

## Wyniki badań w zakresie stosowanych rozwiązań w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych krajach europejskich

Marcin Kaczmarek\*

**Streszczenie:** Cel – celem artykułu jest przedstawienie wyników ankiety dotyczącej rozwiązań rachunkowości stosowanych w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych krajach europejskich. Metodologia badań – wyniki ankiety zostały opracowane na podstawie informacji pozyskanych od oficerów łącznikowych i przedstawicieli policji akredytowanych na terytorium RP. Ankietowaniem objęto 11 krajów: Austrię, Belgię, Bułgarię, Francję, Hiszpanię, Holandię, Niemcy, Rumunię, Słowację, Szwecję, Wielką Brytanię. Zwrotnie otrzymano treść z 7 państw: Austrii, Belgii, Bułgarii, Francji, Holandii, Rumunii, Wielkiej Brytanii. Wyniki – w artykule zostaną przedstawione informacje o rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych państwach Europy na podstawie informacji uzyskanych w badaniu ankietowym. Oryginalność – przedstawione wyniki badań ankietowych są jednym z rezultatów prac wykonanych w ramach projektu badawczo-rozwojowego realizowanego przez Konsorcjum Naukowo-Przemysłowe SECURUS. Założeniem wyjściowym przeprowadzonych badań była ocena, że realizacja zadań w dziedzinie praw i wolności obywateli i interesów państwa w sferze bezpieczeństwa wymaga zarówno zagwarantowania policji właściwych warunków funkcjonowania, jak i najlepszego wykorzystania, w celu uzyskania wyników o najwyższej jakości, dostępnych policji zasobów. Materiał opracowany w ramach zadania 9. Analiza doświadczeń zagranicznych dotyczących modeli rachunku kosztów stosowanych w policji; red. Marcin Kaczmarek. Projekt rozwojowy Nr OR00004011 pt.: Model optymalizacji organizacji zarządzania policji w obszarze kosztów, transportu i gospodarowania nieruchomościami, finansowany przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, wykonywany przez Konsorcjum naukowo-przemysłowe SECURUS w ramach umowy Nr 0040/R/T00/2010/11.

**Słowa kluczowe:** budżet zadaniowy, rachunkowość budżetowa, modele rachunkowości budżetowej

### Wprowadzenie

W artykule zostaną przedstawione ramy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych państwach Europy na podstawie informacji uzyskanych w badaniu ankietowym. Przedstawione wyniki badań ankietowych są jednym z rezultatów prac wykonanych w ramach projektu badawczo-rozwojowego realizowanego przez Konsorcjum Naukowo-Przemysłowe SECURUS<sup>1</sup>. Celem ankiety było uzyskanie informacji o zakresie ra-

\* dr Marcin Kaczmarek, Instytut Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: marcin.kaczmarek@wneiz.pl.

<sup>1</sup> W skład Konsorcjum weszły: Uczelnia Łazarskiego w Warszawie (lider Projektu), Politechnika Warszawska (Wydział Zarządzania), Uniwersytet Szczeciński (Instytut Rachunkowości), Wyższa Szkoła Gospodarowania Nieruchomościami w Warszawie, Corpo Flota Sp. z o.o. Założeniem wyjściowym przeprowadzonych badań była ocena, że realizacja zadań w dziedzinie praw i wolności obywateli i interesów państwa w sferze bezpieczeństwa wymaga zarówno zagwarantowania policji właściwych warunków funkcjonowania, jak i najlepszego wykorzysta-

chunkowości oraz możliwościach informacyjnych wykorzystywanych na potrzeby nowoczesnego zarządzania w jednostkach sektora finansów publicznych.

### 1. Treść ankiety badawczej

Na potrzeby analizy modeli rachunkowości w wybranych państwach, za pośrednictwem Biura Międzynarodowej Współpracy Policji Komendy Głównej Policji opracowano i przekazano ankietę z następującymi pytaniami<sup>2</sup>.

