

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stroncsek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



**Olga Szolno**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: [olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl](mailto:olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl)

---

## UWARUNKOWANIA EFEKTYWNEGO FUNKCJONOWANIA BUDŻETOWANIA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

---

**Streszczenie** Celem artykułu jest wskazanie na potrzebę reorganizacji budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego. Obecna sytuacja finansowa jednostek jest trudna ze względu na ograniczone środki finansowe wynikające z braku odpowiedniego poziomu transferów z budżetu państwa. Jako antidotum na problemy jednostek oraz na zwiększenie racjonalizacji wydatków autorka przedstawia budżetowanie zadaniowe. W artykule została dokonana analiza porównawcza budżetowania tradycyjnego oraz zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego celem określenia ich wad i zalet, a także wpływu na funkcjonowanie samorządu. Wykazano również, iż konsekwencją wdrożenia budżetowania opartego na zadaniach jest modyfikacja rachunkowości oraz wprowadzenie controllingu zadaniowego. W artykule zaprezentowano rolę systemu rachunkowości w budżetowaniu w JST.

**Słowa kluczowe:** jednostka samorządu terytorialnego, budżetowanie, budżet zadaniowy, rachunkowość, controlling.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.46

### 1. Wstęp

Jednostki samorządu terytorialnego wykonują wiele zadań publicznych, zaspokajając potrzeby społeczności lokalnej lub regionalnej. Coraz szersze spektrum realizowanych zadań powoduje wzrost wydatków jednostek w stosunku do możliwości ich sfinansowania. W procesie decentralizacji coraz więcej zadań przekazywanych jest na poziom samorządowy, przy czym niekiedy w ślad za tym idzie adekwatna alokacja środków publicznych, gwarantująca odpowiedni przepływ pieniędzy z budżetu państwa do budżetów samorządowych.

Dochody własne, jak i transfery budżetu państwa są często niewystarczające dla pokrycia wydatków ponoszonych w związku z realizacją nakładanych na jednostki samorządu terytorialnego kolejnych zadań publicznych. Taka sytuacja powoduje nie-

równowagę w budżetach JST, ujemną różnicę pomiędzy wypracowywanymi dochodami a realizowanymi wydatkami. Pojawia się więc konieczność szukania alternatywnych źródeł finansowania, zwłaszcza o charakterze zwrotnym, co przekłada się na coraz większe zadłużanie się samorządu, co może negatywnie wpłynąć zarówno na szanse podejmowania nowych inwestycji, jak i na bieżącą działalność.

Sytuacje, w których wydatki są nadmierne w stosunku do możliwości ich pokrycia, wymuszają konieczność pogłębionych analiz ekonomicznych działalności JST, racjonalizacji procesu budżetowania oraz identyfikacji kosztów realizowanych zadań publicznych.

## 2. Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego

Jednostki samorządu terytorialnego realizują coraz liczniejsze zadania publiczne, co wiąże się z coraz większym zapotrzebowaniem na nakłady finansowe. Według szacunków Związku Miast Polskich od 2000 r. polskim JST przybyło ponad 60 nowych zadań, których realizacja wymaga dodatkowo rocznie ponad 8 mld zł. Problemem dla samorządu nie jest jednak samo zwiększenie zadań do realizacji, kwestia bowiem dotyczy zabezpieczenia na ten cel środków finansowych. Przekazanie zadań bez należytego finansowania kosztów ich realizacji jest zdecydowanie naruszeniem obowiązujących przepisów prawa. Taka sytuacja znacznie ogranicza możliwości jednostek, ich funkcjonowanie oraz zaspokajanie potrzeb społeczeństwa.

W ostatnich latach można zaobserwować systematyczne pogarszanie się sytuacji finansowej JST w Polsce. Problemy dotyczą takich elementów finansów samorządowych, jak system dochodów i wydatków, wyniki budżetowe (ogólne i operacyjne), potencjał i aktywność inwestycyjna, zadłużenie, a także zdolności absorpcyjne tych jednostek w zakresie środków europejskich. Przy gorszej strukturze dochodów i jednocześnie wyraźnym wzroście wydatków budżetowych JST pogarszają się ich wyniki budżetowe.

