

# Marcin Kaczmarek

---

## Koncepcja wyceny i ewidencji księgowej wydatków (kosztów) w budżetowaniu zadaniowym

---

Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, 63-71

---

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MARCIN KACZMAREK  
Uniwersytet Szczeciński

## KONCEPCJA WYCENY I EWIDENCJI KSIĘGOWEJ WYDATKÓW (KOSZTÓW) W BUDŻETOWANIU ZADANIOWYM

### Wprowadzenie

Reforma budżetu państwa w zakresie budżetowania zadaniowego pociąga za sobą szereg trudności do rozwiązania, w tym z zakresu rachunkowości. Jednostki budżetowe powinny dokonać wyboru optymalnego dla siebie rozwiązania, które pozwoli na realizację głównych celów<sup>1</sup>, do których zalicza się między innymi: skuteczność, efektywność, przejrzystość. Nie można mówić o efektywności, jeżeli nie są znane dokładne koszty realizowanych zadań zarówno w fazie planowania, jak i w trakcie wykonywania budżetu<sup>2</sup>. Analogicznie przejrzystość dotyczy będzie również sposobu księgowania budżetu zadaniowego w sposób ułatwiający wieloprzekrojową analizę czynników wpływających na wydatek (koszt) zadań.

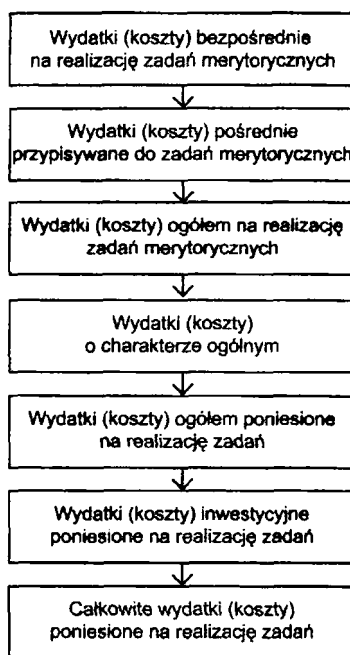
Celem artykułu jest prezentacja koncepcji rachunkowości zadaniowej. Autor przedstawił koncepcje układu kalkulacyjnego wydatków oraz ich rozliczenia, a także zaprezentował nowatorski sposób ewidencji wydatków (kosztów) na potrzeby budżetowania zadaniowego w sektorze publicznym.

### Wycena zadań 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 zarówno w czasie, jak i w przestrzeni, na przykład z innymi podmiotami realizującymi takie same zadania, podzadania oraz działania. Standaryzacji takiej można dokonać w oparciu o typowy układ kalkulacyjny kosztów. Proponowany układ kalkulacyjny wydatków przedstawia rysunek 1.

<sup>1</sup> S. Owsiak: *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. PWN, Warszawa 2001, s. 94.

<sup>2</sup> *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*. Red. T. Lubińska. Difin, Warszawa 2009, s. 45.



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

Źródło: opracowanie własne.

Do wydatków (kosztów) bezpośrednich można zaliczyć takie, które w bezpośredni sposób są przypisane do zadań merytorycznych. Zalicza się do nich między innymi wydatki osobowe dotyczące tak zwanych etatów merytorycznych. Wydatkami (kosztami) pośrednimi są – przypisywane do zadań merytorycznych – wydatki, których nie można w bezpośredni sposób przypisać na realizowane zadania, a które zostaną rozliczone za pomocą kluczy podziałowych lub inną metodą, na przykład procesowym rachunkiem kosztów. Wydatkiem tego typu mogą być zakupione na potrzeby działów merytorycznych materiały biurowe, które następnie są wykorzystywane w zależności od potrzeb przez działy. Koszt zużycia materiałów na przykład może być rozliczony na zadania merytoryczne proporcjonalnie do liczby etatów lub liczby wchodzących i wychodzących z działów dokumentów itp.