1. Jak planowane są środki budżetowe służące finansowaniu funkcjonowania policji?
  - Kasowo
  - Memoriałowo
2. Rachunkowość w zakresie wydatków prowadzi się w ujęciu:
  - Wydatkowym (wynikającym z zasady kasowej)
  - Kosztowym (ujęcie memoriałowe)
3. Czy szczegółowa ewidencja księgową umożliwia ujęcie zdarzeń na kontach, a następnie zaprezentowanie w sprawozdaniach w postaci:
  - kasowej
  - kosztów
4. Proszę zaznaczyć, które metody zarządzania kosztami są stosowane w policji?

<input type="checkbox"/> Kalkulacje kosztów	<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów działań
<input type="checkbox"/> Kalkulacje kosztów projektów długoterminowych	<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów jakości
<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów pełnych	<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów docelowych
<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów zmiennych (częściowych)	<input type="checkbox"/> Zbilansowana karta dokonań
<input type="checkbox"/> Wieloblokowy, wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych (częściowych)	<input type="checkbox"/> Analiza łańcucha wartości
<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów rzeczywistych	<input type="checkbox"/> Analiza strukturalnych czynników kosztotwórczych
<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów normatywnych	<input type="checkbox"/> Kaizen
<input type="checkbox"/> Rachunek kosztów przyszłościowych	<input type="checkbox"/> Lean management
	<input type="checkbox"/> Business process reengineering
	<input type="checkbox"/> Benchmarking
5. Czy w policji jest zarządzanie budżetowe przez:
  - Rezultaty (performance budgeting)
  - Zadania (task based budgeting)
  - Cele (objectives budgeting)
  - Inny, jaki?

W dalszej części ankiety zadano pytania opisowe następującej treści:
6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwa kraju? Przykładowo w Polsce Policja oddaje swoje dochody do budżetu.

---

nia, w celu uzyskania wyników o najwyższej jakości, dostępnych policji zasobów. W ramach badań przygotowano w sumie ponad 220 opracowań.

<sup>2</sup> Materiał opracowany w ramach zadania 9. Analiza doświadczeń zagranicznych dotyczących modeli rachunku kosztów stosowanych w policji. Red. Marcin Kaczmarek. Projekt rozwojowy Nr OR00004011 pt.: Model optymalizacji organizacji zarządzania policji w obszarze kosztów, transportu i gospodarowania nieruchomościami, finansowany przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, wykonywany przez Konsorcjum naukowo-przemysłowe SECURUS w ramach umowy Nr 0040/R/T00/2010/11.

7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?
8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
9. Jaka jest metoda ewidencji środków – kasowa czy kosztowa?
10. Jaki jest model rachunku kosztów – koszty rodzajowe czy koszty działań?
11. Jak jest skonstruowany plan kont policji?

## 2. Wyniki badań

Wyniki ankiety zostały opracowane na podstawie informacji pozyskanych od oficerów łącznikowych i przedstawicieli policji akredytowanych na terytorium RP. Ankietowaniem objęto 11 krajów: Austrię, Belgię, Bułgarię, Francję, Hiszpanię, Holandię, Niemcy, Rumunię, Słowację, Szwecję, Wielką Brytanię. Zwrotnie otrzymano treść z 7 państw: Austrii, Belgii, Bułgarii, Francji, Holandii, Rumunii, Wielkiej Brytanii. Poniżej przedstawiono wyniki badań ankietowych.

Odpowiedzi na pytanie o sposób planowania środków budżetowych służących finansowaniu funkcjonowania policji przedstawia Tabela 1.

**Tabela 1**

Odpowiedzi na pytanie o sposób opracowywania planów finansowych

Zasada planowania	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
Kasowa	–	x	x	–	–	–
Memoriałowa	x	x	x	x	x	x

Źródło: opracowanie własne.

Jak widać większość podmiotów przygotowuje plan budżetu w układzie memoriałowym. Belgia i Bułgaria przygotowuje również plan w układzie kasowym. W Bułgarii zgodnie z Ustawą Budżetową Państwa, Minister Finansów sporządza prognozy budżetowe dla wszystkich zainteresowanych podmiotów. Prognozy budżetowe są wstępnym szacunkiem przewidywanych parametrów budżetu państwowego na kolejne trzy lata i są przedmiotem rocznych aktualizacji Rady Ministrów. Na podstawie zatwierdzonych prognoz budżetowych Rada Ministrów zatwierdza limity wydatków na najbliższe trzy lata z budżetu organów państwowych. Odpowiedzi na pytanie dotyczące sposobu prowadzenia rachunkowości wykonania budżetu przedstawia Tabela 2.