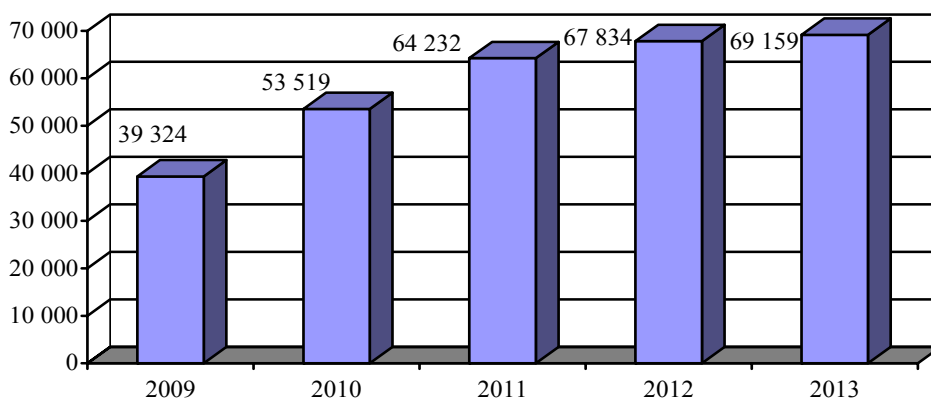
Jednostki w okresie 5 lat (2009-2013)<sup>1</sup> wykazywały deficyt budżetowy, najwyższy poziom deficytu osiągnięty został w roku 2010. Rok później jego poziom uległ zmniejszeniu, jednakże spadek nie był spowodowany racjonalizacją wydatków, lecz stanowił efekt cięć budżetowych w takich obszarach, jak inwestycje bądź oświata. Samorzady albo redukują wydatki bieżące, albo rezygnują z inwestycji.

W ostatnich latach pogorszeniu uległa również struktura dochodów samorządowych: zmniejszył się udział dochodów własnych, zwiększył natomiast udział transferów z budżetu centralnego (obecnie wynosi ponad 50% dochodów ogółem). Spadek wskaźnika relacji dochodów własnych do dochodów ogółem ograniczył samodzielność finansową wielu JST.

---

<sup>1</sup> Wyniki w latach 2009-2013: (-12 985), (-14 951), (-10 391), (-3 046), (-620) [Krajowa Rada RIO 2010-2012; Ministerstwo Finansów 2013].

Niezmiernie istotnym problemem jest stale rosnące zadłużenie JST, co ilustruje rys 1. W ciągu ostatnich 5 lat zadłużenie zwiększyło się aż o 76%. Tak jak wspomniano powyżej, niewystarczające zasoby finansowe zmuszają samorządy do korzystania z innych form finansowania, co w konsekwencji zwiększa poziom ich zadłużenia.



Rys. 1. Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w latach 2009-2013

Źródło: [Krajowa Rada RIO, 2010-2012; Ministerstwo Finansów 2013].

Sytuacja, w których środki, jakimi dysponują JST, są ograniczone, wzmacnia potrzebę efektywnego i skutecznego gospodarowania publicznymi zasobami, występuje też konieczność racjonalizacji wydatków oraz racjonalizacji i zmiany procesu budżetowania.

### 3. Porównanie budżetowania tradycyjnego i zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego

Aktualna kondycja JST wskazuje zdecydowanie na potrzebę szybkiej reakcji w celu podjęcia niezbędnej reorganizacji ich finansów. Problemy, z jakimi borykają się samorządy, i ich trudna sytuacja finansowa powodują, iż powinny szukać sposobów na zmianę systemu budżetowania, co może się przyczyniać do racjonalizacji wydatków. Jednym z rozwiązań, które może zagwarantować racjonalność, jest budżetowanie zadaniowe, które wraz z kompleksowym systemem wspomagającym, jakim może okazać się controlling, pozwoli na poprawę sytuacji JST.

Budżet tradycyjny, który obecnie ma charakter obligatoryjny dla JST, nie spełnia wymogów controllingowych w zakresie planowania, nie wykazując w nim ani celu, jaki ma zostać zrealizowany, ani kosztów związanych z realizacją poszczególnych zadań. Budżet zadaniowy jest natomiast lepszym rozwiązaniem, ponieważ zgodnie z wymogami controllingowymi, do określonych zadań, podzadań i działań przypisuje cele, koszty, mierniki efektywności oraz terminy ich pomiaru. Jednak

zmiana tradycyjnego budżetowania na zadaniowe wymaga jednocześnie, jak w przypadku controllingu, modyfikacji rachunkowości z budżetowej na zadaniową, której elementy są zintegrowane z nowym budżetem.