Wydatki o charakterze ogólnym są określone w podsektorze rządowym jako *planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna*, natomiast w podsektorze samorządowym między innymi jako *zarządzanie strukturami samorządowymi*. Wydatki (koszty) ogólne w podsektorze rządowym są podzielone na trzy grupy, do których zalicza się<sup>3</sup>:

<sup>3</sup> Nota budżetowa *Szczegółowe zasady opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2010*. Załącznik numer 72, Ministerstwo Finansów, 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 według 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 ministra finansów natomiast w jednostkach samorządu terytorialnego kierownika jednostki (wójta, burmistrza, prezydenta, starosty). Zdaniem autora najlepszym rozwiązaniem byłoby umożliwienie kalkulowania na poziomie wydatków ogółem ponoszonych na realizację zadań, co jest również zgodne z wytycznymi wynikającymi ze szczegółowych zasad opracowania materiałów do projektu ustawy na rok 2010<sup>4</sup>.

#### **Zasady ewidencji księgowej wydatków (kosztów) na potrzeby budżetowania zadaniowego**

Ewidencję wydatków (kosztów) na potrzeby budżetowania zadaniowego można określić w ramach polityki rachunkowości na kilka sposobów. Zalicza się do nich:

- ewidencję pozabilansową,
- rozbudowę analityki,
- wykorzystanie zespołu 5 według miejsc powstania kosztów.

W zależności od wielkości jednostki budżetowej, struktury organizacyjnej, rodzaju prowadzonej działalności ewidencja pozabilansowa może być prowadzona przy użyciu: prostych form tabelarycznych, wykorzystania arkusza kalkulacyjnego, tworzenia baz danych lub tak zwanych nakładek. Metody te umożliwiają ujęcie wydatków według struktury budżetu zadaniowego. Wadą wymienionych metod jest brak możliwości prowadzenia rozliczeń kosztów pośrednich oraz problem szerokiej analizy wydatków budżetowych w różnych przekrojach. Wyjątkiem jest funkcjonalność dotycząca baz danych. Niektóre systemy,

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 69.

na przykład klasy ERP, umożliwiają tworzenie w ramach bazy danych wielowymiarowych płaszczyzn ewidencji, które następnie mogą być rozliczane i przeglądane w dowolny sposób. Wadą tego rozwiązania jest koszt pozyskania informacji, ponieważ wdrożenie takich systemów jest kosztowne.

Kolejnym wariantem ewidencji wydatków w strukturze budżetowania zadaniowego jest rozbudowa analityki do kont 13x – rachunek bankowy, polegająca na technicznym poszerzeniu liczby znaków, za pomocą których można zarejestrować rodzaj wydatku. Dotychczasowy zakres znaków obejmuje strukturę dział-rozdział-paragraf. Na przykład wydatki na promocję programu „Orlik 2012” ujęte byłyby w następujący sposób: 130-92601-430, gdzie symbol 130 oznacza rachunek budżetu, 926 to dział Kultura Fizyczna i Sport, natomiast cały symbol 92601 oznacza rozdział „Obiekty sportowe”. Ostatni z wymienionych elementów zapisu o symbolu 430 oznacza poniesiony koszt rodzajowy „Zakup usług pozostałych”.

Natomiast zapis ten po dodaniu ewidencji uwzględniającej budżetowanie zadaniowe schematycznie mógłby wyglądać w następujący sposób:

- dział-rozdział-zadanie-podzadanie-działanie-paragraf lub
- dział-rozdział-paragraf-zadanie-podzadanie-działanie.

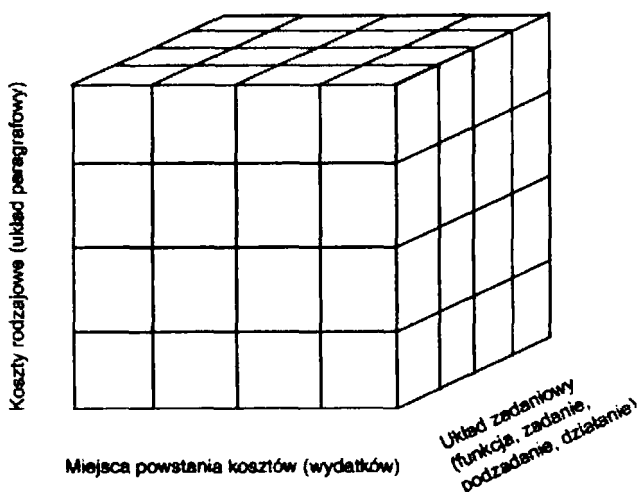
W pierwszym wypadku analizowany przykład w przypadku podsektora rządowego miałby następującą postać: 130-92601-8-3-3-4-430, gdzie:

