

**Marcin Kaczmarek**

Uniwersytet Szczeciński

---

## WYBRANE ZAGADNIENIA Z ZAKRESU ZMIAN W RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ ORAZ ANALIZY POTRZEB INFORMACYJNYCH W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

---

**Streszczenie:** Artykuł przedstawia zagadnienia dotyczące wdrożenia budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego. Proces ten wiąże się z pokonaniem następujących etapów i rozwiązaniem wielu problemów, które wpływają na ostateczną postać uzyskanych informacji. Artykuł prezentuje przemyślenia autora w zakresie tematyki dotyczącej budżetowania zadaniowego wypracowane na bazie doświadczeń związanych z wdrożeniami tego narzędzia w jednostkach samorządu terytorialnego.

**Słowa kluczowe:** budżet zadaniowy, opracowanie struktury budżetu, struktura wydatków (kosztów) publicznych, analiza potrzeb informacyjnych, system rachunkowości zadaniowej

### 1. Wstęp

Jednymi z podstawowych celów realizowanych w jednostkach sektora finansów publicznych zarówno podsektora rządowego, jak i samorządowego są jakość i efektywność usług publicznych [Lubińska 2009, s. 35]. Skuteczne osiągnięcie tych oraz innych celów nie będzie możliwe bez zaawansowanych narzędzi zarządzania. W dobie zmian w regulacjach prawnych dotyczących sektora publicznego i polegających na wdrożeniu m.in. kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem czy budżetu zadaniowego koniecznością stanie się lepsza jakość zarządzania [Owsiak 2008, s. 21].

W Polsce pierwsze reformy dotyczące budżetowania zadaniowego wprowadzono pod koniec lat 90., gdy samorządy korzystające z przede wszystkim z doświadczeń amerykańskich wdrażały innowacyjne rozwiązania w zakresie przygotowania strategii, wieloletnich planów oraz budżetowania zadaniowego, które miały na celu poprawę zarządzania w perspektywie krótko- i długoterminowej. Miasta, takie jak: Kraków, Szczecin, Poznań, skorzystały z proponowanych w ubiegłym okresie rozwiązań i niewątpliwie są one teraz liderami zarządzania. Miasta te – posiadające systemy zarządzania jakością, opracowaną strategię, wieloletnie plany inwestycyjne, programy sektorowe – stanęły przed nowym wyzwaniem, jakim był brak spójnego systemu informacyjnego, pozwalającego powiązać informacje i dane gromadzone

w różnych systemach. Aktualnym problemem całego sektora publicznego jest powiązanie i udostępnienie informacji z programów sektorowych oraz budżetu zadaniowego, a także z niego wynikających kosztów realizacji zadań, poziomu wykonania celów oraz mierników. Dostęp do wymienionych informacji służyłby:

- podejmowaniu trafnych decyzji zarządczych na najniższym szczeblu kierownictwa,
- bieżącej, szybkiej aktualizacji ocen ryzyka,
- szybkiemu reagowaniu w przypadku wystąpienia odchyłeń i zakłóceń,
- monitorowania istotnych parametrów dotyczących zadań oraz programów przez najwyższe kierownictwo,
- dokonywaniu zobiektywizowanych ocen efektywności w zespołach wieloosobowych.

Istotnym obszarem tych usprawnień będzie podsystem rachunkowości. Obecnie funkcja rachunkowości budżetowej jest ograniczona do dostarczania informacji służących kontroli bieżącego okresu budżetowego oraz realizacji dochodów i wydatków budżetowych [Jastrzębska 1999, s. 76]. Rachunkowość jako nauka praktyczna ma w swoim zakresie wiele instrumentów, które mogą generować wieloprzekrojową informację. Elementy nowoczesnego systemu informacyjnego rachunkowości budżetowej uwzględniają rachunkowość finansową, rachunek kosztów oraz rachunkowość zarządczą. Wymienione obszary są w stanie dostarczyć informacje dostosowane do potrzeb jednostek sektora publicznego. Potrzeby te powinny być określone przez kierownictwo jednostek, dlatego duża jest ich rola w zmianach. Jeżeli jednostki nie będą chciały przejść od administrowania do zarządzania, a kierownicy nie zdefiniują swoich potrzeb, to nadal nie będzie można mówić o faktycznej jakości czy efektywności.

