kosztów jako niezbędnego działania służącego wycenieniu zapasów i ustalaniu wyniku finansowego jest współcześnie wypierane przez dostrzeganie nowych funkcji: alokacji zasobów, optymalizacji, kontroli, rozrachunku z odpowiedzialności i planowania<sup>7</sup>.

Podejmowanie różnorodnych decyzji na podstawie informacji o kosztach doprowadziło do rozwoju i ewolucji wielu metod rachunku kosztów. Istnienie wielu podejść do pomiaru kosztów często powoduje dezorientację co do tego:

- a) które metody rachunku kosztów mogą być przydatne w podejmowaniu decyzji w danej organizacji,
- b) w jakich warunkach ich stosowanie jest najbardziej korzystne,
- c) w jaki sposób je wdrażać.

<sup>6</sup> Należy zauważyć związki pomiędzy kosztami a ceną. Koszty zużytych zasobów kształtują koszt wytworzenia dobra, powiększone o marżę zysku wyznaczają cenę sprzedaży, która z punktu widzenia nabywcy jest ceną nabycia wyznaczającą koszt zużycia nabytego dobra. Tak więc w cyklu gospodarczym koszty zamieniają się w ceny, a ceny w koszty.

<sup>7</sup> E. Hellich, *Koszty zadań publicznych miernikiem oceny alokacji środków publicznych*, w: B. Woźniak, M. Postuła (red.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu, SGH, Warszawa 2012, s. 89–99.

Dość często nowe metody i podejścia do rachunku kosztów są postrzegane jako sposób na rozwiązywanie problemów gospodarczych. Nie dostrzega się, że ich główną zaletą są walory diagnostyczne.

Współcześnie rolę rachunku kosztów można analizować w trzech aspektach:

1. Rachunek kosztów stanowi bazę informacyjną będącą podstawą podejmowania decyzji przez kierowników. Informacje kosztowe zostają wykorzystane w sposób instrumentalny;
2. Informacje z rachunku kosztów pozwalają zrozumieć naturę prowadzonej działalności. Informacje z rachunku kosztów wykorzystywane są koncepcyjnie, o ile bezpośrednio nie prowadzą do podejmowania decyzji, to wpływają na proces myślenia i zachowania kierowników;
3. Symboliczne wykorzystanie informacji z rachunku kosztów, w podejmowanych działaniach kadry kierowniczej uwzględniane są różne aspekty kosztowe lub informacje o strukturach i poziomie kosztów wpływające na działania innych uczestników organizacji.

Realizacja tych trzech aspektów ma istotny wpływ na rozwój rachunku kosztów, budowanie i wprowadzanie do praktyki nowych modeli (systemów) rachunku kosztów.

### 3. Podstawowe funkcje rachunku kosztów w aspekcie zamówień publicznych

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych wydatki publiczne powinny być dokonywane<sup>8</sup>:

1. W sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
  - a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
  - b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
2. Jednostki sektora finansów publicznych zawierają umowy, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Dla prawidłowej oceny i ekonomicznie uzasadnionych decyzji należy różniczać takie pojęcia, jak **nakład**, **koszt** i **wydatek**.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2077; z 2018 r., poz. 62) art. 44.3.

**Nakład** jest kategorią ekonomiczną różnie definiowaną i interpretowaną. Może być analizowany w skali mikro- i makroekonomicznej; dotyczy zarówno procesów zaopatrzenia, jak i zużycia. Miarą nakładów mogą być zarówno jednostki pieniężne, jak i naturalne. Pojęcie nakładu występuje w związku z tym, że nie każdy wydatek i nie każde zużycie staje się kosztem. Stosowanie jego jest uzasadnione w rachunku ekonomicznym oraz analizach ekonomicznych. Ogół nakładów poniesionych w związku z prowadzoną działalnością można podzielić na koszty (celowe zużycie), straty oraz marnotrawstwo. Aby możliwa była agregacja zużycia poszczególnych nakładów, muszą być one wyrażone w mierniku pieniężnym.

Natomiast **koszt**, w powszechnym rozumieniu, oznacza celowe zużycie zasobów, wydawanie składników w związku ze sprzedażą, wydatki pieniężne dotyczące normalnej działalności, wyrażone w jednostkach pieniężnych.

Od pojęcia kosztów należy odróżniać **pojęcie wydatków**<sup>9</sup>, które również są ponoszone w celu prowadzenia działalności. Wydatki związane są ze sferą obiegu pieniądza, oznaczają zmniejszenie (wyptywy) jednego składnika majątku – środków pieniężnych.