**Tabela 2**

Odpowiedzi na pytanie o wariant prezentacji wykonania wydatków

Wykonanie budżetu w ujęciu	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
Wydatkowym (wynikającym z zasady kasowej)	–	x	x	–	–	–
Kosztowym (ujęcie memoriałowe)	x	–	x	x	x	x

Źródło: opracowanie własne.

W analogii do pytania o sposób planowania wydatków widać, że w większości państw warianty się pokrywają. Belgia jest krajem, w którym planowanie odbywa się w dwóch wymiarach, natomiast prezentacja danych wykonanych tylko w wariantcie kasowym. W przypadku Bułgarii odpowiedzią na powyższe pytanie była informacja, iż „rachunkowość w zakresie wydatków prowadzona jest w ujęciu kosztowym (ujęcie memoriałowe), później w ujęciu wydatkowym (wynikającym z zasady kasowej), kiedy gotówka jest wypłacana/przelewana. Sumując, stosowane są dwie metody”.

Kolejne odpowiedzi dotyczą sposobu ewidencji księgowej wykonania budżetu. Ewidencja może być dostosowana do ujęcia kasowego lub memoriałowego albo może zaspokajać dwa warianty prezentacyjne. Odpowiedzi na pytanie o wariant księgowy ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych oraz prezentowanie w sprawozdaniach przedstawia Tabela 3.

**Tabela 3**

Odpowiedź na pytanie o sposób ewidencji i sprawozdawczości wykonania budżetu

Wariant ewidencji i prezentacji danych	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
kasowy	x	–	x	–	–	–
kosztowy	x	x	x	x	x	x

Źródło: opracowanie własne.

Podmioty sektora publicznego w myśl zasad NPM powinny dostosować rachunkowość do celów zarządczych wykorzystując narzędzia z tej dziedziny. W Tabeli 4 przedstawiono odpowiedzi na pytanie o zastosowanie wymienionych narzędzi rachunkowości zarządczej.

**Tabela 4**

Wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w Policjach różnych krajów

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
Kalkulacje kosztów	x	x	–	–	x	x
Kalkulacje kosztów projektów długoterminowych	–	–	–	–	–	–
Rachunek kosztów pełnych	x	–	–	–	x	–
Rachunek kosztów zmiennych (częściowych)	–	x	–	–	–	x
Wieloblokowy, wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych (częściowych)	–	–	–	–	–	–
Rachunek kosztów rzeczywistych	–	–	–	x	–	–
Rachunek kosztów normatywnych	–	x	–	–	x	x
Rachunek kosztów przyszłościowych	–	–	–	–	x	x
Rachunek kosztów działań	–	x	–	–	–	x
Rachunek kosztów jakości	–	–	–	–	–	–
Rachunek kosztów docelowych	–	–	–	–	–	–
Zbilansowana karta dokonań	–	–	–	–	–	x

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
Analiza łańcucha wartości	—	—	—	—	—	—
Analiza strukturalnych czynników kosztotwórczych	—	—	—	—	—	x
Kaizen	—	—	—	—	—	—
Lean management	—	—	—	—	—	x
Business process reengineering	—	x	—	—	—	—
Benchmarking	x	—	—	—	—	x

Źródło: opracowanie własne.

Dane z tabeli 4 wskazują na szerokie wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii oraz w Belgii. Negatywnym zjawiskiem, szczególnie w przypadku policji jest małe zainteresowanie benchmarkingiem, który w usługowej specyfice działalności powinien mieć szerokie zastosowanie. Kolejne odpowiedzi dotyczą pytania o metody zarządzania budżetowego. Odpowiedzi przedstawia Tabela 5.