Celem artykułu jest przedstawienie uwarunkowań związanych z wdrożeniem budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego (JST), głównie z punktu widzenia służb finansowo-księgowych. Artykuł charakteryzuje wybrane etapy konwersji informacji pochodzących z „tradycyjnego” układu klasyfikacji działowo-rozdziałowej na klasyfikację zadaniową w JST oraz przedstawia proponowaną przez autora standardową strukturę naliczania i rozliczania wydatków (kosztów) zadań. W ostatniej części artykułu przedstawiono wstępne wyniki badań w zakresie potrzeb informacyjnych zarządzających JST w odniesieniu do informacyjnego systemu rachunkowości.

## **2. Księgowe obszary zmian związane z wdrożeniem budżetu zadaniowego w JST**

Nowoczesne zarządzanie jednostką samorządu terytorialnego (JST) wymaga dostarczenia kierownictwu odpowiednich informacji. Systemem dostarczającym takich informacji może być budżetowanie zadaniowe, którego wdrożenie w polskich JST na dzień dzisiejszy ma charakter fakultatywny. Zastosowanie tego narzędzia jest więc

uzależnione od innego niż dotychczasowe spojrzenia na prowadzoną działalność. Obserwując zmiany zachodzące w niektórych JST w związku z wdrażaniem nowoczesnych narzędzi zarządzania w sektorze publicznym (budżet zadaniowy), zauważa się zmianę spojrzenia. Praca nad budżetem zadaniowym wymaga zaangażowania pracowników zajmujących się poszczególnymi obszarami działalności statutowej – opieką społeczną, edukacją, itp. oraz pracowników działów podlegających bezpośrednio skarbnikowi jednostki. Nie jest możliwe wdrożenie dobrze funkcjonującego systemu budżetowania zadaniowego narzuconego wyłącznie przez dział finansów i księgowości, ponieważ w takiej sytuacji będzie to wyłącznie kolejne „papierowe sprawozdanie” niewnoszące nic nowego. Dlatego zmiana mentalności oraz sposobu planowania i realizacji wydatków JST musi iść „z dołu”, natomiast działy finansowo-księgowe powinny dostosować swój system, aby możliwie jak najlepiej móc wspierać te procesy.

W każdej fazie wdrożenia budżetu zadaniowego w JST kluczową rolę odgrywa skarbnik. Konwersja klasyfikacji z działowo-rozdziałowej na zadaniową musi odbywać się z uwzględnieniem ograniczeń w postaci posiadanych zasobów oraz limitów wydatków. Etapy konwersji tradycyjnego budżetu na budżet zadaniowy są następujące:

- budowa struktury budżetu zadaniowego;
- powiązanie tradycyjnej klasyfikacji budżetowej ze strukturą budżetu zadaniowego;
- zdefiniowanie struktury wydatków dla zadań merytorycznych, usługowych, w tym przyjęcie zasad rozliczania działu 750 – administracja publiczna;
- identyfikacja wydatków (kosztów) budżetowych w podziale na wydatki (koszty) bezpośrednie i pośrednie;
- zasady alokacji wydatków (kosztów) między zadaniem, podzadaniem, działaniem;
- przyjęcie zasad ewidencji księgowej: zakładowy plan kont, algorytmy rozliczania wydatków (kosztów) pośrednich, ewidencja BZ, sprawozdawczość;
- zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.

Etapy mogą być realizowane w zależności od wielu czynników. Dwa pierwsze etapy zostaną omówione w dalszej części artykułu.

### 3. Opracowanie struktury budżetu zadaniowego w JST

Obecnie<sup>1</sup> głównym problemem, jaki musi rozstrzygnąć kierownictwo budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, jest decyzja dotycząca wyboru podstaw, na jakich ma powstać struktura budżetu zadaniowego (BZ). Możliwe rozwiązania są następujące:

---

<sup>1</sup> Dopóki nie nastąpi regulacja prawna w tym obszarze, konkretyzująca strukturę budżetu zadaniowego JST.