Tak więc, nie każdy wydatek pieniężny jest kosztem, natomiast każdy koszt musi pociągać za sobą wydatek pieniężny. Możliwe są następujące relacje:

- wydatek jest wcześniejszy od kosztu (np. nabycie środków trwałych),
- koszt i wydatek są równoczesne (np. opłaty),
- koszt jest wcześniejszy od wydatku (np. naliczone, a nie wypłacone świadczenia).

W ocenie dokonań w sektorze publicznym stosowana jest koncepcja trzech E, od słów „economy” – gospodarność, „efficiency” – efektywność, „effectiveness” – skuteczność.

Gospodarność odnosi się do relacji między rynkiem a zasileniami jednostki, inaczej mówiąc, to nabywanie niezbędnych zasobów po możliwie najniższej cenie.

Efektywność odnosi się do relacji między produktami (usługami) a zasobami zużyтыми do ich wytworzenia.

Skuteczność to miara stopnia, w jakim podejmowane działania (społeczne, polityczne, gospodarcze) są zgodne z wytyczonymi wcześniej celami.

Realizacja tej koncepcji uwarunkowana jest informacjami o kosztach, które powinny być:

<sup>9</sup> Należy zauważyć, że w systemie finansów publicznych wyptywy środków publicznych dzielone są na wydatki publiczne i rozchody publiczne, Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2077; z 2018 r., poz. 62) art. 6.

- prawdziwe,
- przedstawione w odpowiednich przekrojach,
- czytelne i przejrzyste,
- właściwie zaadresowane (ukierunkowane na odbiorcę informacji),
- odpowiednio wyselekcjonowane,
- dostarczone w odpowiednim czasie i z odpowiednią częstotliwością.

Warunki te stanowią podstawę wyboru i stosowania określonego modelu rachunku kosztów, który stanowić będzie efektywny instrument wspomagający ocenę dokonań.

W tabeli 1 przedstawiono podstawowe funkcje rachunku kosztów w aspekcie zamówień publicznych.

TABELA 1: *Podstawowe funkcje rachunku kosztów a zamówienia publiczne*

Funkcja rachunku kosztów	Charakterystyka funkcji	Perspektywa zamówień publicznych
1	2	3
Ewidencyjna	Ujęcie ewidencyjne w różnych przekrojach danych o kosztach i wynikach; Tworzenie bazy danych.	Istotna zarówno u zamawiającego, jak i oferenta (wykonawcy) (koszty zadań publicznych wynikają z wybranych ofert w zamówieniu publicznym) rachunek kosztów cyklu życia wymaga dostosowania ewidencji kosztowej według założeń koncepcyjnych tego modelu.
Informacyjno-statystyczna	Stymulowanie szybkości informacji, elastyczność informacyjna, wypracowanie, przekazywanie, wykorzystanie informacji; Procedury agregacyjne i obligatoryjna statystyka publiczna.	Ocena każdego rodzaju działalności wymaga szerokiego spektrum informacji. Potrzeby informacyjne wynikają z potrzeb określonej grupy interesariuszy: właściciele i potencjalni inwestorzy, rząd i jego agendy, jednostki konkurencyjne, kontrahenci rynkowi, kredytodawcy i pożyczkodawcy. Przepisy prawa określają wymagane struktury kosztów, sposób ich prezentacji i komunikowania. Rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz.U. z 2016 r., poz. 1126).

Tabela 1 cd.

