

MARCIN KACZMAREK  
Uniwersytet Szczeciński

**KSIĘGOWE UWARUNKOWANIA WDROŻENIA  
BUDŻETU ZADANIOWEGO  
W JEDNOSTCE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

**Wprowadzenie**

Nowoczesne zarządzanie podsektorem samorządowym wymaga informacji odnoszących się do przyszłości<sup>1</sup>. Dostarczać ich może budżetowanie zadaniowe, którego stosowanie przez polskie jednostki samorządu terytorialnego (JST) jest obecnie fakultatywne. Zastosowanie tego narzędzia w JST jest więc uzależnione od innego niż dotychczas spojrzenia na prowadzoną działalność.

Celem artykułu jest przedstawienie uwarunkowań związanych ze wdrożeniem budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego z punktu widzenia służb finansowo-księgowych. Scharakteryzowano w nim wybrane etapy konwersji informacji pochodzących z tradycyjnego układu klasyfikacji działowo-rozdziałowej na klasyfikację zadaniową w JST.

---

<sup>1</sup> M. Kaczmarek, *Rachunkowość budżetowa jako retro- i prospektywny system rachunkowości*, w: *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009, s. 321.

## 1. Księgowe obszary zmian związane ze wdrożeniem budżetu zadaniowego do JST

Obserwując zmiany zachodzące w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego, polegające na wdrażaniu nowoczesnych narzędzi zarządzania w sektorze publicznym (budżet zadaniowy), zauważa się inne spojrzenie na działalność jednostki. Praca nad budżetem zadaniowym wymaga zaangażowania pracowników zajmujących się poszczególnymi obszarami działalności statutowej: opieką społeczną, edukacją i innymi, 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. Tak więc zmiana mentalności i sposobu planowania oraz realizacji wydatków JST musi rozpocząć się u dołu, natomiast działy finansowo-księgowe powinny dostosować system ewidencji, aby możliwie najlepiej mógł wspierać te procesy.

Obecnie konwersja klasyfikacji z działowo-rozdziałowej na zadaniową odbywa się z uwzględnieniem wymienionych powyżej ograniczeń<sup>2</sup>. Dlatego w każdej fazie wdrażania budżetu zadaniowego w JST kluczową rolę odgrywa kierownictwo jednostki oraz skarbnik. Etapy konwersji tradycyjnego budżetu na budżet zadaniowy są następujące:

1. Budowa struktury budżetu zadaniowego.
2. Powiązanie tradycyjnej klasyfikacji budżetowej ze strukturą budżetu zadaniowego.
3. Zdefiniowanie struktury wydatków dla zadań merytorycznych i obsługowych, w tym przyjęcie zasad rozliczania działu 750 – Administracja publiczna.
4. Identyfikacja wydatków (kosztów) budżetowych z podziałem na wydatki (koszty) bezpośrednio i pośrednio.
5. Określenie zasad alokacji wydatków (kosztów) między zadania, podzadania, działania.
6. Określenie zasad ewidencji księgowej – zakładowy plan kont, algorytmy rozliczania wydatków (kosztów) pośrednich, ewidencja budżetu zadaniowego, sprawozdawczość.

---

<sup>2</sup> Por. *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008, s. 323.

7. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.

Etapy mogą przebiegać różnie w zależności od różnych czynników. Wybrane czynniki zostaną przedstawione w dalszej części artykułu.

## **2. Opracowanie struktury budżetu zadaniowego**

Obecnie<sup>3</sup> głównym problemem, jaki musi rozstrzygnąć kierownictwo jednostki samorządu terytorialnego, jest zdefiniowanie podstawy budowy struktury budżetu zadaniowego (BZ). Możliwe rozwiązania są następujące:

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

Pierwsze rozwiązanie jest najprostsze i można je najszybciej wdrożyć, 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 na przykład stwierdzić, jakie są całkowite wydatki (koszty) poniesione na zadanie, ponieważ nie będą w nim uwzględnione kwoty wynagrodzeń z działu klasyfikacji 750 (Administracja publiczna) dla etatów przyporządkowanych do tych zadań. Przykładowe odniesienie struktury tradycyjnej na zadaniową w takim układzie przedstawiono w tabeli 1.