- struktura BZ odpowiadać będzie bezpośrednio klasyfikacji działowo-rozdziałowej,
- struktura BZ będzie utworzona niezależnie od klasyfikacji działowo-rozdziałowej,
- struktura BZ będzie w dużej mierze odpowiadać klasyfikacji działowo-rozdziałowej, natomiast wybrane obszary klasyfikacji tradycyjnej zostaną alokowane na większą liczbę zadań.

Pierwsze rozwiązanie jest najprostsze i umożliwia najszybsze wdrożenie, ponieważ struktura BZ jest w tym przypadku kopią tradycyjnego układu wydatków. Wadą takiego rozwiązania będzie mała wartość informacyjna rozwiązania oraz elastyczność. Układ taki nie pozwoli np. stwierdzić, jakie całkowite wydatki (koszty) zostały poniesione na konkretne zadanie, ponieważ nie będą uwzględnione kwoty wynagrodzeń z działu 750 klasyfikacji (administracja publiczna) dla osób zajmujących się tymi zdaniami. Przykładowe odniesienie struktury tradycyjnej na zadaniową przedstawia w takim układzie tabela 1.

**Tabela 1.** Przykładowa budowa struktury budżetu zadaniowego starostwa powiatowego w bezpośrednim odniesieniu do klasyfikacji budżetowej

Nazwa zadania	Dział klasyfikacji budżetowej
Bezpieczeństwo i porządek publiczny	obrona narodowa bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa
Edukacja	oświata i wychowanie edukacyjna opieka wychowawcza
Finanse i różne rozliczenia	obsługa długu publicznego
Geodezja i kartografia	rolnictwo i łowiectwo działalność usługowa
Gospodarka nieruchomościami i budownictwo	gospodarka mieszkaniowa działalność usługowa
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	kultura i ochrona dziedzictwa narodowego
Kultura fizyczna sport i rekreacja	kultura fizyczna i sport
Ochrona środowiska, rolnictwo i leśnictwo	leśnictwo
Pomoc społeczna i ochrona zdrowia	ochrona zdrowia pomoc społeczna pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej
Transport i komunikacja	transport i łączność
Zarządzanie strukturami samorządowymi	administracja publiczna

Źródło: opracowanie własne.

Drugie proponowane rozwiązanie pozwala na swobodę zbudowania struktury BZ niezależnie od klasyfikacji budżetowej. Niewątpliwą zaletą takiego rozwiąza-

nia jest dopasowanie struktury BZ do specyfiki i konkretnych potrzeb JST. Natomiast wadą takiego podejścia jest konieczność zatomizowania tradycyjnej klasyfikacji działowo-rozdziałowej i odniesienie jej do struktury budżetu zadaniowego, co w przypadku dużych jednostek może być bardzo pracochłonne i nieefektywne w kontekście zdobytych informacji ekonomicznych.

Trzeci wariant budowy struktury BZ wydaje się być rozwiązaniem optymalnym. Pozwala stosunkowo prosto i czytelnie przełożyć tradycyjną klasyfikację budżetową na zadania. Umożliwia również alokację działów i rozdziałów, które będą przypisane wielu zadaniom. To rozwiązanie przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Przykładowa budowa struktury budżetu zadaniowego starostwa powiatowego wg wariantu trzeciego

Nazwa zadania	Dział klasyfikacji budżetowej
Bezpieczeństwo i porządek publiczny	obrona narodowa bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa administracja publiczna
Oświata i wychowanie	oświata i wychowanie edukacyjna opieka wychowawcza szkolnictwo wyższe administracja publiczna
Finanse i różne rozliczenia	obsługa długu publicznego administracja publiczna
Geodezja i kartografia	rolnictwo i łowiectwo działalność usługowa administracja publiczna
Gospodarka nieruchomościami i budownictwo	gospodarka mieszkaniowa działalność usługowa administracja publiczna
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	kultura i ochrona dziedzictwa narodowego administracja publiczna
Kultura fizyczna sport i rekreacja	kultura fizyczna i sport administracja publiczna
Ochrona środowiska, rolnictwo i leśnictwo	leśnictwo administracja publiczna
Pomoc społeczna i ochrona zdrowia	ochrona zdrowia pomoc społeczna pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej administracja publiczna
Transport i komunikacja	transport i łączność administracja publiczna
Zarządzanie strukturami samorządowymi	administracja publiczna

Źródło: opracowanie własne.