**Tabela 5**

Metody zarządzania budżetem

Metody zarządzania budżetowego	Austria	Belgia	Bułgaria	Holandia	Rumunia	Wielka Brytania
Rezultaty	x	—	x	x	—	—
Zadania	x	x	x	—	—	x
Cele	x	—	x	—	x	x
Inny, jaki?	—	—	—	—	—	przedmiotowo

Źródło: opracowanie własne

W Tabeli 6 przedstawiono odpowiedzi na pytania dotyczące: sposobu finansowania policji, rodzaje sporządzanych sprawozdań finansowych oraz rodzaje zastosowanych standardów rachunkowości międzynarodowych czy też krajowych. Kolejne trzy pytania dotyczyły metod ewidencji wydatków, modeli rachunku kosztów oraz planu kont. Odpowiedzi przedstawia tabela 7.

**Tabela 6**

Odpowiedzi na pytania 6,7,8 ankiety badawczej

Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwa kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
1.	Austria	<p>Wydatki i dochody są budżetowane corocznie i determinowane ustawowo:</p> <p>a) z wiążącymi limitami górnymi dla każdego resortu w 4-letnich ramowych planach finansowych,</p> <p>b) szczegółowo na rok (rok następny) lub na dwa lata (dwa następne lata/podwójny budżet).</p> <p>Dochody są w tym sensie częścią składową budżetu państwa. Dochody dodatkowe mogą jednak być przeznaczane na pokrycie ewentualnych dodatkowych wydatków.</p> <p>Obecnie przygotowywana jest obszerna reforma prawa budżetowego, która wejdzie w życie w roku 2013. Istotne zmiany to integracja komponentu efektywności i reorganizacja systemów rachunkowości z obecnej księgowości administracji publicznej na zorientowaną na sektorze prywatnym księgowość podwójną.</p>	<p>Obecnie w instytucjach istnieje następująca sprawozdawczość:</p> <p>wewnętrzna: raporty kwartalne na temat budżetu i personelu oraz innych tematów odnoszących się do aktualnych problemów (wewnętrzny instrument sterowania),</p> <p>zewnętrzna:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- miesięczne raporty z controllingu przesyłane do Ministerstwa Finansów,</li> <li>- sprawozdania roczne stanowiące część składową zamknięcia rachunkowego Rządu Federalnego (po zakończeniu roku finansowego).</li> </ul> <p>Do roku 2013 zarówno w raportach wewnętrznych jak i zewnętrznych zostaną ujęte treści o zorientowaniu m.in. na efektywność i rachunek kosztów.</p>	<p>Zmiana rachunkowości (w ramach wspomnianej w pyt. 1. reformy prawa budżetowego) została dopasowana do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).</p>
2.	Belgia	<p>Policja belgijska zależna jest od dwóch poziomów władz: lokalnych (gminnych) i szczebla federalnego (krajowego). Każdy z dwóch szczebli władz odpowiada za finansowanie sobie podległej policji.</p> <p>Szczebel federalny:</p> <p>System oparty jest na 7 zasadach (z wyjątkami):</p> <p>I. Jednorooczność: The Chambers of the Representatives (część Parlamentu Senatu) glosuje rokrocznie (zwykle pod koniec roku, X-1) nad Ustawą Budżetową, w której każdy Depart-</p>	<p>Obecnie w instytucjach istnieje następująca sprawozdawczość:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- bilans (sytuację majątkową),</li> <li>- wynik rachunku (opłaty i produkty),</li> <li>- operacje budżetowe na rachunku (operacje mające wpływ na budżet).</li> </ul> <p>Uwaga: Belgia obecnie przechodzi z systemu bazującego na ewidencji wpływów i wydat-</p>	<p>Policja Federalna nie stosuje międzynarodowych standardów (IAS, IFRS). Stosowane są metody opracowane specjalnie dla państwa belgijskiego.</p>

Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwie kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
		<p>ment może znaleźć dział „authorizations to spend” – i kwoty zezwoleń dla każdego rodzaju wydatków (personel, praca i inwestycje). „Niewykorzystane” przez departament kredyty, na koniec roku, przepadają i nie ma możliwości ich przesunięcia na kolejny rok. Nie jest również dozwolone zaciąganie formalnych zobowiązań finansowych przez państwo belgijskie przed głosowaniem nad budżetem.</p>	<p>ków na metodę kosztową. Transformacja jest prowadzona krok po kroku i jeszcze nie wszystkie departamenty wprowadziły nowy system.</p>	
		<p>Wyjątki:  <ul style="list-style-type: none"> <li>– zobowiązania finansowe Federalnej Policji Krajowej mogą być podejmowane przed głosowaniem nad budżetem (tylko od 1 listopada X-1 tylko dla dostaw po 1 stycznia),</li> <li>– w zarządzaniu „fundusze”, obecne saldo na koniec roku jest automatycznie przekazywane na rok następny (dla takich samych celów).</li> </ul> </p>		
		<p>II. „Specjalność”: ustawa budżetowa dystrybuje środki pomiędzy departamenty i w departamentach na różne „programy” (dla Policji Federalnej: Sześć Sztabu, Policji Sądowej, Policji Cywilnej i Wsparcia). W programach środki rozłożone są na „działania”. „Specjalność” oznacza, że zwykle niemożliwym jest wykonywanie przesunięć kredytów między programami. Taki transfer może być dozwolony jedynie przez ustanowienie nowych przepisów.</p>		
		<p>Wyjątki:  <ul style="list-style-type: none"> <li>– w przypadku zagrożenia, rząd jest upoważniony do angażowania państwa (nawet jeśli nie ma konkretnego kredytu), ale musi być to po-</li> </ul> </p>		

Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwie kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
<p>twierdzone przez Parlament (nowa ustawa), niektóre wyjątki mogą być zawarte w Ustawie budżetowej.</p> <p>III. Jedność: jest tylko jeden budżet i wszystkie kredyty (zezwoleń na wydatki) muszą być włączone do budżetu. Oczywiście, budżet może być modyfikowany w trakcie trwania roku, w celu dostosowania kwot do nowych okoliczności.</p> <p>IV. Uniwersalność: budżet obejmuje wszystkie rodzaje wydatków (i dochodów), żadne inne wydatki nie są dozwolone.</p> <p>V. „Non specific affectation”: zasadniczo, nie jest możliwym finansowanie wydatków z dochodów. Wszystkie dochody zwracane są do Ministerstwa Finansów</p> <p>Istnieją wyjątki, które każdego roku określone są w Ustawie budżetowej.</p> <p>Przykład: Policja federalna jest uprawniona do wystawiania faktur na niektóre usługi np. za zapewnienie wyposażenia lokalnej policji. Płatności za dane dostawy wracają do „specjalnego funduszu” i muszą być przeznaczone na zakup nowych elementów wyposażenia.</p> <p>VI. „Unique cashier”: jest tylko jeden „kasjer”, który realizuje wszystkie płatności w imieniu państwa.</p> <p>VII. Reklama: budżet państwa belgijskiego można znaleźć na stronie internetowej <a href="http://www.parliament.be">www.parliament.be</a></p> <p>Poziom lokalny (gminny):</p>				



Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwa kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
		Te same zasady stosowane są w stosunku do 192 regionalnych jednostek policji, ale budżet zależny jest od gmin. Rada Gminy rokrocznie decyduje o alokacji zasobów. Środki pochodzą z gminy i głównie oparte są na wpływach z podatków (ściągniętych przez władze federalne), podatków lokalnych i subwencji oraz dotacji ze szczebla federalnego (krajowego).		
3.	Bułgaria	Ogólny system finansowania policji bazuje na budżecie MSW, w tym policji. Przychody i koszty są przedstawiane w specjalnej klasyfikacji budżetowej, która zatwierdzana jest przez Ministra Finansów. Organy administracji upoważnione są do zarządzania budżetem. Budżet zaopatrywany jest w niezbędne do wykonywania zadań organów państwowych środki pieniężne, zgodnie z zasadami skuteczności, efektywności i jawności.	Zgodnie z warunkami Ustawy Budżetowej Państwa (Management of the State Budget Act) MSW przygotowuje regularne okresowe (miesięczne i kwartalne) oraz roczne sprawozdania finansowe za wynik finansowy budżetu.	Instrukcja nr 20/14.12.2004, wydana przez Ministra Finansów reguluje realizację krajowych standardów rachunkowości przez organizacje i instytucje finansowane z budżetu państwa.
4.	Francja	Policja finansowana jest głównie z budżetu państwa. Pod kierunkiem polityki rządu i przy uwzględnieniu celów strategicznych sporządza się roczny plan działania określający środki niezbędne do osiągnięcia zakładanych celów bezpieczeństwa. Środki finansowe są dostępne po zatwierdzeniu przedmiotowego dokumentu przez parlament.	Każdego roku sporządzane jest roczne sprawozdanie z realizacji budżetu. Ponadto, polityka finansowa jest przedmiotem licznych raportów tematycznych, m.in. z Izby Obrachunkowej, parlamentu, kontroli.	Stosowane są zarówno krajowe standardy rachunkowości, jak również międzynarodowe: – IPSAS (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego), – MSSF (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej).
5.	Holandia	System finansowania budżetu dzieli całkowity budżet Policji w Królestwie Niderlandów na 25 komend regionalnych. Istnieje część ogólna budżetu (na stałą działalność), która nie podlega refundacji. Istnieją również budżety szczegółowe powiązane ze zdefiniowanymi celami jednostek. Jeżeli budżet nie zostanie wydatkowany w całości	Komendy regionalne na wniosek Departamentu Bezpieczeństwa i Sprawiedliwości składają raporty kilka razy w roku, w tym m.in. roczne sprawozdanie finansowe z roku ubiegłego, sprawozdania z audytu od przyszłego rewidenta księgowego (certified public accountant). W kwietniu i sierp-	W Holandii stosowane są własne standardy rachunkowości dla policji. Nie stosuje się MSR.

Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwa kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	na osiągnięcie danego celu to dana jednostka powinna zwrócić. Jeżeli budżet szczegółowy związany jest z osiągnięciem zdefiniowanego celu, to może on być utrzymany jedynie do jego osiągnięcia.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
6.	Rumunia	Wydatki bieżące i kapitałowe rumuńskiej policji są w całości finansowane z budżetu państwa, zgodnie z art. 62 Ustawy 500/2002 dotyczącej finansowania publicznego w Rumunii. Zgodnie z art. 52 Ustawy policja rumuńska jest zobowiązana do całkowitego zwrotu odnotowanych wpływów do budżetu państwa.		Oficjalne sprawozdania finansowe przedstawiają stan obecny zarządzanych aktywów oraz wykonanie dochodów i wydatków budżetowych policji rumuńskiej. Sprawozdania finansowe sporządzane są kwartalnie i rocznie. Struktura i skład obowiązkowych sprawozdań finansowych odpowiada wymogom Zarządzenia Nr 1917/2005 Ministerstwa Finansów „norms for the organization and management of public institutions accounting and chart of accounts for public institutions with instructions for its implementation”.	Policja rumuńska w zakresie finansów i rachunkowości stosuje się do ustawodawstwa krajowego (nie ma obowiązku stosowania norm krajowych lub międzynarodowych).
7.	Wielka Brytania	Podstawowymi częściami składowymi budżetów brytyjskich służb policyjnych, które mają charakter służb terytorialnych, są odpowiednio niższe wymienione źródła finansowania z przybliżonym poziomem ich udziału (w poszczególnych jednostkach rozkład ten może się różnić w zależności od rodzaju rozdziału uwarunkowań): – rządowe środki centralne (tzw. „Police Grants”) – 41%, – samorząd lokalny – 32%, – środki z tzw. „biznesu narodowego” (przedsiębiorstwa rządowe) – 22%.			Z uwagi na swój charakter terytorialny, każda jednostka policji w Wielkiej Brytanii opiera swoje standardy rachunkowości-finansowe na konkretnych wytycznych opracowanych przez władze lokalne („Code of Practice on Local Authority Accounting in UK”).