- symbol 8 oznacza funkcję wspieranie kultury fizycznej i sportu,
- symbol 3 określa zadanie 3 – rozwój infrastruktury sportowej,
- symbol 3 oznacza podzadanie – program: „Moje boisko Orlik 2012”,
- symbol 4 (dodany przez autora) mógłby oznaczać działania mające na celu promocję tego programu.

Analizując techniczne aspekty wdrożenia scharakteryzowanego powyżej rozwiązania, należy wymienić jedną z zasadniczych wad, jaką jest konieczność przeprojektowania kodowania zdarzeń w planie kont z aktualnych 20 znaków do 24 znaków. W konsekwencji zmiany techniczne wpłyną na ostatecznego użytkownika, który za nie zapłaci.

Trzecim, proponowanym przez autora, rozwiązaniem problemu ewidencji wydatków w strukturze budżetowania zadaniowego jest zastosowanie kont kosztów według miejsc powstania kosztów, czyli zespołu 5. Rozwiązanie jest optymalne, ponieważ nie wymaga nakładów pieniężnych na modernizację technicznej warstwy systemów finansowo-księgowych, czyli koszt uzyskanej informacji jest niski. Kolejnym argumentem jest możliwość czytelnego ewidencjonowania wydatków o charakterze bezpośrednim, jak również pozycji wydatków pośrednich, które następnie są alokowane na inne pozycje za pomocą kluczy podziałowych. Zdaniem autora księgowanie wydatków na kontach zespołu 5 umożliwia również ujednoczenie zasad ewidencji zarówno w jednostkach, które rozliczają wydatki w ujęciu kasowym, jak i w takich, na przykład agencje, niektóre fundusze celowe, w których obowiązuje zasada memoriału. To z kolei prowadzi do ujednoczenia w zakresie sprawozdawczości z wykonania budżetu zadaniowego.

W proponowanej koncepcji ewidencji wydatków podstawowe znaczenie ma struktura zespołu 5. To od właściwego zaprojektowania numeracji kont zespołu 5 zależy będzie możliwość pozyskania największej ilości informacji do analizy. Podstawą konstrukcji numeracji kont jest połączenie struktury budżetu zadaniowego w podziale na funkcje, zadania, podzadania, z identyfikacją jednostek realizujących zadania. W rezultacie zestawienia tych dwóch obszarów oraz układu wykonawczego w podziale na paragrafy, powstaje trójwymiarowa macierz, za pomocą której można zarejestrować każde zdarzenie realizujące wydatek (koszt) w układzie zadaniowym, według miejsca powstania oraz w podziale na paragrafy. Charakteryzowaną macierz przedstawia rysunek 2.



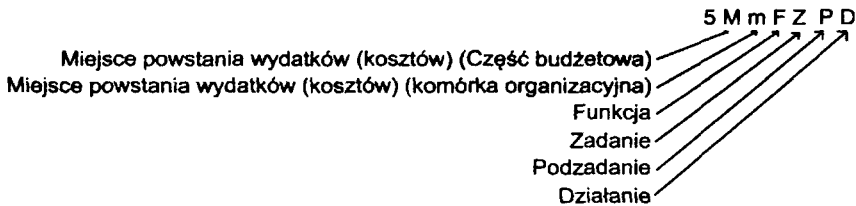
Rys. 2. Koncepcja macierzy ewidencji wydatków w układzie budżetu zadaniowego

Źródło: opracowanie własne.

Konstrukcja macierzy pokazuje, że w zależności od potrzeb adresatów, informacje mogą być przedstawione w dwóch poziomach szczegółowości: makro oraz mikro. W układzie makro, czyli na poziomie agregatów charakteryzujących poszczególnych dysponentów, będzie to informacja przedstawiona w sprawozdaniu z wykonania budżetu w układzie zadaniowym za dany rok. Zgodnie z notą budżetową szczegółowość informacji ogranicza się do informacji o realizacji zadań, podzadań.