Struktura budżetu zadaniowego obejmuje zadania, podzadania i działania. Zadania są najwyższym elementem klasyfikacji i wskazują główne obszary działalności jednostek. Na poszczególne zadania składają się podzadania, które wskazują, w jaki sposób następuje realizacja zadań. Ostatnim poziomem szczegółowości BZ jest działanie będące poziomem klasyfikacji, do którego odnosi się wykonawczy układ paragrafowy. Działanie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, ponieważ może odzwierciedlać procesy niezbędne do realizacji podzadania lub podmioty realizujące podzadania. Układ paragrafowy jest elementem tradycyjnej klasyfikacji i stanowi swego rodzaju powiązanie ewidencyjne wydatków w ujęciu tradycyjnym i zadaniowym.

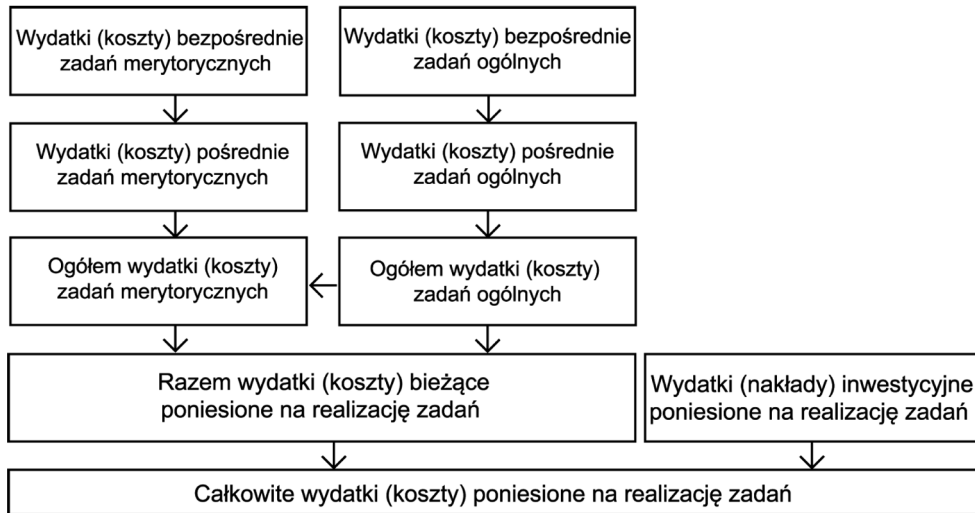
#### **4. Określenie struktury wydatków i kosztów w budżetowaniu zadaniowym**

Zdaniem autora jednym z obszarów analizy budżetu zadaniowego powinna być informacja o wysokości wydatków (kosztów) ponoszonych na poszczególne pozycje w strukturze budżetu, czyli na zadania, podzadania, działania (ZPD). Wydatek ten powinien być ustandaryzowany w sposób, umożliwiający porównywalność w czasie, jak również w przestrzeni, np. z innymi podmiotami realizującymi takie same lub podobne ZPD. Ujednoczenie powinno dotyczyć zarówno struktury wydatków zaliczanych do kosztów zadań, jak również przypisania wydatków do zadań o charakterze merytorycznym lub ogólnym. Zadania merytoryczne są bezpośrednio związane z działalnością statutową jednostki, np.: zarządzanie kryzysowe, opieka społeczna, sport i turystyka. Zadania o charakterze obsługowym służą koordynacji funkcjonowania całej jednostki. Są to wydatki (koszty) ponoszone m.in. na: zarząd jednostki, organy przedstawicielskie, obsługę administracyjno-prawną i techniczną jednostki. O przypisaniu zadań do merytorycznych i obsługowych decydować będą m.in.:

- treść (zawartość) zadania,
- struktura organizacyjna jednostki,
- sposób powiązania z zewnętrznymi jednostkami budżetowymi,
- potrzeby informacyjne jednostki,
- zasada istotności.

Standaryzacji wydatku (kosztu) zadań publicznych można dokonać na podstawie typowego układu kalkulacyjnego kosztów. Proponowany układ kalkulacyjny wydatków przedstawia rysunek 1.

