

Marcin Kaczmarek

Wykorzystanie informacji generowanych przez system rachunkowości w podsektorze samorządowym

Ekonomiczne Problemy Usług nr 71, 165-175

2011

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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MARCIN KACZMAREK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Wałczu

**WYKORZYSTANIE INFORMACJI
GENEROWANYCH PRZEZ SYSTEM RACHUNKOWOŚCI
W PODSEKTORZE SAMORZĄDOWYM**

Wprowadzenie

Jednymi z podstawowych celów realizowanych w jednostkach sektora finansów publicznych, zarówno podsektora rządowego, jak również samorządowego, są jakość i efektywność usług publicznych. Skuteczniejsze osiągnięcie tych oraz innych celów nie będzie możliwe bez zaawansowanych narzędzi zarządzania. W dobie zmian w regulacjach prawnych dotyczących sektora publicznego, wdrożenia między innymi: kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem, budżetu zadaniowego, lepsza jakość zarządzania stanie się koniecznością. W Polsce pierwsze reformy miały miejsce pod koniec lat 90., gdy samorzady, korzystając przede wszystkim z doświadczeń USA, wprowadzały innowacyjne rozwiązania w zakresie przygotowania strategii, planów wieloletnich oraz budżetowania zadaniowego, których celem była poprawa zarządzania w perspektywie krótko- i długoterminowej. W Krakowie, Szczecinie i Poznaniu skorzystano z proponowanych w ubiegłym okresie rozwiązań i niewątpliwie miasta te są teraz liderami zarządzania. Jednakże, mając systemy zarządzania jakością, opracowaną strategię, wieloletnie plany inwestycyjne, programy sektorowe, zderzyły się z nowym problemem, jakim

jest brak spójnego systemu informacyjnego, który pozwoliłyby 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:

- a) podejmowaniu trafnych decyzji zarządczych przez najniższy szczebel kierownictwa;
- b) bieżącej, szybkiej aktualizacji ocen ryzyka;
- c) szybkiemu reagowaniu w razie wystąpienia odchyień i zakłóceń;
- d) monitorowaniu przez najwyższe kierownictwo istotnych parametrów dotyczących zadań oraz programów;
- e) dokonywaniu zobiektywizowanych ocen efektywności w zespołach wielosobowych.

Niewątpliwie istotnym obszarem usprawnień będzie podsystem rachunkowości. Obecnie funkcja rachunkowości budżetowej jest ograniczona do dostarczania informacji, które służą kontroli bieżącego okresu budżetowego oraz kontroli realizacji dochodów i wydatków budżetowych¹. Rachunkowość jako nauka praktyczna ma w swoim zakresie wiele instrumentów mogących generować wieloprzekrojową informację. Elementy nowoczesnego systemu informacyjnego rachunkowości budżetowej uwzględniają rachunkowość finansową, zarządczą oraz rachunek kosztów. Wymienione obszary dostarczają informacje dostosowane do aktualnych potrzeb jednostek sektora publicznego. Potrzeby te powinny być zdefiniowane przez kierownictwo jednostek, dlatego tak duża jest rola, jaką odgrywa ono w przeprowadzaniu zmian. 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 i efektywności.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych wyników badań w zakresie potrzeb informacyjnych kierowników jednostek w odniesieniu do informacyjnego systemu rachunkowości.

¹ M. Jastrzębska, *Zarządzanie finansami gmin. Aspekty teoretyczne*, Gdańsk 1999, s. 76.

Wyniki badania wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości przez kierowników jednostek organizacyjnych w podsektorze samorządowym

Tak jak wspomniano na początku artykułu, wdrożenie budżetowania zadaniowego jako sprawnego narzędzia zarządzania wymaga zaangażowania wszystkich stron biorących udział w procesie planowania i wykonywania 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 jednostek samorządu terytorialnego (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. Badaniem objęci byli pracownicy z działów merytorycznych, finansowych i księgowości pełniący funkcje kierownicze. Byli to pracownicy podsektora samorządowego reprezentujący gminy i powiaty z terenu województwa zachodniopomorskiego. Struktura ankietowanych objęła w równych proporcjach pracowników działów merytorycznych oraz działów finansowo-księgowych, po 10 osób. Wyniki przeprowadzonego badania z pewnością nie pozwalają na wyciągnięcie ogólnych wniosków dotyczących całego sektora publicznego, ale, zdaniem autora, pozwalają na wyrobienie wstępnego poglądu co do analizowanych obszarów.

Pytanie pierwsze dotyczyło oceny informacji dostarczanych przez system rachunkowości z uwzględnieniem podziału na treść, formę, częstotliwość oraz terminowość z dalszych kryteriów szczegółowych. Odpowiedzi zostały przedstawione w tabeli 1.