Drugim obszarem informacji równie istotnym dla realizacji funkcji sprawozdawczej, ale również, a może przede wszystkim dla funkcji analitycznej jest ewidencja wydatków budżetu zadaniowego w podmiocie go realizującym. W ujęciu mikro będzie to struktura organizacyjna jednostek z ich podziałem na wydziały, komórki organizacyjne realizujące zadania budżetowe, których szczegółowość może w zależności od potrzeb osiągnąć poziom działań lub jeszcze dokładniejszy.

Na bazie opracowanej koncepcji macierzy zbudowano strukturę symbolu konta dla potrzeb budżetowania zadaniowego. Strukturę przedstawia rysunek 3.

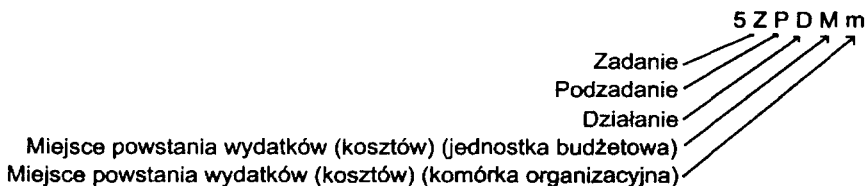


Rys. 3. Przykładowa struktura symbolu konta zespołu 5 dla potrzeb budżetowania zadaniowego w podsektorze rządowym

Źródło: opracowanie własne.

Można przyjąć, że w zależności od podsektora finansów publicznych oraz jednostki budżetowej układ nazwy może się różnić sposobem ujęcia identyfikacji jednostki na kontach zespołu 5. W powyższym wariacie jest przedstawiona proponowana symbolika planu kont dla podsektora rządowego, w którym jednostkę identyfikuje się przez część budżetową. Uzasadnieniem takiego ujęcia jest sprawozdanie z wykonania budżetu w układzie zadaniowym, w którym wymagana jest struktura informacji w podziale na część, funkcję, zadanie, podzadanie. Natomiast przykładowy wariant struktury symbolu konta dla podsektora samorządowego prezentuje rysunek 4.

Zdaniem autora zaletą przedstawionej struktury zespołu 5 na potrzeby budżetowania zadaniowego jest jego czytelność, prostota oraz możliwość modyfikacji w przypadku zmiany struktury budżetu zadaniowego wynikającej z pojawienia się nowych zadań, podzadań, działań oraz komórek organizacyjnych. Proponowane rozwiązanie nie narusza zasady ciągłości, zgodnie z którą musi być zapewniona porównywalność danych księgowych w kolejnych latach obrachunkowych.



Rys. 4. Przykładowa struktura symbolu konta zespołu 5 dla potrzeb budżetowania zadaniowego w podsektorze samorządowym

Źródło: opracowanie własne.

Sposób księgowego ujęcia wydatków na potrzeby budżetowania zadaniowego został zaadaptowany przez autora z ewidencji księgowej kosztów w układzie rozszerzonym, w którym są one księgowane w pierwszej kolejności jako koszty rodzajowe, a następnie na miejsca powstania kosztów. Ewidencja taka jest prowadzona przez przedsiębiorstwa, które dzięki temu uzyskują pełną informację o rodzaju poniesionych kosztów, miejscach ich powstawania oraz przekrojach kalkulacyjnych będących podstawą wielu różnych decyzji.