Do wydatków (kosztów) bezpośrednich można zaliczyć między innymi wydatki osobowe dotyczące tzw. etatów merytorycznych lub ogólnych. Wydatkami (kosztami) pośrednimi są przypisywane do zadań wydatki, których nie można w bezpośredni sposób przypisać do realizowanych zadań. Wydatkiem tego typu mogą być zakupione na potrzeby jednostki materiały biurowe, które następnie są wykorzystywane w zależności od potrzeb przez komórki organizacyjne. Koszt zużycia materiałów



Rys. 1. Układ kalkulacyjny wydatków (kosztów) w budżecie zadaniowym

Źródło: opracowanie własne.

przykładowo może być rozliczony na zadania merytoryczne proporcjonalnie do liczby etatów lub wchodzących i wychodzących z działów dokumentów itp. Wydatki takie mogą:

- pozostać nierozliczone na zadania w sytuacji zaliczania do kosztów zadań wyłącznie wynagrodzeń i pochodnych lub przy podziale wydatków na bezpośrednie i pośrednie oraz ujęciu w strukturze budżetu zadaniowego bez rozliczenia;
- zostać rozliczone podstawowymi metodami podziału, do jakich należą: klucze podziałowe, narzut procentowy itp.;
- zostać rozliczone za pomocą nowoczesnych metod podziału kosztów, do jakich zalicza się metoda procesowego rachunku kosztów wraz z odmianą opartą na czasowych nośnikach kosztów.

Wydatki o charakterze ogólnym są określone w podsektorze rządowym jako planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna, natomiast w podsektorze samorządowym m.in. jako zarządzanie strukturami samorządowymi. Wydatki (koszty) ogólne w podsektorze rządowym są podzielone na trzy grupy, do których zalicza się [Nota budżetowa..., s. 67]:

- a) merytoryczną koordynację działalności dysponenta, planowania strategicznego i operacyjnego, obsługę merytoryczną ministra, wojewody lub kierownika urzędu centralnego,
- b) administracyjną obsługę realizacji zadań,
- c) obsługę techniczną realizacji zadań.

Wydatki te w sprawozdaniu z realizacji wydatków w układzie zadaniowym można przedstawić wg następujących wariantów:



a) łącznie z zadaniami merytorycznymi, prezentując ogólną (ostateczną) kwotę realizacji zadań,

b) przedstawiając oddzielnie, w zależności od podsektora, w ramach funkcji planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna lub w zadaniu zarządzanie strukturami samorządowymi.

c) dzieląc wydatki z tego obszaru na takie, które można rozliczyć na zadania merytoryczne zgodnie z podpunktem a oraz pozostałe, których nie można rozliczyć i które zostaną przedstawione zgodnie z podpunktem b.

Sposób prezentacji w budżecie zadaniowym kosztów ogólnych będzie uzależniony od wytycznych kierowników jednostek, które mogą być zbieżne z potrzebami informacyjnymi. Na szczeblu rządowym będzie to uzależnione od ministra finansów, natomiast w jednostkach samorządu terytorialnego od wójta, burmistrza, prezydenta, starosty. Zdaniem autora najlepszym rozwiązaniem byłoby umożliwienie kalkulowania na poziomie wydatków ogółem, ponoszonych na realizację zadań, co jest zgodne z wytycznymi wynikającymi z szczegółowych zasad opracowania materiałów do projektu ustawy na rok 2010.

## **5. Wyniki badania wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości przez kierowników jednostek organizacyjnych w podsektorze samorządowym**

Jak wspomniano wyżej, wdrożenie budżetowania zadaniowego jako sprawnego narzędzia zarządzania wymaga zaangażowania wszystkich stron biorących udział w procesie planowania i realizacji budżetu. Zagadnieniem nurtującym autora jest wykorzystanie przez pracowników informacji pochodzących z systemu rachunkowości.