1	2	3
Planistyczna	Elementy ustalone w trybie <i>ex ante</i> ; Zastosowanie mierników kosztowych w planowaniu.	Zamówienia publiczne powiązane są z wydatkami zatwierdzonymi w planie finansowym jednostki. Struktura wydatków zależy od metod budżetowania kosztów/ wydatków: metoda racjonalizacji wyborów budżetowych, metoda analizy – koszty korzyści.
Cenowa	Ustalenie (kalkulacja) kosztów produktów i cen wewnętrznych; Kalkulacja cen ofertowych, kontraktów itp.	Tradycyjna kalkulacja ceny przeprowadzana była w formule pełny koszt plus, współcześnie możliwe są kalkulacje dolnej granicy ceny (co może skutkować oceną rażąco niskiej ceny), w ujęciu strategicznym kalkulacja kosztów w cyklu życia obejmujące globalne koszty realizowanego zamówienia publicznego.
Optymalizacyjna	Włączenie elementów rachunku decyzyjnego; Tworzenie podstaw podziału zadań i środków na realizację; Rachunki optymalizacyjne.	Decyzje typu: kupić czy wytworzyć we własnym zakresie; Dzielenie, łączenie zamówień publicznych; Wybór najkorzystniejszej oferty z uwzględnieniem kryteriów jakościowych, ochrony środowiska, rozwoju gospodarczego; Warunki przyjęcia (realizacji) zamówienia.
Dowodowa	Gromadzenie i weryfikacja dokumentów; Zapewnienie wiarygodności, bezbłędności i kompletności dowodów kosztowych; Dowody – fakty mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy dla czynności sprawdzających i wyjaśniających.	Jeżeli zaoferowana cena lub koszt, lub ich istotne części składowe wydają się rażąco niskie w stosunku do przedmiotu zamówienia i budzą wątpliwości zamawiającego co do możliwości wykonania przedmiotu zamówienia zgodnie z wymaganiami określonymi przez zamawiającego lub wynikającymi z odrębnych przepisów, zamawiający zwraca się o udzielenie wyjaśnień, w tym złożenie dowodów, dotyczących wyliczenia ceny lub kosztu (art. 90 ustawy prawo zamówień publicznych)
Analityczna	Badania związków przyczynowo-skutkowych ( <i>ex post, in tempora, ex ante</i> ).	Określenie przedmiotu zamówienia wyznacza nakłady rzeczowe i finansowe na realizację, a w konsekwencji koszty; Zapytania o cenę, analiza ofert wykonawców, porównania z kosztami innych jednostek.



1	2	3
Kontrolna	Kontrola w trybie <i>ex ante</i> , <i>in tempora</i> , <i>ex post</i> ; Kontrola ochrony mienia, procesów zaopatrzenia materiałowego, procesów inwestycyjnych, procesów finansowania.	Procedury zamówień publicznych podlegają kontroli i ocenie w aspekcie dyscypliny finansów publicznych; Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niezgodne z przepisami o zamówieniach publicznych: opisanie przedmiotu zamówienia publicznego w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję; ustalenie wartości zamówienia publicznego lub jego części, jeżeli miało to wpływ na obowiązek stosowania przepisów o zamówieniach publicznych albo na zastosowanie przepisów dotyczących zamówienia publicznego o niższej wartości; określenie warunków udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub wymaganych od wykonawców środków dowodowych w sposób niezwiązany z przedmiotem zamówienia lub nieproporcjonalny do przedmiotu zamówienia; 4) określenie kryteriów oceny ofert; 5) nieprzekazanie do publikacji w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub niezamieszczenie w Biuletynie Zamówień Publicznych ogłoszenia o zamówieniu, ogłoszenia o ustanowieniu systemu kwalifikowania wykonawców, ogłoszenia o sprostowaniu, zmianach lub dodatkowych informacjach odnośnie do takich ogłoszeń, lub ogłoszenia o udzieleniu zamówienia; (ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2004 r., poz. 1311, 2110) art. 17.

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione powyżej funkcje rachunku kosztów są wzajemnie uwarunkowane, mogą występować z różnym stopniem rozpoznania. Zakres realizacji w praktyce poszczególnych funkcji zależy jest od przyjętych modeli (syste-

mów) rachunku kosztów. Z punktu widzenia celu tego opracowania przedstawiona zostanie koncepcja rachunku kosztów cyklu życia.

Rachunek kosztów cyklu życia związany jest z marketingową koncepcją cyklu życia produktu, która analizuje proces nabywania i stopniowej utraty zdolności produktu do zaspokajania potrzeb nabywcy (konsumenta). Przyjęcie tej koncepcji dało podstawy do opracowania rachunku kosztów cyklu życia, stanowiącego narzędzie wspierające proces strategicznego planowania i kontroli z wykorzystaniem informacji kosztowych<sup>10</sup>. Rachunek kosztów cyklu życia ma charakter dynamiczny, prowadzony jest od momentu zaprojektowania aż do momentu zaprzestania produkcji planowanego produktu lub zaprzestania użytkowania u danego klienta (zamawiającego). Daje możliwość opracowania wariantowych decyzji. Skomplikowanie tego rachunku zależy od długości cyklu życia. Wymaga zastosowania wielu narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak: zdyskontowany rachunek przepływów pieniężnych, rachunek prawdopodobieństwa, analiza wartości, analiza wrażliwości, metody oceny efektywności inwestycji.

