

Marcin Kaczmarek

Uniwersytet Szczeciński

RACHUNKOWOŚĆ ZADANIOWA W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1. Wstęp

Konsekwencją wejścia Polski do Unii Europejskiej jest konieczność podjęcia kolejnych wyzwań. Przystąpienie do wspólnego rynku skutkuje zgodnie ze strategią lizbońską nasileniem złożoności współpracy między państwami europejskimi, których kluczowymi wyróżnikami w osiąganiu przewagi są wiedza i lepsza jakość zarządzania. Polska ma szansę rozwoju na europejskim i globalnym rynku, pod warunkiem upowszechnienia nowoczesnych metod zarządzania państwem opartych na zasadach określanych jako *new public management* [2].

Zgodnie z Krajowym programem reform na lata 2005-2008 [4, s. 3] jedną z najważniejszych zmian jest wdrożenie systemu wieloletniego planowania budżetowego. Planowanie wieloletnie jest możliwe dzięki wykorzystaniu budżetowania zadaniowego.

Celem artykułu jest przybliżenie istoty budżetu zadaniowego oraz charakterystyka jego struktury. Następnie zostanie przedstawione pojęcie i zakres rachunkowości zadaniowej, a także jej miejsce w strukturze budżetowania zadaniowego.

2. Istota budżetowania zadaniowego

Budżet zadaniowy jest trzyletnim skonsolidowanym planem wydatków państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 12 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, sporządzanym w układzie części, zadań i podzadań [11]. Do głównych celów budżetowania zadaniowego zalicza się:

- zapewnienie większej skuteczności realizacji zadań publicznych,
- zwiększenie efektywności wydatkowania środków publicznych,

Ogólne zasady sporządzania budżetu zadaniowego są regulowane ustawą o finansach publicznych w trzech artykułach, których treść została przedstawiona w tab. 1.

Poza ustawą o finansach publicznych informacje na temat budżetu zadaniowego można znaleźć w takich dokumentach, jak:

- Program konwergencji [7, s. 6], w którym budżetowanie zadaniowe jest wymienione wśród priorytetów rządu ujętych w „Ogólnych założeniach i celach polityki makroekonomicznej”,
- Krajowy program reform [4, s. 14] będący elementem wdrażania systemu wieloletniego planowania budżetowego,
- Program operacyjny „Kapitał ludzki” [8, s. 111], w którym wdrożenie budżetu zadaniowego jest jednym z głównych celów priorytetu ujętego w punkcie „Dobre rządzenie”.

3. Struktura budżetu zadaniowego

Proponowana metodyka budżetu zadaniowego jest oparta na triadzie: racjonalizacja – przejrzystość – skuteczność oraz na koncepcji budżetowania zorientowanego na cele. Chodzi przy tym o opracowanie narzędzia mogącego zapewnić skuteczną realizację wyrażonej w art. 35 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów [1, s. 5].

Zgodnie z prezentowaną koncepcją zakłada się:

- a) integrację planowania strategicznego z programowaniem operacyjnym (trzyletni program rządu) i rocznym budżetem państwa,
- b) zmianę struktury budżetu państwa – zastąpienie układu: części, działy, rozdziały, układem zadaniowym: części, zadania, podzadania,
- c) wprowadzenie systemu ewaluacji programów budżetowych opartego na miernikach skuteczności i efektywności.

Wymaga to wdrożenia nowej procedury przygotowania budżetu państwa, ponieważ budżetowane zadaniowe opiera się m.in. na następujących założeniach:

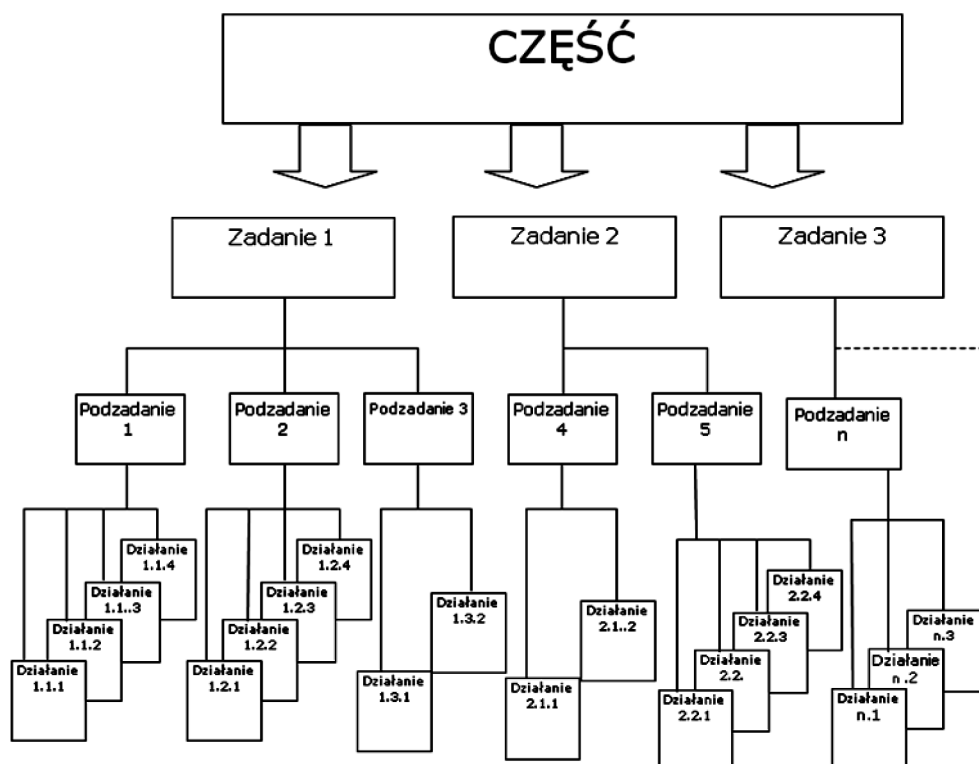
- a) wprowadzeniu nowej klasyfikacji budżetowej opartej na klasyfikacji COFOG,
- b) nacisku na celowość wydatkowania środków publicznych, w tym szczegółową analizę projektów międzyresortowych,
- c) rocznym i wieloletnim planowaniu zadaniowym opartym na dokumencie „Założenia do wieloletniego planowania zadaniowego”,
- d) powołaniu osób odpowiedzialnych za zdefiniowanie i zrealizowanie zadań, mierników oraz osiągnięcie celów,
- e) wprowadzeniu w wybranych obszarach memoriałowego ujęcia budżetu państwa,
- f) liberalizacji zasady wygasania wydatków budżetowych po upływie roku [1, s. 3].

Założenia te powinny spowodować zmianę sposobu myślenia o budżecie państwa i przejście z ujęcia statycznego do dynamicznego. Konsekwencją tego będzie konieczność stopniowej implementacji filozofii nowego zarządzania publicznego w organizacjach sektora publicznego wszystkich szczebli ma wzór jednostek komercyjnych, w których narzędzie budżetowania jest z powodzeniem stosowane. System budżetowania zadaniowego spowoduje wprowadzenie standardów usług społecznych i publicznych, dzięki którym będzie możliwa budowa systemu odpowiedzialności oraz ocena realizacji powierzonych zadań publicznych.

Jak już wspomniano, struktura budżetu zadaniowego jest oparta na podziale na:

- części,
- zadania,
- podzadania,
- działania,
- paragrafy.

Struktura budżetu zadaniowego została przedstawiona na rys. 2.



Rys. 2. Struktura budżetu zadaniowego

Źródło: [12, s. 8].

Zgodnie z metodyką sporządzania omawianego budżetu podstawowym elementem jest zadanie. Jest to zespół działań finansowanych z budżetu państwa lub innych źródeł publicznych, którego celem jest osiągnięcie określonego ilościowo lub jakościowo efektu.

Do podstawowych funkcji zadania zalicza się:

- określenie celów szczegółowych, które są realizacją funkcji państwa,
- grupowanie podzadań za względu na wspólny cel, cele, jakim one służą [12].

Zestawienie zadań, zgodne z ustawą o finansach publicznych, obejmuje wydatki budżetu państwa, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych wymienionych w art. 4 ust. 1 pkt 12 ustawy, sporządzane w układzie zadań, wraz ze wskazaniem dla każdego zadania:

- celów, które planuje się osiągnąć w wyniku realizacji zadania,
- mierników określających stopień osiągnięcia celów,
- wydatków planowanych na dany rok budżetowy i dwa kolejne lata,
- źródeł finansowania planowanych wydatków,
- podzadań priorytetowych w ramach danego zadania,
- jednostek realizujących zadanie.