Analiza miała na celu ocenę wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości przez pracowników JST. Pytania dotyczyły m.in. oceny jakości informacji pochodzących z systemu rachunkowości, postulatów wobec rachunkowości, funkcji rachunkowości i ich zastosowania w sektorze publicznym oraz roli rachunkowości w budżetowaniu zadaniowym. Zasięg badań objął pracowników z działów merytorycznych, finansowych i księgowości pełniących funkcje kierownicze. Byli to pracownicy podsektora samorządowego reprezentujący gminy i powiaty z terenu województwa zachodniopomorskiego. Ankieta objęto w równych proporcjach pracowników działów merytorycznych oraz finansowo-księgowych (po dziesięć osób). Wyniki przeprowadzonego badania z pewnością nie pozwalają na wyciągnięcie ogólnych wniosków dotyczących całego sektora publicznego, ale zdaniem autora pozwalają na wyrobienie wstępnego poglądu na temat analizowanych obszarów.

Pytanie pierwsze dotyczyło oceny informacji dostarczanych przez system rachunkowości z uwzględnieniem podziału na treść, formę, częstotliwość oraz terminowość z dalszymi kryteriami szczegółowymi. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 3.



**Tabela 3.** Odpowiedzi na pytania dotyczące jakości informacji dostarczanych przez system rachunkowości

Kryteria i odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Ocena informacji z punktu widzenia:		
<b>Treści:</b>		
Zbyt obszerna		
Zbyt szczegółowa	2	
Wystarczająca	8	9
Niewystarczająca		1
Nieprzydatna		
Niezrozumiała		
<b>Formy:</b>		
Czytelna	7	8
Czytelna wyłącznie dla służb finansowo-księgowych	3	2
Nieczytelna		
<b>Częstotliwości:</b>		
Prawidłowa	9	9
Zbyt częsta		
Zbyt rzadka		
Na bieżąco	1	1
<b>Terminowości:</b>		
Prawidłowa	9	10
Nieprawidłowa	1	

Źródło: opracowanie własne.

Analizując wyniki, można przyjąć, że przy kryterium dotyczącym treści ankietowani uważają, że treść jest wystarczająca, a forma czytelna, jednakże niektóre odpowiedzi sugerowały, że czytelna wyłącznie dla służb finansowych. Na pytanie o częstotliwość i terminowość sporządzania sprawozdań ankietowani najczęściej odpowiadali, że są prawidłowe.

Następne pytanie dotyczyło postulatów dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości budżetowej. Pytania i odpowiedzi przedstawia tabela 4.

Ankietowani uważają, że system informacyjny rachunkowości powinien być jednolity w całym sektorze publicznym, a rachunkowość powinna lepiej odzwierciedlać działalność jednostek.

**Tabela 4.** Wyniki badań postulatów dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości

Treść postulatu	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Jednolity system informacyjny w całym sektorze publicznym	4	8
Systemy informacyjne w rachunkowości powinny dostarczać jak najwięcej informacji w każdym momencie	4	
Rachunkowość powinna lepiej odzwierciedlać działalność jednostek	6	4
W większym stopniu powinien być rozbudowany układ kosztów	2	4

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzi na pytanie, jak często wykorzystuje się informacje pochodzące z systemu rachunkowości zawarto w tabeli 5.

**Tabela 5.** Odpowiedzi na pytanie o częstotliwość wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Często	3	10
Sporadycznie	7	
Wcale		

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 6.** Odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Do planowania	8	9
Do podejmowania bieżących decyzji	6	7
Do podejmowania decyzji inwestycyjnych		5
Do podejmowania decyzji długoterminowych		2
Do planowania wieloletniego	2	4
Do kontrolowania	2	5
Do analizy	5	9
Do oceny	4	6

Źródło: opracowanie własne.

Analizując odpowiedzi, zwłaszcza pracowników działów merytorycznych, można przyjąć, że ich decyzje w małym stopniu podejmowane są na podstawie danych

księgowych. Jest to kolejny dowód na traktowanie rachunkowości jako narzędzia sprawozdawczo-statystycznego.

Tabela 6 zawiera odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości.

Analiza odpowiedzi zawartych w powyższej tabeli nasuwa autorowi wniosek, iż to pracownicy działów finansowo-księgowych zajmują się w większym zakresie procedurami wymienionymi wśród odpowiedzi.

W następnym punkcie zapytano, które z informacji dostarczanych przez rachunkowość są uważane za najważniejsze. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 7.