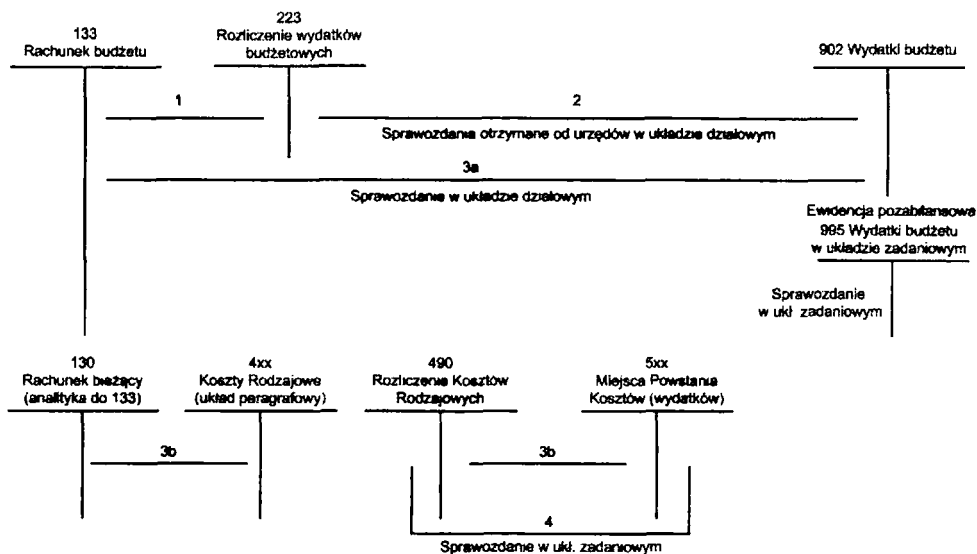
Zastosowanie analogicznego rozwiązania w sektorze publicznym, zdaniem autora, ma wiele pozytywnych aspektów. Po pierwsze, niewątpliwą zaletą jest prosta adaptacyjność polegająca na dołączeniu do dotychczasowej ewidencji kont zespołu 5 oraz konta 490 – „Rozliczenie kosztów rodzajowych”, dzięki czemu możliwe jest jednoczesne zaksięgowanie wydatków w tradycyjnym układzie działowym i w układzie zadaniowym. Drugą kwestią jest łatwość bieżącej kontroli ewidencji zrealizowanych wydatków (kosztów), które każdorazowo powinny być ujęte w układzie działowym, jak również zadaniowym. Ewentualne różnice w kosztach mogłyby dotyczyć zastosowania przez jednostki konta 640 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, na którym rejestruje się koszty przyszłych okresów (rozliczenia czynne). Równie istotnym zagadnieniem jest kwestia rozróżnienia wydatków oraz kosztów w proponowanej ewidencji. W proponowanym rozwiązaniu zakłada się dwa warianty ewidencji. Pierwszy z nich polega na zaksięgowaniu operacji na kontach zespołu 5, w momencie faktycznego poniesienia wydatku na zasadzie zapisu powtórzonego za ewidencją na koncie 130 – „Rachunek bieżący jednostki budżetowej”. Drugim rozwiązaniem jest ujęcie na kontach zespołu 5 kosztów, czyli zadań budżetowych, na które poniesiono wydatki oraz które mogą być nadal zobowiązaniami.

Z punktu widzenia księgowania budżetu zadaniowego można mówić o ewidencji na poziomie organu oraz urzędu. Koncepcję ewidencji księgowej w organie przedstawia rysunek 5. Schemat księgowy przedstawia ewidencję przekazania środków, zgodną z planem wydatków jednostek podległych oraz ewidencję wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku budżetu.

Wówczas konto 130 – „Rachunek bieżący” ma charakter konta analitycznego do konta 133 – „Rachunek budżetu”. W schemacie uwzględniono również sprawozdawczość w zakresie wydatków budżetowych, działowych oraz zadaniowych. Z tego względu w planie kont zaproponowano konto pozabilansowe 995 – „Wydatki budżetu w układzie zadaniowym” wykorzystane na potrzeby przyjęcia przez organ sprawozdania w wykonania budżetu w ujęciu zadaniowym. Ujęcie pozabilansowe jest w tym momencie jedynym rozwiązaniem, ponieważ na kontach bilansowych odzwierciedlone jest sprawozdanie z wykonania budżetu w układzie działowym.