### 3.1. Krytyczna ocena budżetowania tradycyjnego

Budżetowanie tradycyjne w JST związane jest z obowiązującą klasyfikacją budżetową, zgodnie z którą dochody, wydatki, przychody oraz rozchody przyporządkowuje się do działów, rozdziałów i paragrafów. Informacje pochodzące z budżetów oraz sprawozdań opartych na tradycyjnej klasyfikacji budżetowej są ograniczone, ponieważ przedstawiają jedynie poziom poniesionych wydatków bez wskazania wymiernego rezultatu, jaki przyniósł wydatek i jaki przyczynił się do realizacji konkretnych celów. Brak jest związku pomiędzy wydatkiem a celem oraz kosztem realizacji poszczególnych zadań. Można stwierdzić, iż w JST celem samym w sobie jest wydatek oraz że priorytetem jest wykonanie budżetu zgodne z planem bez względu na rezultat. Powodem tego jest rozliczanie JST z wykonania wydatków, a nie z zadań. Nawet obecny system dyscypliny finansów publicznych jest ukierunkowany raczej na realizację wydatków niż na efektywne i skuteczne realizowanie zadań<sup>2</sup>.

Istotnym problemem jest także opieranie budżetu na koszcie historycznym (na nieaktualnej informacji kosztowej), gdzie budżet konstruowany jest na podstawie zasady „wydatki plus”. W tej sytuacji istnieje duże niebezpieczeństwo przeniesienia na lata następne wszelkich nieprawidłowości czy błędów, które zostały popełnione w poprzednich okresach. Jeżeli jednostka zrealizowała budżet nieefektywnie w danym roku, to w latach następnych, stosując budżetowanie przyrostowe, będzie tę samą nieefektywność powielać, tyle że w skali powiększonej o wskaźnik wzrostu [Heciak 2012].

Do wad budżetowania tradycyjnego można zaliczyć również: nieracjonalność (koncentracja na dochodach, a nie na wydatkach), fragmentaryczność (opisuje jedynie zmiany), krótkookresowość (plan na jeden rok) oraz konserwatywność (niechęć do podejmowania odważniejszych zmian) [Bucior, Gościński 2005].

Jedną z wymienianych zalet tradycyjnego układu budżetu jest jego niska pracochłonność przy sporządzaniu, która wynika z przygotowania budżetu na dany okres na podstawie procedury zastosowanej w poprzednich latach [Nowak 2010].

Wdrożenie i stosowanie koncepcji budżetowania przyrostowego jest niewątpliwie najłatwiejszym oraz najtańszym sposobem kreacji budżetu dla JST. Jednak w samorządzie nie przynosi ani ograniczenia marnotrawstwa środków publicznych, ani racjonalizacji wydatków, stąd należy odejść od tradycyjnych metod, które są ukierunkowane tylko na kontrolę przestrzegania limitów [Kožuch 2012].

---

<sup>2</sup> Np. nieprzekazanie w terminie do budżetu należnych dochodów, nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji, nieopłacenie w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową [Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r.].

Jednostki muszą znaleźć rozwiązania, które pozwolą na aktywne zarządzanie środkami finansowymi i przyniosą korzyści chociażby w sferze identyfikacji wydatków przeznaczanych na realizowanie poszczególnych zadań publicznych. Takie możliwości daje JST budżetowanie zadaniowe, którego istotą jest „zarządzanie środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, mierzonych za pomocą mierników” [Lubińska i in. 2009].

### 3.2. Efekty implementacji budżetowania zadaniowego

Budżetowanie zadaniowe, w odróżnieniu od tradycyjnego, kładzie nacisk nie tylko na samą alokację środków publicznych, ale również na ocenę efektywności wykonywanych zadań publicznych, na które poniesione zostały wydatki, co jest jedną z ważniejszych jego zalet.