**Tabela 7.** Odpowiedzi na pytanie o hierarchię ważności informacji generowanych przez system rachunkowości

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Informacje o grupach kosztów		
Informacje o poziomie wydatków zaplanowanych	6	4
Informacje o poziomie wydatków zrealizowanych	5	8
Zaangażowaniu w realizację inwestycji	2	
Bieżącym monitorowaniu sytuacji	4	5
Stanie środków finansowych na kontach	8	4
Stanie należności i zobowiązań	2	4

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 8.** Odpowiedzi na pytanie, jakich dodatkowo informacji powinna dostarczać rachunkowość?

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Przekrojowych, pozwalających na powiązanie ze sobą grup kosztów klasyfikacji paragrafowej	4	2
Na temat wysokości zaplanowanych wydatków na realizację poszczególnych zadań, podzadań i działań	2	6
Na temat wysokości zrealizowanych wydatków dotyczących poszczególnych zadań, podzadań i działań	8	9
O zaangażowaniu środków finansowych w poszczególne zadania, podzadania i działania	2	
Bieżących monitorujących realizację budżetu wydatków	2	2
Oplacalności przedsięwzięć bieżących	2	
Optymalizacji projektów inwestycyjnych		

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzi rozkładają się równomiernie. Brak odpowiedzi na pytanie o grupy kosztów sugeruje, że ankietowani nie są zainteresowani tą kategorią. Wynika to ze specyfiki sektora publicznego i kasowego ujęcia zdarzeń gospodarczych.

Treść następnego pytania dotyczyła rodzaju informacji, jakie powinna dostarczać rachunkowość. Odpowiedzi na pytanie przedstawia tabela 8.

Większość ankietowanych odpowiedziała, że rachunkowość powinna dostarczać informacji o zrealizowanych wydatkach budżetowych w podziale na zadania, podzadania i działania, co ponownie sugeruje sprawozdawczo-statystyczną rolę rachunkowości.

Dalsze dwa pytania koncentrują się na roli poszczególnych funkcji rachunkowości w działalności jednostek. Zdaniem ankietowanych kierowników zarówno działów merytorycznych oraz finansowo-księgowych dominującymi są funkcje sprawozdawcze i analityczne a następnie ewidencyjne, co ponownie utwierdza w przekonaniu o sprawozdawczej roli rachunkowości w jednostkach budżetowych. Na krytyczną uwagę zasługuje to, że nikt z ankietowanych nie zaznaczył funkcji dotyczących optymalizacji, zarządzania i funkcji zewnętrznej, kiedy to właśnie optymalizacja wydatków jest obowiązkowym kryterium decyzyjnym. W pytaniu dotyczącym funkcji poproszono o zaznaczenie przez nadanie im rangi ważności, wymienionych w tabeli funkcji rachunkowości, aby spełniała ona oczekiwania. Wyniki przedstawia tabela 9.

**Tabela 9.** Odpowiedź dotycząca rangi poszczególnych funkcji rachunkowości wg ankietowanych kierowników

Funkcja	Kolejność funkcji wg kierowników działów merytorycznych	Waga	Kolejność funkcji wg kierowników działów finansowo-księgowych	Waga
Analityczna	1	3,57	1	4,14
Decyzyjna	1	3,57	4	4,71
Planistyczna	2	3,86	6	5,71
Rozliczeniowa	3	4,57	7	6,14
Sprawozdawcza	4	6,14	2	3,86
Informacyjna	5	6,71	3	4,43
Motywacyjna	6	6,86	9	10,14
Ewidencyjna	7	7	3	4,43
Kontrolna	8	8,71	5	5
Optymalizacyjna	9	9,14	11	10,86
Statystyczna	10	9,43	10	10,29
Wewnętrzna	11	9,86	12	11,86
Zarządcza	12	12	8	9,71
Zewnętrzna	13	13,57	13	13,71

Źródło: opracowanie własne.

Analiza treści zawartej w tabeli 9 pozwala na stwierdzenie, że kierownicy działów merytorycznych oraz finansowo-księgowych wiedzą, jak powinna być stosowana rachunkowość. Natomiast w kontekście pytania wcześniejszego widać, że w praktyce nie są wykorzystywane pełne możliwości tego systemu.

Ostatni punkt ankiety składał się z trzech pytań, w których ankietowani mieli zaznaczyć jedną z zamkniętych odpowiedzi. Treść pytań i udzielone odpowiedzi przedstawia tabela 10.