Koncepcja ewidencji księgowej wydatków w układzie zadaniowym dla urzędu została przedstawiona na rysunku 6. Schemat przedstawia opisane wcześniej równoległe księgowanie wydatków w układzie działowym oraz zadaniowym. Ze względu na przedstawienie wyłącznie koncepcji ewidencji wydatków, w schemacie nie zostały przedstawione konta rozrachunków. Natomiast widoczna jest ewidencja rozliczania wydatków zadaniowych



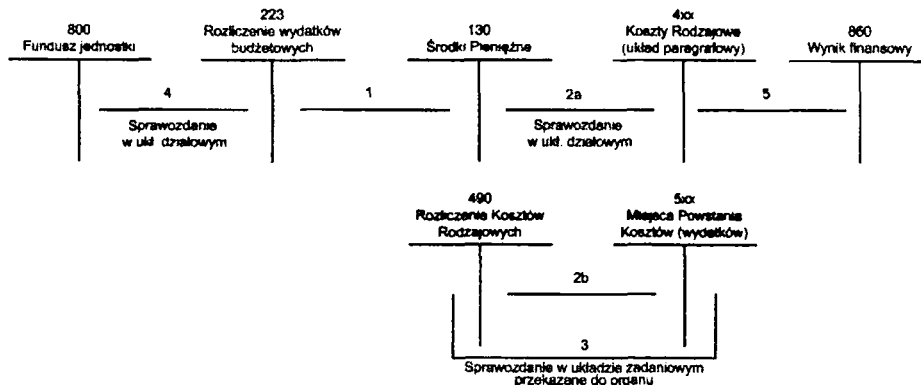


Treść operacji:

1. Przekazanie środków do urzędów zgodnie z planem finansowym wydatków.
2. Rozliczenie wydatków przez urzędy i inne jednostki budżetowe (sprawozdania Rb26, Rb-28S).
3. Wydatki własne realizowane bezpośrednio z rachunku budżetu z analityką.
  - a) konta syntetyczne - ujęcie działowe.
  - b) konta analityczne - ujęcie działowo - zadaniowe.
4. Rozliczenie wydatków w układzie zadaniowym (sprawozdanie).

Rys. 5. Ewidencja księgowa budżetu zadaniowego w organie

Źródło: opracowanie własne.



Treść operacji

1. Wpływ środków budżetowych z rachunku podstawowego budżetu przeznaczonych na wydatki objęte planem finansowym urzędu lub innej jednostki budżetowej.
2. Wydatki objęte planem finansowym urzędu zrealizowane z rachunku bieżącego jednostki budżetowej.
  - a) ujęcie działowe.
  - b) ujęcie zadaniowe.
3. Rozliczenie wydatków w układzie zadaniowym przekazane do organu w postaci sprawozdania.
4. Przeksięgowanie na podstawie sprawozdań jednostkowych Rb-26a zrealizowanych wydatków objętych planem finansowym (na koniec roku).
5. Przeniesienie kosztów rodzajowych na wynik finansowy.

Rys. 6. Ewidencja księgowa wydatków budżetowych w układzie zadaniowym „w urzędzie”

Źródło: opracowanie własne.

przez generowanie sprawozdań śródrocznych lub na koniec roku. Sprawozdanie z budżetu zadaniowego rozlicza zespół 5, domykając konta przez przeniesienie obrotów na stronę w-nien konta 490.

### **Podsumowanie**

Reforma budżetu państwa w zakresie budżetowania zadaniowego pociąga za sobą szereg trudności do rozwiązania, w tym z zakresu rachunkowości. Wybór przez jednostki podsektora rządowego oraz samorządowego sposobu księgowania wydatków (kosztów) w układzie zadaniowym w dużej mierze zależy od potrzeb informacyjnych kierownictwa, posiadanych zasobów sprzętowo-programowych, możliwości sfinansowania nowych rozwiązań. Koncepcja proponowana przez autora publikacji z pewnością wymaga dopracowania w szczegółach, ale z punktu widzenia: kosztu pozyskania i zakresu informacji, prostoty rozwiązań ewidencyjnych – jest godna zauważenia i wdrożenia w praktyce. Autor jest koordynatorem pilotażowych wdrożeń tej metody w podsektorze samorządowym.

## **THE CONCEPT OF ASSESSMENT AND BOOKKEEPING RECORDS OF THE EXPENSES (COSTS) IN PERFORMANCE BASED BUDGETING**

### **Summary**

The article presents the concept of performance based accounting. The author presents the concept of cost calculation system and cost accounting and introduces the innovative way of recording the expenses (costs) which is intended to meet the needs of performance based budgeting in public sector.