Podział środków publicznych staje się bardziej przejrzysty, ponieważ dokonywany jest na podstawie sformułowanych zadań i celów, co w konsekwencji również doprowadza do przejrzystości finansów publicznych [Postuła, Perczyński 2010]. Zadania publiczne i przypisane im wydatki na ich realizację powiązane są z odpowiedzialnością za skuteczność i efektywność. Pozwala to na lepszą kontrolę struktury wydatków oraz w konsekwencji na redukcję tych wydatków, które nie służą realizacji celów i zadań, oraz optymalne zabezpieczenia środków niezbędnych do realizacji zadań priorytetowych. Pojawia się również możliwość określenia kosztu realizacji poszczególnego zadania, co jest podstawą do poszukiwania tych składników zadania, które mogą generować oszczędności budżetowe. Budżetowanie zadaniowe, pomimo wyżej wymienionych zalet, jest procesem pracochłonnym i wymaga dużego zaangażowania i odwagi JST w związku z jego wdrożeniem.

Budżetowanie zadaniowe w Polsce zostało obligatoryjnie wprowadzone w jednostkach administracji rządowej [Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r.; Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.], natomiast w JST ma jedynie charakter fakultatywny. Pomimo to JST coraz bardziej zajmują się tą problematyką i starają wdrażać dostosowane do swoich potrzeb i możliwości rozwiązania<sup>3</sup>. Jednak rozwiązania w tym zakresie, przyjmowane przez niektóre z jednostek, są zróżnicowane oraz budzą wątpliwości co do prawidłowości przyjętych procedur. Brak jednakowych zasad wdrażania i konstruowania systemu budżetowania zadaniowego powoduje, iż istnieje problem z porównywalnością danych. JST zgłaszają także szereg problemów w praktycznym wdrażaniu budżetu zadaniowego, do których można zaliczyć trudności ze zde-

---

<sup>3</sup> Najwcześniej reformę metody planowania wydatków rozpoczęto w JST w Krakowie (1994 r.). Szczególne znaczenie w zakresie budżetowania zadaniowego miały polsko-brytyjski program Know-How Fund, Program Rozwoju Instytucjonalnego, współfinansowany ze środków Banku Światowego, oraz amerykański program Partnerstwo dla Samorządu Terytorialnego. Aktualnie ok. 20% JST wprowadziło system budżetowania zadaniowego.

finiowaniem celów i mierników, tak aby pozwoliły na ocenę efektywności zadań, z dostosowaniem systemów finansowo-księgowych do wymogów nowego budżetu, oraz brak adekwatnych instrumentów wspomagających proces planowania i monitorowania realizacji budżetu zadaniowego [Marchewka-Bartkowiak, Korolewska 2013]. Nasuwa się wniosek, iż aby budżetowanie zadaniowe spełniało swoją ideową rolę oraz przynosiło zamierzone skutki, należy zastosować odpowiednie instrumentarium w postaci controllingu oraz modyfikacji systemu rachunkowości. Controlling może w tym zakresie posłużyć usprawnianiu realizacji zadań publicznych wykonywanych przez jednostkę chociażby za pomocą wprowadzenia planowania, sterowania, kontroli i koordynacji zadań, co umożliwi ich dokładną identyfikację oraz pomiar.

#### **4. Rola rachunkowości w budżetowaniu w jednostkach samorządu terytorialnego**

Punktem wyjścia do stosowania budżetowania zadaniowego oraz controllingu jest dostosowana do jego potrzeb rachunkowość, która dostarczy informacji o zachodzących procesach zarządczych, realizowanych usługach i pełnych kosztach związanych z ich realizacją. Bez ciągłego dostarczania i przetwarzania informacji oba instrumenty nie spełniałyby swojej funkcji wspierania jednostki w jej funkcjonowaniu. Rzetelne i wiarygodne informacje są podstawą do podejmowania wszelkich decyzji, przygotowania danych pomocnych w zarządzaniu jednostką, a także zsynchronizowania wszystkich działań i projektów zachodzących w jednostkach. Stąd istnieje potrzeba zwiększania roli systemu rachunkowości budżetowej (finansowej) oraz zarządczej, w tym odpowiedniego rachunku kosztów.