Drugie proponowane rozwiązanie pozwala na swobodę budowy struktury BZ, niezależnie od klasyfikacji budżetowej. Niewątpliwą jego zaletą jest dopasowanie struktury BZ do specyfiki i konkretnych potrzeb JST. 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 z uwagi na uzyskane informacje ekonomiczne.

---

<sup>3</sup> Dopóki nie nastąpi regulacja prawna w tym obszarze konkretyzująca strukturę budżetu zadaniowego JST.

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.

Trzeci wariant budowy struktury BZ wydaje się 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 przedstawiono w tabeli 2.

Przedstawiona na rysunku 1 struktura budżetu zadaniowego obejmuje zadania, podzadania i działania. Zadania są najwyższym elementem klasyfikacji i wskazują główne obszary działalności jednostek, na przykład edukacja, transport i komunikacja. Na poszczególne zadania składają się podzadania, które wskazują, w jaki sposób następuje realizacja zadań, na przykład w zadaniu edukacja do podzadań zalicza się między innymi: kształcenie przedszkolne, kształcenie podstawowe, kształcenie gimnazjalne. Ostatnim poziomem szczegółowości BZ jest działanie. Jest 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 podzadanie. Przykładowymi działaniami dla zadania edukacja i podzadania

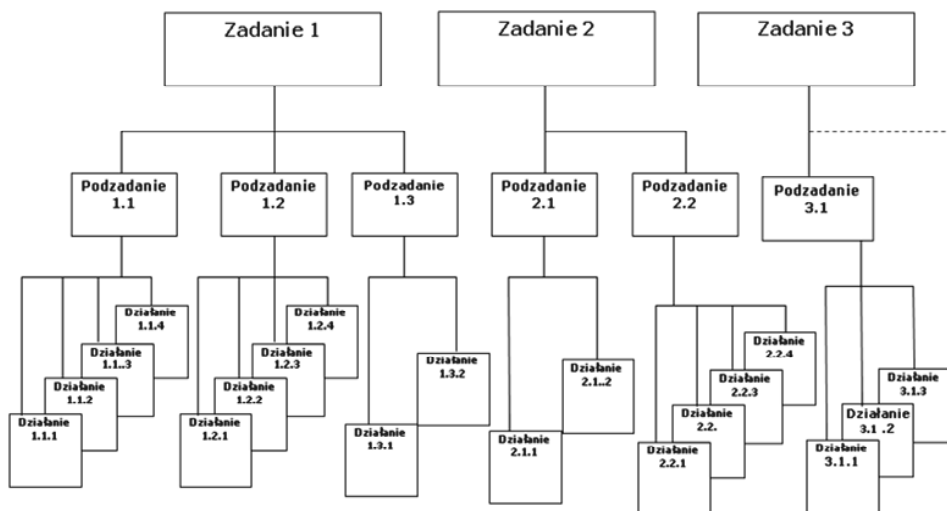
kształcenie przedszkolne będzie wykaz przedszkoli na terenie gminy. Układ paragrafowy jest elementem tradycyjnej klasyfikacji i stanowi swego rodzaju powiązanie ewidencyjne wydatków w ujęciu tradycyjnym i zadaniowym.

Tabela 2

Przykładowa budowa struktury budżetu zadaniowego starostwa powiatowego według 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 zadana w zakresie polityki społecznej Administracja publiczna
Transport i komunikacja	Transport i łączność Administracja publiczna
Zarządzanie strukturami samorządowymi	Administracja publiczna

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 1. Struktura budżetu zadaniowego w JST

Źródło: opracowanie własne.