Lp.	Kraj	Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwie kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.	Pytanie 7. Jakie są rodzaje sprawozdań finansowych składanych przez policję?	Pytanie 8. Czy policja stosuje międzynarodowe czy krajowe standardy rachunkowości? Przykładowo w Polsce sektor publiczny nie stosuje MSR.
		<p>Pytanie 6. Jaki jest ogólny system finansowania policji w Państwie kraju? Przykładowo w Polsce policja oddaje swoje dochody do budżetu.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- rządowe środki centralne o charakterze dodatkowym (tzw. <i>Revenue Support Grants</i>) – 5%. Podstawową formułą otrzymanych środków są tzw. „grant ogólny” i „grant celowy/zadaniowy”. Biorąc pod uwagę zadaniowy charakter konstrukcji budżetu, niektóre „granty celowe” mogą być „kontynuowane” po zakończeniu okresu rozliczeniowego (wchodzą wówczas w skład tzw. „środków rezerwowych z przeznaczeniem do następnego okresu rozliczeniowego, ale mającego związek z koniecznością kontynuacji projektu rozpoczętego w okresie poprzednim”) do momentu zakończenia finansowania określonego projektu np. „Projekty IT”, wydatki offsetowe, środki przeznaczone na działanie konkretnych grup zadaniowych, itp.</li> </ul>		

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 7**

**Odpowiedzi na pytania 9, 10, 11 ankiety badawczej**

Lp.	Kraj	Pytanie 9. Jaka jest metoda ewidencji środków – kasowa czy kosztowa?	Pytanie 10. Jaki jest model rachunku kosztów – koszty rodzajowe czy koszty działań?	Pytanie 11. Jaki jest plan kont policji?
1.	Austria	Księgowanie odbywa się w formie rachunku wydatków-dochodów – bez rozgraniczenia okresowego – w systemie SAP. Dodatkowe przedstawienie z rozgraniczeniem okresowym wydatków i zysków będzie wprowadzone od 2013 r. wraz z wejściem w życie reformy prawa budżetowego. Faktyczna zapłata odbywa się przez rachunek bieżący.	Istnieją wiążące ogólnokrajowe wytyczne odnośnie modelu rachunku kosztów. Według nich należy prowadzić rachunek kosztów pełnych, w którym wyróżnione są komponenty, takie jak rachunek rodzajów kosztów, miejsc powstawania kosztów i rachunek wyników. Specyficzne działania są wyróżnione w formie odpowiednio określonych wyników. Rachunku kosztów działań jednak się nie przeprowadza. Tak zwany rachunek kosztów i wyników stosuje się obecnie w centrali, a od 2011 roku będzie on stosowany w części jednostek policji. Planuje się, że w całym kraju we wszystkich jednostkach będzie on wprowadzony do początku 2012 r.	Forma planu kont została określona jako obowiązująca na terenie całego kraju (plan kont wspólnoty terytorialnej). Istniejący w tych ramach komponent indywidualny dla resortu obejmuje poszczególne zdefiniowane grupy kont. Do 2013 r. będą jednak trwały prace nad dalszym ujednoliceniem.
2.	Belgia	Zgodnie z przytoczoną uwagą w odpowiedzi na pytanie 2 Belgia obecnie przechodzi z systemu bazującego na ewidencji wpływów i wydatków na metodę kosztową. Transformacja jest prowadzona krok po kroku i jeszcze nie wszystkie departamenty wprowadziły nowy system.	Model rachunku kosztów „koszty rodzajowe” stosowany jest głównie na szczeblu krajowym. Przy niektórych projektach może być również stosowana metoda „kosztów działań”.	Jak w odpowiedzi na pytanie 5.
3.	Bułgaria	Używana metoda ewidencji środków bazuje na metodzie kasowej § 29 Ustawy Budżetowej Państwa. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości, organizacji i instytucje, finansowane z budżetu państwa, składają kwartalne i roczne sprawozdania finansowe dot. obrotu środkami budżetowymi.	Stosowane są obydwie modele rachunku kosztów metoda kasowa i koszty działań. Pierwszy z nich bazuje na podstawie klasyfikacji budżetowej MSW, a druga w oparciu o środki budżetowe na wykonanie zatwierdzonych programów MSW w danym roku budżetowym.	Plan kont MSW jest taki sam jak wszystkich organizacji i organów finansowanych z budżetu.
4.	Francja	Brak odpowiedzi	Brak odpowiedzi	Brak odpowiedzi