Zgodnie z poglądem T. Kiziukiewicz [1984] możemy wyróżnić rachunkowość aktywną<sup>4</sup> i pasywną<sup>5</sup>. Rachunkowość budżetowa JST ma charakter pasywny. Dostarczane przez nią informacje służą jedynie kontroli bieżącego roku budżetowego, wykonania budżetu, realizacji planów finansowych oraz kontroli zrealizowanych dochodów i wydatków [Kiziukiewicz (red.) 2006; Jastrzębska 1999]. Rachunkowość budżetowa pełni funkcję ewidencyjną oraz informacyjną, przejawiającą się dostarczaniem informacji tylko *ex post* (planowanie i wykonanie), które są niewystarczające w procesie zarządzania jednostką, natomiast powinna dostarczać informacji *ex ante*, które pozwolą na badanie słuszności i efektywności podejmowanych działań i realizowanych zadań, a w konsekwencji przyczynią się do właściwej realizacji funkcji zarządzania.

Procedury wprowadzenia i wykorzystania budżetowania zadaniowego w zarządzaniu JST oraz potrzeby związane z rozpoznawaniem zasobów niezbędnych do

---

<sup>4</sup> Informacje *ex ante* – niezbędne w procesie decyzyjnym i zarządzania publicznego.

<sup>5</sup> Informacje *ex post* – na potrzeby sprawozdawczości i kontroli.

realizacji poszczególnych zadań muszą zostać uzupełnione o usprawnienia systemu rachunkowości w zakresie rachunkowości budżetowej (finansowej), zarządczej oraz rachunku kosztów, które będą zintegrowane z nowymi wymaganiami budżetowymi i wymaganiami całego sektora publicznego, w tym samorządowego.

Jedną z podstawowych różnic między ujęciem tradycyjnym a zadaniowym jest wycena pełnego kosztu zadań, które realizowane będą przez daną jednostkę samorządu terytorialnego [Zawadzka-Pąk 2013, s. 107]. Do tej wyceny niezbędna jest ewidencja księgowa, umożliwiająca kontrolę realizowanych zadań i stanowiąca podstawę do analizy kosztów i kontroli budżetu, oraz precyzyjna kalkulacja kosztów zadań. Obecnie funkcjonująca rachunkowość budżetowa (ewidencja księgowa) w JST nie dostarcza informacji o pełnych kosztach realizowanych zadań publicznych (charakter pasywny), co jest szczególnie ważne czy nawet konieczne w procesie budżetowania zadaniowego, a co pozwoliłoby na podejmowanie racjonalnych decyzji w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

Odpowiednio ustalone struktura, zakres, poziom, źródła i metody finansowania wydatków (kosztów) niejako automatycznie wpływają na prawidłowość wykonywania ustalonych zadań publicznych. Dlatego też największe znaczenie ma wprowadzenie modyfikacji w zakresie kosztów, co jest pierwszym krokiem do implementacji budżetowania opartego na zadaniach oraz do controllingu zadaniowego. Ewidencja księgowa czy też rachunek kosztów rozszerzają ich możliwości oraz służą również do kontrolowania i obliczania kosztów pośrednich, które powstały w poszczególnych obszarach JST. Odpowiedni rachunek kosztów pozwoli na rozwiązanie problemu pozyskiwania informacji kosztowych niezbędnych do stworzenia nowego zarządzania publicznego w JST. Controlling zadaniowy wspomagany przez system informacyjny pozwoli na planowanie, kontrolę oraz sterowanie całą jednostką.

Zasady rachunkowości determinują jakość informacji, które przekazywane są użytkownikom, o sytuacji finansowo-majątkowej jednostki publicznej oraz o płynności finansowej i rentowności działalności jednostek. Aspektem, na który należy zwrócić uwagę, jest zasada ewidencji księgowej.

Tradycyjny sposób ujmowania operacji gospodarczych w JST związany jest ze stosowaniem zasady kasowej, która uwzględnia w płatnościach fakt wpływów oraz wypływów pieniężnych. W oparciu o tę zasadę konstruowane są zarówno budżet JST, jak i sprawozdania z jego wykonania. Kasowy charakter budżetu wymusza ciągłą kontrolę środków pieniężnych wraz z uwzględnieniem stopnia realizacji planu finansowego, natomiast jest niewystarczający do obliczenia całkowitych kosztów poszczególnych zadań publicznych. Stąd, szczególnie przy wprowadzeniu budżetowania zadaniowego, niezbędne staje się wprowadzenie do JST zasady memoriałowej, co pozwoli na pełniejsze wykorzystanie możliwości poprawy efektywności funkcjonowania JST. Spowoduje

to powstanie nowej jakości informacji, która umożliwi ocenę skutków funkcjonowania jednostek publicznych.