Analizując wyniki, można przyjąć, że w kryterium dotyczącym treści ankietowani uważają, że treść informacji jest wystarczająca, natomiast forma czytelna, ale niektóre odpowiedzi sugerowały, że informacje są czytelne wyłącznie dla służb finansowych. Na pytanie o częstotliwość i terminowość sporządzania sprawozdań ankietowani najczęściej odpowiadali, że odbywa się to prawidłowo.

Tabela 1

Ocena jakości informacji dostarczanych przez system rachunkowości

Kryteria i odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Ocena informacji z punktu widzenia:		
Treści		
Zbyt obszerne		
Zbyt szczegółowe	2	
Wystarczające	8	9
Niewystarczające		1
Nieprzydatne		
Niezrozumiałe		
Formy		
Czytelne	7	8
Czytelne wyłącznie dla służb finansowo-księgowych	3	2
Nieczytelne		
Częstotliwości		
Prawidłowe	9	9
Zbyt częste		
Zbyt rzadkie		
Na bieżąco	1	1
Terminowości		
Prawidłowe	9	10
Nieprawidłowe	1	

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne pytanie odnosiło się do postulatów dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości budżetowej. Pytania i odpowiedzi przedstawia tabela 2.

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

Tabela 2

Postulaty dotyczące 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, zostały zawarte w tabeli 3.

Tabela 3

Częstotliwość wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

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

Źródło: opracowanie własne.

Można przyjąć, że decyzje pracowników, zwłaszcza działów merytorycznych, w małym stopniu opierają się na danych księgowych. Jest to kolejny dowód na to, że rachunkowość traktowana jest jako narzędzie sprawozdawczo-statystyczne.

Tabela 4 zawiera odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości.

Tabela 4

Cel wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

Sposób wykorzystania	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Planowanie	8	9
Podejmowanie bieżących decyzji	6	7
Podejmowanie decyzji inwestycyjnych		5
Podejmowanie decyzji długoterminowych		2
Planowanie wieloletnie	2	4
Kontrolowanie	2	5
Analiza	5	9
Ocena	4	6

Źródło: opracowanie własne.

Analiza udzielonych odpowiedzi nasuwa wniosek, iż to pracownicy działów finansowo-księgowych zajmują się w większej mierze wymienionymi wśród odpowiedzi procedurami.

Kolejne pytanie dotyczyło tego, które z dostarczanych przez rachunkowość informacji ankietowani uważają za najważniejsze. Odpowiedzi przedstawia tabela 5.

Tabela 5

Hierarchia ważności informacji generowanych przez system rachunkowości

Informacje dotyczące	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Grupy kosztów		
Poziomu wydatków zaplanowanych	6	4
Poziomu wydatków zrealizowanych	5	8
Zaangażowania w realizację inwestycji	2	
Bieżącego monitorowania sytuacji	4	5
Stanu środków finansowych na kontach	8	4
Stanu należności i zobowiązań	2	4

Źródło: opracowanie własne.

Rozkład odpowiedzi jest w tym przypadku równomierny. Brak odpowiedzi w kategorii dotyczącej grup kosztów wskazuje na to, że ankietowani nie są nią zainteresowani. Wynika to ze specyfiki sektora publicznego i z finansowego punktu widzenia zdarzeń gospodarczych.

Treść kolejnego pytania dotyczyła rodzaju informacji, jakie powinna dostarczać rachunkowość. Odpowiedzi na pytanie przedstawia tabela 6.

Tabela 6

Rodzaj dodatkowych informacji, jakich powinna dostarczać rachunkowość

Rodzaj informacji	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Przekrojowe, pozwalające 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	
Dotyczące bieżącego monitorowania realizacji wydatków	2	2
Dotyczące opłacalności przedsięwzięć bieżących	2	
Na temat optymalizacji projektów inwestycyjnych		

Źródło: opracowanie własne.

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. Ostatnie dwa pytania koncentrują się na roli poszczególnych funkcji rachunkowości w działalności jednostek. Zdaniem ankietowanych kierowników, zarówno działów merytorycznych, jak finansowo-księgowych, dominują funkcje sprawozdawcza i analityczna, a następnie ewidencyjna, co ponownie utwierdza w przekonaniu o sprawozdawczej roli rachunkowości w jednostkach budżetowych. Na krytyczną uwagę zasługuje to,

że żaden z ankietowanych nie zaznaczył funkcji dotyczących optymalizacji, zarządzania i funkcji zewnętrznej, kiedy to właśnie optymalizacja wydatków jest obowiązkowym kryterium decyzyjnym.