Kolejna faza tworzenia struktury budżetu zadaniowego odnosi się do doprecyzowania podziału zadań, podzadań na merytoryczne oraz obsługowe. Zadania merytoryczne są bezpośrednio związane z działalnością statutową jednostki, na przykład: zarządzanie kryzysowe, opieka społeczna, sport i turystyka. Zadania o charakterze obsługowym dotyczą koordynacji funkcjonowania całej jednostki. Są to wydatki (koszty) ponoszone, między innymi na: zarząd jednostki, organy przedstawicielskie, obsługę administracyjno-prawną i techniczną jednostki. O przypisaniu zadań do merytorycznych i obsługowych decydować będą między innymi:

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

### 3. Przepisanie działowo-rozdziałowej klasyfikacji budżetowej do struktury budżetu zadaniowego

Po opracowaniu struktury budżetu zadaniowego kolejnym krokiem jest przypisanie klasyfikacji działowo-rozdziałowej do struktury zadaniowej. Dokonując przyporządkowania, należy wziąć pod uwagę:

- strukturę jednostki, w tym zakres obowiązków przypisanych do poszczególnych jednostek organizacyjnych i etatów,
- informacje o zadaniach (merytoryczne, obsługowe, liczba zadań) realizowanych przez poszczególne komórki organizacyjne,
- informację o takich zadaniach, które mogą być realizowane przez więcej niż jedną komórkę organizacyjną,
- informację o etatach przypisanych do realizacji poszczególnych zadań,
- sposób alokacji wydatków działu 750 – Administracja publiczna.

Przypisanie tradycyjnej klasyfikacji do BZ w pierwszej kolejności będzie polegać na dołączeniu rozdziałów o charakterze bezpośrednim do zadań. Najczęstszym poziomem powiązania z jednej strony jest rozdział, a z drugiej podzadanie. Możliwe warianty powiązania:

- jeden rozdział przypisany tylko do jednego podzadania,
- jeden rozdział przypisany do kilku podzadań,
- kilka rozdziałów przypisanych do jednego podzadania,
- kilka rozdziałów do kilku podzadań.

Sposób alokacji rozdziałów na zadania będzie uzależniony od przyjętego przez kierownictwo jednostki poziomu szczegółowości i struktury informacji na poziomie podzadań. Na przykład w gminie na potrzeby analizy wydatków (kosztów) sfery edukacyjnej przyjęto następującą strukturę podzadań do zadania: „Oświata i wychowanie”: „Edukacja przedszkolna”, „Kształcenie podstawowe”, „Kształcenie gimnazjalne”, „Działalność pozalekcyjna”, „Wsparcie procesu kształcenia”, „Budowa i utrzymanie infrastruktury edukacji”, „Administrowanie edukacją”. Założono, że podzadanie „Edukacja podstawowa” obejmować będzie wyłącznie wynagrodzenia nauczycieli za prowadzenie zajęć lekcyjnych wraz z pochodnymi. Podzadanie to powiązane będzie z rozdziałem 80101 „Szkoły podstawowe” oraz paragrafem 401 „Wynagrodzenia osobowe pracowników” w części dotyczącej wynagrodzeń nauczycieli i innych powiązanych z nauczycielami wydatków (kosztów), jak: nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne, nagrody dyrektora, zasiłki na zagospodarowanie itd. Pozostałe wydatki dotyczące

rozdziału 80101 i paragrafu 401 zostałyby przypisane do pozostałych podzadań. Na przykład wynagrodzenia pracowników administracyjnych i obsługi pracujących bezpośrednio w szkole zostaną zaliczone do podzadania „Wsparcie procesu kształcenia”. Przykładowe powiązanie innych wydatków (kosztów) w układzie tradycyjnym i zadaniowym przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Przykładowe powiązania podzadań z tradycyjną klasyfikacją budżetową

Nazwy podzadań	Nazwy rozdziałów
Edukacja przedszkolna	80104 – Przedszkola
Kształcenie podstawowe	80101 – Szkoły podstawowe
Kształcenie gimnazjalne	80110 – Gimnazja
Działalność pozalekcyjna	85401 – Świetlice szkolne 85412 – Kolonie i obozy oraz inne formy wypoczynku dzieci i młodzieży szkolnej, a także szkolenia młodzieży
Wsparcie procesu kształcenia,	80148 – Stołówki szkolne 80113 – Dowożenie uczniów do szkół
Rozwój i doskonalenie nauczycieli	80146 – Doksztalcanie i doskonalenie nauczycieli
Budowa i utrzymanie infrastruktury edukacji	80801 – Szkoły podstawowe 80110 – Gimnazja 80114 – Zespół obsługi ekonomiczno-administracyjnej szkół
Administrowanie edukacją	80114 – Zespół obsługi ekonomiczno-administracyjnej szkół

Źródło: opracowanie własne.