Zastosowanie metody kasowej do obliczania kosztów zadań jest ograniczone, ponieważ stosując tę metodę, nie można przypisać do zadań wydatków, które mimo iż zostały zlecone w danym roku budżetowym, dokonane zostały dopiero w kolejnym roku budżetowym [Zawadzka-Pąk 2013, s. 109]. Dopiero zasada memoriałowa daje możliwość dokonania rzeczywistej wyceny kosztów zadań. Decyzje podejmowane na podstawie kryterium efektywności kosztowej wymagają porównywania oraz analizy wszelkich kosztów związanych z realizacją i świadczeniem usług publicznych. Przy obliczaniu jednostkowego kosztu świadczenia danej usługi niezbędna jest informacja o wszystkich poniesionych nakładach czynników produkcji, jak również zużycia środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych [Binter 2012, s. 26]. Stąd jednostki muszą skupić swoją uwagę nie tylko na wydatkach ponoszonych w danym roku budżetowym, ale również na pełnym koszcie realizacji zadań (świadczenia usług). Zastosowanie zasady memoriałowej pozwala na stworzenie bazy informacyjnej dla zaawansowanych rachunków kosztów i wszelkiego rodzaju porównań.

Stosowanie zasady kasowej nie pozwala również na przedstawienie pełnego obrazu sytuacji finansowej, ponieważ pokazuje ona tylko skutki zdarzeń mających miejsce w przeszłości bez ukazania zdarzeń, z których wynikające skutki będzie trzeba monitorować w przyszłych okresach sprawozdawczych [Binter 2012, s. 26]. Zasada memoriałowa pozwala na stworzenie wiarygodnego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, co w konsekwencji pozwala na efektywniejsze i skuteczniejsze zarządzanie jednostką.

W polskich JST większość operacji ujmowana jest zgodnie z zasadą kasową, a w szczególności w zakresie wykonywania dochodów i wydatków. Mimo iż zasada kasowa jest prostszym modelem ujmowania operacji gospodarczych, podczas jej stosowania nie jest zachowana zasada współmierności ujmowania przychodów i kosztów, informacja o aktywach i pasywach jest bardzo często ograniczona, brakuje usystematyzowanej informacji na temat stanu posiadania oraz jej kontroli zadłużenia budżetu w kolejnych latach.

W niektórych państwach na szczeblu JST rezygnuje się z metody kasowej na rzecz zasady memoriałowej, upodabniając rachunkowość samorządów do rachunkowości stosowanej w sektorze prywatnym (Szwajcaria, Holandia, Szwecja, Hiszpania, Wielka Brytania, Finlandia, Włochy, Niemcy) [Lüder, Jones (red.) 2003]. Tendencja przyjmowania zasady memoriałowej do tworzenia budżetów może być związana z wprowadzeniem dyrektywy Rady Europejskiej, zgodnie z którą systemy rachunkowości w sektorze publicznym w krajach członkowskich powinny do-



starczać w sposób całościowy i spójny informacji niezbędnych do generowania danych memoriałowych służących przygotowaniu danych opartych na standardzie ESA '95 [Rada Unii Europejskiej 2011].

Komisja Europejska opowiada się za wprowadzeniem zasady memoriałowej, proponując opracowanie oraz wdrożenie we wszystkich państwach członkowskich (zarówno na szczeblu rządowym, jak i samorządowym) Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego [Komisja Europejska 2013]. Standardy te miałyby stanowić odpowiednik Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego z większym uwzględnieniem potrzeb jednostek sektora publicznego do analiz statystycznych (ESA). Takie rozwiązanie jest pomocne przy dokonywaniu wszelkich analiz porównawczych m.in. pod względem efektywności wydatkowania środków na takie same zadania przez poszczególne jednostki w krajach członkowskimi na wszystkich szczeblach.

## 5. Zakończenie

Trudna sytuacja JST wymusza potrzebę poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie ich funkcjonowania i przede wszystkim zarządzania środkami publicznymi. Proces budżetowania tradycyjnego, który jest podstawą gospodarki finansowej, staje się niewystarczający w sytuacji, gdy jednostka dysponuje ograniczonymi środkami publicznymi, które nie pozwalają na realizację zadań zleconych. Nie daje możliwości racjonalizacji wydatków z uwagi na brak informacji o jednostkowych kosztach wykonywanych zadań oraz brak wskazania, które z zadań mają charakter priorytetowy, a które z nich nie przynoszą zamierzonych efektów ani nie realizują postawionych celów.