Lp.	Kraj	Pytanie 9. Jaka jest metoda ewidencji środków – kasowa czy kosztowa? Stosowana jest kosztowa metoda ewidencji środków.	Pytanie 10. Jaki jest model rachunku kosztów – koszty rodzajowe czy koszty działań? Model rachunku kosztów bazuje na metodzie kosztów rodzajowych.	Pytanie 11. Jaki jest plan kont policji? Plan kont bazuje na metodzie kosztów rodzajowych.
5.	Holandia	Księgowanie instytucji publicznych zapewnia ewidencja wypłat oraz wydatków na podrozdziały klasyfikacji budżetowej, zgłaszane do zatwierdzonego budżetu, zgodnie z działem 2.3 Zarządzenia provisions on balance sheet items Ministerstwa Finansów Nr 1917/2005.	Księgowanie wydatków lub kosztów jest dokonywane wg grup wydatków, związanych z ich rodzajem i przeznaczeniem, zgodnie z działem. 1.3 – provisions on items included in the account of the property result Zarządzenia Ministerstwa Finansów Nr 1917/2005.	Plan kont stosowany przez rumuńską policję jest szczegółowo opisany w rozdziale IV Zarządzenia General Plan of accounts for public institutions Ministerstwa Finansów Nr 1917/2005.
6.	Rumunia	W Wielkiej Brytanii stosowana jest kosztowa metoda ewidencji środków.	Model rachunku kosztów – odpowiednie rozdziały budżetu w rozróżnieniu na część przychodów i wydatków oraz szacunkowy ich poziom budowane są w oparciu o tzw. metodę „The Best Value Accounting Code of Practice”, a także w oparciu o analizę strategiczną zadań i obszarów aktywności przewidzianych do realizacji dla danej jednostki/komendy policji.	Plan kont zbudowany jest w oparciu o elektroniczny system zarządzania finansami – „eFinancials (Advanced Business Solutions)”.
7.	Wielka Brytania			

Źródło: opracowanie własne.

## Uwagi końcowe

Podsumowując wyniki badań wyraźnie zarysowuje się tendencja do opracowywania i wykonania budżetów według zasady memoriałowej. Państwo, na które warto zwrócić uwagę to Austria, w której wykorzystuje się planowanie wieloletnie obligując do określenia czteroletnich limitów resortowych oraz planowania w szczegółach bieżącego roku budżetowego. W większości krajów wyraźnie sygnalizuje się potrzebę oceny efektywności i skuteczności działalności policji, co można również przełożyć na pozostałe instytucje sektorów publicznych tych państw. Spośród państw objętych ankietą najbardziej zaawansowanym krajem jest Wielka Brytania, w której stosuje się rachunkowość zarządczą a w szczególności: kalkulacje kosztów, rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów normatywnych i przyszłościowych, rachunek kosztów działań, zbilansowaną kartę dokonań, analizę strukturalnych czynników kosztotwórczych, lean management, benchmarking. Negatywnie można ocenić brak powszechnego wykorzystania metody benchmarkingu, która w specyfice sektora finansów publicznych stanowi wyznacznik dla stosowania „dobrych praktyk”.

### THE RESULTS OF QUESTIONNAIRE RESEARCH OF ACCOUNTING MODELS FOR PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS IN CHOSEN EUROPEAN COUNTRIES

**Abstract:** The article presents the accounting framework for public finance sector units in chosen European countries based on the information obtained in questionnaire research. The presented results of questionnaire are the effect of the project work conducted by scientific-industrial consortium SECURUS. The aim of the questionnaire was to obtain the information on accounting frames and information capabilities used for New Public Management in public finance sector units.

**Keywords:** performance budget, budget accounting, budget accounting models

## Cytowanie

Kaczmarek M. (2013), *Wyniki badań w zakresie stosowanych rozwiązań w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych krajach europejskich*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 87–100; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).