Globalny rachunek kosztów cyklu życia składa się z dwóch rachunków, tj. rachunku wyników (kosztów i przychodów) cyklu życia produktu dla producenta i rachunku cyklu życia dla klienta<sup>11</sup>.

W cyklu życia dla producenta wyróżnić można sześć faz:

- 1) badania i rozwój,
- 2) wprowadzenie,
- 3) wzrost,
- 4) dojrzałość,
- 5) spadek,
- 6) wycofanie (zakończenie cyklu życia).

Poszczególne fazy różnią się rodzajem i wysokością ponoszonych kosztów. Dlatego w kalkulacjach cenowych powinno się brać pod uwagę skumulowane koszty i przychody, które zostaną osiągnięte w całym cyklu życia.

W innym ujęciu wyróżnia się trzy fazy: fazę projektowania, fazę wytwarzania i fazę posprzedażną. W ramach fazy posprzedażnej identyfikować można koszty produktu u klienta obejmujące koszty użytkowania, koszty utrzymania sprawności, koszty likwidacji.

W tabeli 2. przedstawiono przykład liczbowy globalnego rachunku cyklu życia.

<sup>10</sup> E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009, s. 229–233.

<sup>11</sup> I. Sobańska, *Rachunek kosztów celu*, w: *eadem* (red.), *Rachunek kosztów podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 407–415.

TABELA 2: Przykład liczbowy rachunku cyklu życia

I. Rachunek cyklu życia dla producenta	Koszty i przychody w zł	
Cena sprzedaży		<b>20 000</b>
Koszty fazy projektowania: B + R	<b>1 200</b>	
Koszty konstrukcji	900	
	300	
Wynik na produkcji		18 800
Koszty fazy wytworzenia	<b>8 000</b>	
Koszty wytworzenia	6 000	
Koszty sprzedaży i zarządu*	2 000	
Wynik na produkcji		10 800
Koszty fazy posprzedażnej koszty gwarancji i serwisu koszty likwidacji (gospodarka odpadami)	700	
	800	
Wynik netto na produkcji		<b>9 300</b>
II. Rachunek cyklu życia dla klienta		
Koszt w cenie zakupu (cenie sprzedaży producenta)		<b>20 000</b>
Opłaty (skarbowe, cła, podatki)		200
Koszty użytkowania (np. energia, odczynniki)		3 000
Koszty utrzymania sprawności (remonty, przeglądy)		2 000
Koszty likwidacji produktu (utylicacja, opłaty środowiskowe)		600
Całkowity koszt klienta		25 800

\* w kalkulacjach cenowych koszty zarządu mogą być doliczane tradycyjną metodą narzutów kosztów lub z wykorzystaniem koncepcji rachunku kosztów działań (ABC).

Źródło: opracowanie własne.

Prosty w założeniach przykład ukazuje jednak, że występuje różnica wartości kosztów w cenie zakupu (pierwotny wydatek) i całkowitych kosztów klienta (zamawiającego). Z tego względu w ocenie gospodarności środkami publicznymi podstawę powinny stanowić całkowite koszty realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych.

W przypadku gdy zamawiający szacuje koszty z wykorzystaniem podejścia opartego na rachunku kosztów cyklu życia przedmiotu zamówienia, określa w specyfikacji istotnych warunków zamówienia dane, które mają przedstawić wykonawcy, oraz metodę, którą zastosuje do określenia kosztów cyklu życia na podstawie tych danych.

W rachunku kosztów cyklu życia ujmuje się informacje dotyczące produktu i kosztów jego realizacji we wszystkich fazach cyklu życia, wynikających z wewnętrznych procesów i uwarunkowań oraz informacji z otoczenia jednostki. W praktyce rachunek ten jest prowadzony równoległe (niezależnie) do tradycyjnych metod kalkulacji oraz stosowania nowych modeli rachunku kosztów.

Znajomość koncepcji rachunku kosztów cyklu życia i powiązanych metod rozliczania kosztów pośrednich jest czynnikiem determinującym prawidłowość oceny danej oferty.