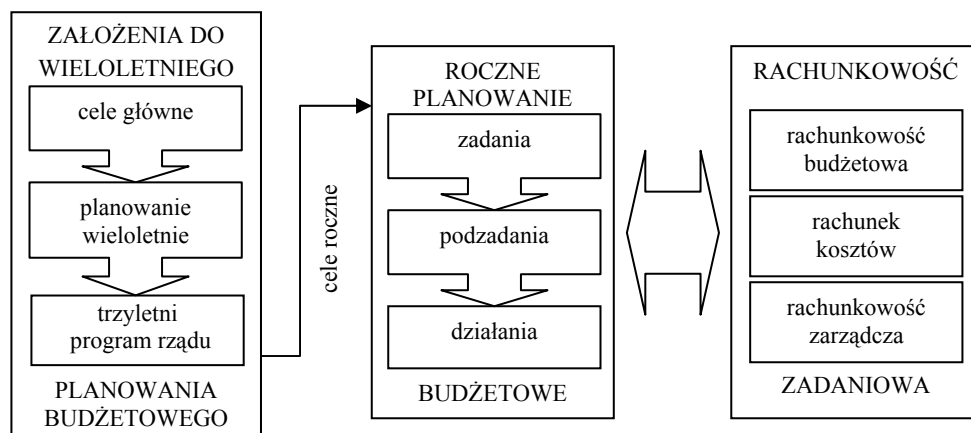
Niższym szczeblem w budżecie państwa jest podzadanie. Grupuje ono działania służące osiągnięciu celów zadania, jednak nie powinno być ono zbyt szczegółowe i rozdrobnione. Podzadania nie mogą mieć charakteru działań operacyjnych, które są przypisywane do działań.

Kolejną kategorią klasyfikacji wynikającą z metodyki budżetowania zadaniowego jest działanie. Zdefiniowane na poziomie działania cele są określane wyłącznie na potrzeby wewnętrzne jednostki. Działania powinny być postrzegane jako kontynuacja budżetowania zadaniowego na najniższym poziomie operacyjnym, często dotyczącym poszczególnych komórek organizacyjnych.

4. Rachunkowość zadaniowa

Pojęcie „rachunkowość zadaniowa” wystąpiło w dokumencie Plan działania na lata 2007-2008. Program operacyjny „Kapitał Ludzki” i jest elementem projektu finansowanego przez Unię Europejską pod nazwą „Priorytet V – dobre rządzenie” [6]. Jednym z zagadnień wymienionego programu jest projekt IV.1.8 „Wsparcie przygotowania i wdrożenia budżetu zadaniowego na poziomie centralnym. Według wymienionego projektu głównym zadaniem rachunkowości zadaniowej jest przypisanie wszelkich kosztów bezpośrednich i pośrednich do realizowanych zadań, dzięki czemu powinna być dostępna informacja o dokładnych kosztach realizacji poszczególnych zadań [6, s. 31]. Konsekwencją wdrożenia systemu rachunkowości zadaniowej będzie zmiana zasad ewidencji kosztów w ten sposób, aby były one dostosowane do potrzeb zadaniowego układu wydatków [6, s. 27].

Miejsce rachunkowości zadaniowej w koncepcji budżetowania zadaniowego przedstawia rys. 3.



Rys. 3. Miejsce rachunkowości zadaniowej w budżetowaniu zadaniowym

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autora z analizy rys. 1 i 3 wynika, że rachunkowość zadaniowa powinna być integralną częścią rocznego planowania budżetowego, natomiast planowanie wieloletnie będzie z tego wyłączone, ponieważ jako element działalności strategicznej często o charakterze politycznym będzie miało charakter subiektywny.