**Tabela 10.** Struktura odpowiedzi udzielonych na pytania

Treść pytania	Kierownicy działów merytorycznych			Kierownicy działów fin.-księg.		
	tak	nie	nie wiem	tak	nie	nie wiem
Czy rachunkowość może być przydatna w budżetowaniu zadaniowym?	7		3	10		
Czy rachunkowość sektora publicznego powinna dostosować się do potrzeb nowego zarządzania publicznego?	10			8	2	
Czy rachunkowość zadaniowa może być przydatna w odzwierciedleniu strategii jednostki za pomocą celów i mierników?	6	2	2	6		4

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnie z pytań ogólnych miało charakter otwarty i dotyczyło potrzeb informacyjnych z punktu widzenia budżetu zadaniowego. Otrzymano następujące odpowiedzi:

- rachunkowość powinna informować, czy poniesiony wydatek ma swoje pozytywne odzwierciedlenie w realizacji celu;
- rachunkowość powinna umożliwić ustalenie faktycznie poniesionych kosztów na prawidłowo ustalone zadania i efektywność finansowania tych zadań;
- rachunkowość powinna pomóc w określeniu, czy zadania są realizowane prawidłowo i efektywnie.

Analizując pierwsze pytania ankiety, można wyciągnąć kilka wniosków. Nie dostrzega się konieczności pozyskania nowych informacji z księgowości. Dla większości odbiorców informacje pochodzące z rachunkowości są czytelne. Potrzeby zmian w rachunkowości budżetowej dotyczą konieczności ujednoczenia sektora publicznego nie tylko w zakresie przepisów, ale również szeroko pojętej informatyzacji, standardów, w tym rachunkowości. Zwrócono również uwagę na konieczność uelastycznienia funkcjonowania jednostek, by można było lepiej odzwierciedlić ich działalność.

Zdaniem autora pozytywnie oceniono sposób wykorzystania rachunkowości w fazie planowania, podejmowania bieżących decyzji oraz jako źródła informacji do analiz.

Pozytywnie można ocenić podejście do roli rachunkowości w budżetowaniu zadaniowym. Ankietowani widzą potrzebę dostosowania systemu rachunkowości do nowych realiów zarządzania sektorem publicznym. Postrzegają ją również jako źródło informacji o celach i miernikach wykorzystywanych w budżetowaniu zadaniowym.

## 6. Podsumowanie

Reforma budżetu państwa w zakresie budżetowania zadaniowego zapowiada wiele trudności do rozwiązania, w tym z zakresu rachunkowości. Wynikają one z jednej strony z braku wytycznych, doświadczenia i na dzień dzisiejszy fakultatywności, z drugiej strony – z mentalności dominujących wśród pracowników sektora finansów publicznych, którzy nie widzą konieczności wprowadzenia zmian. Zdaniem autora decyzja o wdrożeniu zarządzania wydatkami (kosztami) w układzie zadaniowym ma wiele zalet. Przede wszystkim jest to spełnienie wymogów ustawowych dotyczących efektywności i skuteczności wydatków budżetowych. Do innych zalet można zaliczyć większą przejrzystość prezentacji danych o wydatkach w uchwałach budżetowych JST oraz możliwość analizy, czy wydatki przełożyły się na zakładane efekty.

## Literatura

- Jastrzębska M., *Zarządzanie finansami gmin. Aspekty teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1999.
- Nota budżetowa: *Szczegółowe zasady opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2010*, załącznik nr 72, Ministerstwo Finansów.
- Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008.

### **CHOSEN ASPECTS OF CHANGES IN BUDGET ACCOUNTING AND THE ANALYSIS INFORMATION NEEDS IN THE LOCAL GOVERNMENT UNITS**

**Summary:** The article presents the selection of aspects connected with the implementation of performance based budgeting in the local government units (JST), mainly from the perspective of financial-accounting services. The article describes some chosen stages of the conversion of information, coming from „traditional” classification onto performance based classification in JST and presents the author-developed standard structure of task cost calculation. The last part of the article presents the preliminary results of the questionnaire research of information needs of the JST managers, in relation to the information accounting system.