#### 4. Zakończenie

Podjęcie decyzji w ramach procedury zamówień publicznych uwarunkowane jest posiadaniem przez zamawiającego (inwestora) wiedzy pozwalającej na właściwą interpretację i ocenę składanych przez wykonawców ofert. W ocenie autorki, współcześnie nie można odnosić się jedynie do kryterium ceny/kosztu w aspekcie najkorzystniejszej oferty realizacji zadań – wydatków środków publicznych w ramach bieżącego budżetu. Pełna ocena efektywności i skuteczności wydatków publicznych powinna być określana z wykorzystaniem modelu rachunku kosztów cyklu życia. Podejście to wymaga rozpoznania pełnych kosztów danego dobra czy usługi w przyjętym cyklu życia, tj. zarówno po stronie dostawcy (oferenta), jak i zamawiającego – nabywcy (przyszłych kosztów związanych z użytkowaniem nabytego dobra, usługi). Jest to model strategicznego zarządzania kosztami, łączący się z innymi współczesnymi modelami kosztów, np. rachunkiem kosztów docelowych czy rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia. Analiza cyklu życia produktu pozwala producentowi na zmodyfikowanie produktu lub wprowadzenie nowego, obserwując dynamikę zmian rynkowych. Natomiast dla klienta – zamawiającego, wydatkującego środki publiczne, umożliwi dokonanie wyboru najkorzystniejszej oferty na podstawie globalnego rachunku wpływów i wydatków (korzyści i kosztów) w aspekcie gospodarności, efektywności i skuteczności wydatków publicznych w realizacji zadań publicznych. Dominująca w sektorze finansów publicznych perspektywa wydatków marginalizuje aspekty kosztowe zadań publicznych. Przedstawio-

ne w artykule funkcje rachunku kosztów w aspekcie zamówień publicznych uzasadniają tezę, że rachunek kosztów cyklu życia stanowi narzędzie wspierające proces wyboru najkorzystniejszej oferty. Należy zauważyć, że stosowane w praktyce (w szczególności w jednostkach sektora finansów publicznych) rachunki kosztów nie zawsze spełniają wszystkie wskazane w artykule funkcje. Koncentracja w ocenie gospodarowania na kontroli wykonania planu wydatków publicznych ogranicza rozwój i wykorzystanie rachunku kosztów w procesach decyzyjnych – realizacji przez państwo polityki zrównoważonego rozwoju (innowacyjna gospodarka, ochrona środowiska, niwelowanie barier społecznych). Nowelizacja ustawy o zamówieniach publicznych, wprowadzająca nowe kryterium oceny na podstawie rachunku cyklu życia, wpisuje się w nurt legitymizacji współczesnych narzędzi zarządzania w sektorze publicznym, wypracowanych w sektorze prywatnym.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz.U. z 2016 r., poz. 1126).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395 z póź. zm).
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1570, 2018).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1311; z 2018 r., poz. 2110).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2077; z 2018 r., poz. 62).
- Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1020).

### Opracowania

- Calus Andrzej**, *Refleksje prawnoporównawcze w sprawie jedności prawa prywatnego, potrzeby nowego kodeksu cywilnego oraz miejsca w prawie takich instytucji jak konsument, przedsiębiorca i przedsiębiorstwo*, w: *Księga jubileuszowa z okazji 80. rocznicy urodzin profesora Zygmunta Bosiakowskiego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2000.
- Hellich Ewa**, *Koszty zadań publicznych miernikiem oceny alokacji środków publicznych*, w: Barbara Woźniak, Marta Postuła (red.), *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, CeDeWu, SGH, Warszawa 2012, s. 89–99.
- Nowak Edward**, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009.
- Sobańska Irena**, *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, w: **eadem** (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

**Sobańska Irena**, *Rachunek kosztów celu*, w: **eadem** (red.), *Rachunek kosztów podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

**Stelmach Jerzy**, *Spór o ekonomiczną analizę prawa*, w: Jerzy Stelmach, Marta Soniecka (red.), *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach porównawczych*, Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2007.

Ewa HELLICH

### COST ACCOUNTING FUNCTIONS IN PUBLIC PROCUREMENT

#### (Summary)

In this study it was decided a reflection on the function of cost accounting in respect of public procurement. On the basis of an analysis of the public procurement law attempted to identify the function of cost accounting in the mainstream economic analysis of law. The legal standards shall be governed by the socio-economic relations for the sake of economic security. Public procurement law is to create the conditions for the rational use of public funds. The implementation of this right in practice requires the use of economic tools. Perpetuated the practice of interpretative best offers as the lowest prices need to be changed. According to the author of the article, knowledge of the cost calculation principles can be helpful both in the selection of the best offers and for control of the correctness of the choice. It has been proven the idea that the lie-cycle costing is a tool selecting the best offers. The research method used in the article is a critical analysis of the literature, as well as their own observations and experiences resulting from the analysis of practices.

**Keywords:** cost accounting; product life cycle; public procurement; best offers