Tabela 2. Metody i narzędzia rachunkowości zadaniowej

Rachunkowość zadaniowa		
Rachunkowość budżetowa	rachunek kosztów	rachunkowość zarządcza
<ul style="list-style-type: none"> • polityka rachunkowości • plan kont wynikowych • klasyfikacja budżetowa wydatków 	<ul style="list-style-type: none"> • kalkulacje kosztów • kalkulacje kosztów projektów długoterminowych • rachunek kosztów pełnych 	<ul style="list-style-type: none"> • rachunek kosztów zmiennych • wieloblokowy, wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych • rachunek kosztów rzeczywistych, • rachunek kosztów normatywnych • rachunek kosztów przyszłościowych • rachunek kosztów działań • rachunek kosztów jakości • rachunek kosztów docelowych • zbilansowana karta dokonań • analiza łańcucha wartości • analiza strukturalnych czynników kosztotwórczych • <i>kaizen</i> • <i>lean management</i> • <i>business process reengineering</i> • benchmarking

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [9, s. 100-101; 3, s. 109; 5, s. 57-355].

Rachunkowość zadaniowa, powstająca na bazie rachunkowości budżetowej, do pełnej implementacji z budżetowaniem zadaniowym wymaga metod i narzędzi z obszaru rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Zadaniem autora będą tu przede wszystkim narzędzia z obszaru analizy kosztów i pomiaru efektywności. Wybrane metody, narzędzia przedstawia tab. 2.

Rachunek kosztów w wąskim zakresie jest już wykorzystywany przez jednostki budżetowe. Ogranicza się on do stosowania ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 oraz w rzadkich przypadkach na kontach zespołu 5 [10, załącznik 2]. Zgodnie z rozporządzeniem ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 prowadzi się według pozycji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości. Konta zespołu 5 zaleca się prowadzić w przypadku, gdy:

1) charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania;

2) w jednostce wytwarzane są produkty, których koszt podlega kalkulacji [10].

Wykorzystanie pozostałych narzędzi rachunkowości zadaniowej wymienionych w tab. 2 z całą pewnością uzależnione będzie od wielu czynników. Można do nich zaliczyć m.in.:

- rodzaj jednostki budżetowej,
- specyfikę powierzonych zadań,
- złożoność zadań realizowanych przez więcej niż jedną jednostkę budżetową,
- wielkość i poziom dysponowania środkami finansowymi,
- potrzeby informacyjne odbiorców.

To, czy będą miały one praktyczne zastosowanie w jednostkach budżetowych na potrzeby budżetowania zadaniowego, będzie przedmiotem przyszłych badań autora.

5. Zakończenie

W roku 2007 rozpoczęto wdrażanie budżetu zadaniowego jako programu pilotażowego. Efektem pracy było stworzenie raportu pod tytułem „Budżet zadaniowy na rok 2008”. Raport ten był załącznikiem do ustawy budżetowej na rok 2008. Program ten był pierwszym krokiem w kierunku prowadzenia budżetu zadaniowego w polskim systemie finansów publicznych. Zgodnie z harmonogramem zawartym w Programie konwergencji w roku 2009 budżet na poziomie centralnym powinien być sporządzany w pełni zadaniowo. Do roku 2012 powinna się zakończyć reforma całego systemu finansów publicznych. Konsekwencją wymienionych reform będzie również zmiana rachunkowości budżetowej.

Literatura

- [1] *Budżet zadaniowy. Racjonalność, przejrzystość, skuteczność. Metodyka*, materiały Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Departament Budżetu Zadaniowego, Warszawa 2006.
- [2] http://en.wikipedia.org/wiki/New_Public_Management.
- [3] Kaplan R., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- [4] Krajowy Program Reform na lata 2005-2008, Warszawa 2005.
- [5] Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2008.
- [6] Plan działania na lata 2007-2008. Program Operacyjny „Kapitał ludzki”, EFS, www.funduszeuropejskie.gov.pl.
- [7] Program konwergencji – aktualizacja 2005, Warszawa 2006.
- [8] Program Operacyjny „Kapitał ludzki”, Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2006.
- [9] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [10] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetowych jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU 2006 nr 142, poz. 1020).
- [11] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.).
- [12] *Założenia i sposób wdrażania budżetu zadaniowego*, materiały szkoleniowe UPRP, Forum Gryf, Warszawa 2007.

PERFORMANCE ACCOUNTING IN A SYSTEM OF BUDGET ACCOUNTING OF THE PUBLIC SECTOR UNITS

Summary

The aim of the article is to present the idea of performance based budget and the key features of its structure. Next, the article presents the idea and area of performance accounting as well as its place in the structure of performance based budgeting.