Szereg wad budżetowania tradycyjnego, wymienionych w powyższym artykule, przyczynia się do szukania antidotum na problemy jednostek. Takim rozwiązaniem może okazać się budżetowanie zadaniowe. Budżetowanie oparte na zadaniach powinno być wdrożone w jednostkach w szczególnie trudnej sytuacji finansowej, która zmusza samorząd do cięć budżetowych czy szukania dodatkowych źródeł finansowania. Jednak nie sama „forma papierowa” budżetu zadaniowego jest potrzebna, ale również niezbędny jest kompleksowy system wspomagający tę inicjatywę.

Należy również zmodyfikować system rachunkowości, który będzie zintegrowany z nowym budżetem, oraz stworzyć system controllingu wraz z odpowiednimi miernikami, aby można było ocenić efektywność realizowanych zadań publicznych. Również istotna jest zmiana budżetowania z metody kasowej na memoriałową, która może przyczynić się do poprawy funkcjonowania jednostek publicznych, z uwagi na możliwość analizy sytuacji finansowej w bardziej przejrzysty sposób.

## Literatura

- Binter M., 2012, *Wpływ budżetowania memorialowego na kształt i funkcjonowanie zasad budżetowych w prawie budżetowym jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” nr 5/2012 (257), Wolters Kluwer, Warszawa.
- Bucior G., Gościński K., 2005, *Koncepcje budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych, teoria i praktyka*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Heciak S., 2012, *Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgową*, PRESSCOM, Wrocław.
- Jastrzębska M., 1999, *Zarządzanie finansami gmin. Aspekty teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Kiziukiewicz T., 1984., *Problemy dostosowania rachunkowości do informacji wymagań zarządzania*, Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej nr 261, Prace Katedry Rachunkowości nr 2, Szczecin.
- Kiziukiewicz T. (red.), 2006, *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Komisja Europejska, *Sprawozdanie z dnia 6 marca 2013 r. dla Rady i Parlamentu Europejskiego, W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich – Przydatność MSRSP dla państw członkowskich*, Bruksela.
- Kozuch A.J., 2012, *Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego*, PWN Warszawa.
- Krajowa Rada RIO, 2010-2013, *Sprawozdanie z działalności RIO i wykonania budżetu przez JST w 2009-2012*, Warszawa.
- Lubińska T., Strąg T., Lozano Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., 2009, *Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka*, [w:] T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, Difin, Warszawa, s. 41-42.
- Lüder K., Jones R. (red.), 2003, *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt am Main, Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Marchewka-Bartkowiak K., Korolewska M., 2013, *Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków miast na prawach powiatu*, [w:] K. Marchewka-Bartkowiak, Z. Szpringer (red.), *Budżet zadaniowy*, Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu nr 1(33), Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, *Informacja z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego po 4 kwartałach 2013 r.*, <http://www.mf.gov.pl>.
- Nowak E., 2010, *Podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Warszawa.
- Postuła M., Perczyński P., 2010, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania*, [w:] M. Postuła, P. Perczyński, (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Rada Unii Europejskiej, 2011, Dyrektywa Rady 2011/85/UE z 8.11.2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Bruksela, Dz.Urz. UE L 306/41 z 2011 r.
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, DzU 2006, nr 249, poz. 1832.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2013, poz. 168; 2012, poz. 1529.
- Zawadzka-Pąk U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.

## CONDITIONING OF EFFECTIVE BUDGETING FUNCTIONING IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

**Summary:** The purpose of this article is to demonstrate the need for reorganization of budgeting in local government units. The current financial situation of individuals is difficult due to limited financial resources resulting from the lack of an adequate level of transfers from the state budget. The author presents performance budgeting as an antidote to the problems of individuals and to increase the rationalization of expenditure budgeting. The article presents a comparative analysis of traditional and performance budgeting in local government units which was made to determine advantages and disadvantages of both kinds of budgeting as well as its impact on the functioning of local government. It was also shown that the consequences of the implementation of performance budgeting is a modification of accounting policies and the introduction of taks-controlling. The article presents the role of accounting system in budgeting in local government.

**Keywords:** local government units, budgeting, performance budgeting, accounting system, controlling.