W kolejnym pytaniu poproszono o zaznaczenie odpowiednich funkcji przez nadanie im rangi ważności. Wyniki przedstawia tabela 7.

Tabela 7

Ranga poszczególnych funkcji rachunkowości

Funkcja	Kolejność funkcji według kierowników działów merytorycznych	Waga	Kolejność funkcji według 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	7,00	3	4,43
Kontrolna	8	8,71	5	5,00
Optymalizacyjna	9	9,14	11	10,86
Statystyczna	10	9,43	10	10,29
Wewnętrzna	11	9,86	12	11,86
Zarządcza	12	12,00	8	9,71
Zewnętrzna	13	13,57	13	13,71

Źródło: opracowanie własne.

Analiza treści zawartej w tabeli 7 pozwala na stwierdzenie, że kierownicy działów merytorycznych oraz finansowo-księgowych wiedzą, jak powinna być stosowana rachunkowość. Natomiast przy wcześniejszym pytaniu widać, że w praktyce nie są wykorzystywane pełne możliwości tego systemu.

Następny punkt ankiety składał się z trzech pytań, w których ankietowani mieli zaznaczyć jedną z zamkniętych odpowiedzi. Treść pytań i udzielone odpowiedzi przedstawia tabela 8.

Tabela 8

Zadania rachunkowości

Treść pytania	Kierownicy działów merytorycznych			Kierownicy działów finansowo-księgowych		
	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 było otwarte 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 prawidłowo i efektywnie są realizowane zadania.

Analizując wyniki przeprowadzonego badania, można wyciągnąć kilka wniosków. Przede wszystkim nie dostrzega się konieczności pozyskania nowych informacji z księgowości, choć dla większości odbiorców informacje te są czytelne. Potrzeby zmian w rachunkowości budżetowej dotyczą konieczności ujednoczenia sektora publicznego nie tylko w zakresie przepisów, ale również szeroko pojętej informatyzacji. Zwrócono również uwagę na konieczność uelastycznienia funkcjonowania jednostek tak, by lepiej można było odzwierciedlić ich działalność. Pozytywnie oceniono sposób wykorzystania rachunkowości w fazie planowania, podejmowania bieżących decyzji oraz jako źródła informacji do analiz. Dobrze można ocenić także podejście do roli rachunkowości w budżetowaniu zadaniowym. Ankietowani widzą potrzebę zmian systemu rachunkowości i przystosowania go do nowych

realiów zarządzania sektorem publicznym. Traktują rachunkowość także jako źródło informacji o celach i miernikach wykorzystywanych w budżetowaniu zadaniowym.

Podsumowanie

Reforma budżetu państwa w zakresie budżetowania zadaniowego powoduje zmiany w wielu obszarach działalności JST, w tym z zakresu rachunkowości². Jednostki budżetowe powinny dokonywać wyboru optymalnego dla siebie rozwiązania, pozwalającego na realizację głównych celów, do których zalicza się m.in. skuteczność, efektywność oraz przejrzystość. Nie można mówić o efektywności, jeżeli nie są znane dokładne koszty realizowanych zadań zarówno w fazie planowania, jak również w trakcie wykonywania budżetu³. Analogicznie zasada przejrzystości dotyczyć będzie również sposobu ewidencji i prezentacji budżetu zadaniowego, tak by ułatwiona była wieloprzekrojowa analiza czynników wpływających na koszt zadań. Widać więc, że przejście z administrowania JST do zarządzania nimi staje się rzeczywistością. Nie będzie to możliwe bez zbudowania sprawnego systemu informacyjnego wspomagającego zarządzanie podsektorem samorządowym.

Literatura

Jastrzębska M., *Zarządzanie finansami gmin. Aspekty teoretyczne*, Gdańsk 1999.

Kaczmarek M., *Rachunkowość budżetowa jako retro- i prospektywny system informacyjny*, (w:) *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Warszawa 2009.

Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność, red. T. Lubińska, Warszawa 2009.

² M. Kaczmarek, *Rachunkowość budżetowa jako retro- i prospektywny system informacyjny*, (w:) *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Warszawa 2009, s. 321.

³ *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Warszawa 2009, s. 45.

**APPLICABILITY OF INFORMATION GENERATED BY ACCOUNTING
SYSTEM IN THE LOCAL GOVERNMENT SUBSECTOR**

Summary

Modern local government subsector management requires that the managers are supplied with relevant and needed information. Performance budgeting is a system which delivers such information, however at the moment it has only facultative character. That is why application of this tool will depend on the recognized need to introduce changes as well as the need to look at local government activities from different perspective. This article presents the principles of introduction of performance budgeting in local government units from the accounting and financial services point of view.

Translated by Marcin Kaczmarek