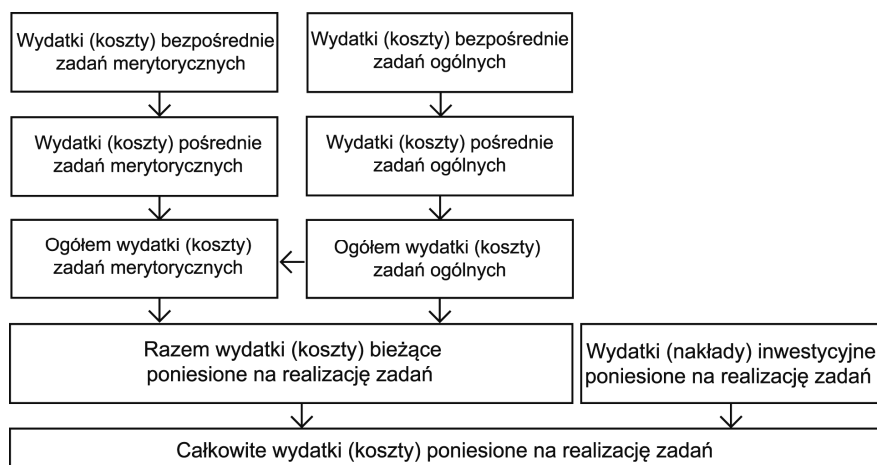
W przypadku gdy zadanie jest realizowane przez więcej niż jedną jednostkę organizacyjną, sposób prezentacji w budżecie zadaniowym kosztów ogólnych będzie uzależniony od wytycznych kierowników jednostek, które mogą być zbieżne z potrzebami informacyjnymi. W sprawozdaniu z realizacji wydatków w układzie zadaniowym można je 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”.

Układ kalkulacyjny wydatków (kosztów) przedstawiający strukturę oraz możliwości rozliczenia zaprezentowano na rysunku 2.



Rys. 2. Układ kalkulacyjny wydatków (kosztów) w budżecie zadaniowym

Źródło: opracowanie własne.

## Uwagi końcowe

Obecnie wdrożenie budżetu zadaniowego jest, jak podkreślono na wstępie, dobrowolnym procesem, który mogą wdrożyć jednostki samorządu terytorialnego. Jednak w najbliższej przyszłości proces ten może być obowiązkowy. Dlatego wdrożenie budżetowania w obecnych warunkach jest korzystne z kilku punktów widzenia. Po pierwsze, pozwala na świeże, nowe spojrzenie na działalność JST, zwłaszcza w kontekście zmian, jakie niesie znowelizowana ustawa o finansach publicznych. Po drugie, wdrożenie budżetowania zadaniowego, gdy nie jest ono obowiązkowe, pozwala na lepsze dostosowanie tego narzędzia do wymagań i potrzeb zarządczych jednostki samorządu terytorialnego. Warto pod-

kreślić, że jednostki, które wdrażają lub mają wdrożony budżet zadaniowy, są na ogół postrzegane jako lepiej zarządzane i efektywniej działające.

### Literatura

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

*Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, red. S. Owsiak, PWE, Warszawa 2008.

*dr Marcin Kaczmarek*  
*Uniwersytet Szczeciński*  
*Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*  
*Katedra Rachunkowości*  
*ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin*  
*marcink@wneiz.pl*

## ACCOUNTING ASPECTS OF IMPLEMENTATION OF PERFORMANCE BASED BUDGETING IN LOCAL GOVERNMENT UNIT

### 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. The article also describes the phases of conversion of information coming from “traditional” classification system into performance based classification.

*Translated by Marcin Kaczmarek*