



**KAPITAŁ LUDZKI**  
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



**UNIA EUROPEJSKA**  
EUROPEJSKI  
FUNDUSZ SPOŁECZNY



Projekt współfinansowany ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

# **Budżetowanie zadaniowe w administracji publicznej w 2012r**

*Rachunkowość budżetu zadaniowego  
jednostek administracji publicznej*

**SKRYPT UCZESTNIKA SZKOLENIA**



**Opracował:**  
**dr Piotr Kobel**

Szkolenie w ramach projektu „Szkolenia w dziedzinie budżetowania zadaniowego w administracji publicznej w 2012r” realizowanego przez COMBIDATA Poland na zlecenie Ministerstwa Finansów.

**COMBIDATA Poland Sp. z o.o.**, ul. Emilii Plater 12, 81-777 Sopot, tel. (058) 550-95-95, 550-95-50,  
fax. (058) 550-95-51, Infolinia: 0 801 30 30 30, [biuro@combidata.pl](mailto:biuro@combidata.pl), [www.eduportal.pl](http://www.eduportal.pl)





## Spis treści

WSTĘP.....	3
Sprawozdawczość w budżetowaniu zadaniowym .....	5
Sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym.....	6
Grupowanie operacji wydatków na potrzeby sprawozdawczości budżetowej.....	7
Sprawozdawczość wewnętrzna na potrzeby kontroli zarządczej.....	8
Istota kontroli zarządczej .....	8
Kryteria grupowania na potrzeby sprawozdań wewnętrznych .....	9
Metody ewidencji na potrzeby sprawozdawczości budżetowania zadaniowego .....	11
Formalno-prawne i teoretyczne uwarunkowania polityki rachunkowości w jednostce budżetowej.....	11
Planu i struktura kont księgowych na potrzeby ewidencji rachunkowej w układzie zadaniowym .....	13
Uproszczony wariant ewidencji zadaniowej .....	16
Kontrola ewidencji zadaniowej .....	17
Zamknięcie kont z ewidencją zadaniową .....	17
Pełna ewidencja w układzie zadaniowym .....	17
Klucze rozliczeniowe i ewidencja rozliczonych wydatków.....	18
Kontrola ewidencji zadaniowej .....	18
Zamknięcie kont ewidencji zadaniowej .....	18
Wariant ewidencji oparty na kontaktach układu zadaniowego.....	18
Klucze rozliczeniowe dla poszczególnych rodzajów wydatków pośrednich.....	23
Kontrola ewidencji w układzie zadaniowym .....	24
Zamknięcie kont .....	24
Spis aktów prawnych i literatury .....	25



## WSTĘP

Prace koncepcyjne nad budżetem zadaniowym w Polsce rozpoczęto w I kwartale 2006 roku. W nowelizacji ustawy o finansach publicznych z grudnia 2006 roku [6] znalazły się wymogi prezentowania wydatków w układzie zadań wykonywanych w związku z celami realizowanymi przez dysponentów środków publicznych oraz mierników osiągnięcia tych celów (art. 124 i 158 [6]). Szersze unormowanie w zakresie budżetu zadaniowego jako metody planowania wydatków budżetu państwa po raz pierwszy znalazły się w rozporządzeniu MF z dnia 18.05.2007 roku [7], dotyczącym przygotowania projektu budżetu państwa na 2008 rok. Rozporządzenie podało normatywną definicję budżetu zadaniowego (art. 4 ust. 1 pkt. 12), a w nocie budżetowej ujęto też zasady określania poziomu wydatków na lata 2009 i 2010. Dalszych zmian w konstrukcji budżetu zadaniowego dokonano w rozporządzeniu MF z 9.05.2008 roku [8]. Przyjęto konstrukcję budżetu w układzie zadaniowym z podziałem wydatków na funkcje grupujące wydatki jednego obszaru działalności państwa polskiego. Wprowadzony rok wcześniej [7] podział na zadania, podzadania i działania został, jako szczegółowa klasyfikacja w ramach funkcji państwa.

Najistotniejsze zmiany zaszły w roku 2009. 27 sierpnia 2009 roku została uchwalona nowa ustawa o finansach publicznych [3] jednoznacznie określająca od 2012 roku obowiązek budżetowania wydatków publicznych według zasad budżetu zadaniowego. Ustawa pozostawiła dwuletni okres *vacatio legis* (łac. próżnowanie ustawy). Celem *vacationis legis* było umożliwienie wszystkim jednostkom budżetowym zapoznania się z nowymi przepisami i przygotowanie do ewentualnych zmian, jakie mogą wynikać z ich obowiązywania.

Istotą i celem wprowadzenia zasad budżetowania zadaniowego w Polsce jest „podniesienie zwiększenia, przejrzystości, racjonalności, efektywności oraz skuteczności wydatkowania środków publicznych” [9, str. 5]. Kolejne akty normatywne wprowadziły konieczność zdefiniowania celów realizowanych przez dysponentów środków publicznych oraz mierników określających stopień ich realizacji. Wprowadziły one również klasyfikacje wydatków według kryteriów funkcji państwa, zadań, podzadań, a w nich pojedynczych działań powiązanych z realizowanymi celami. Tym sposobem prawnie została usankcjonowana metoda mierzenia i prezentowania korzyści uzyskiwanych w ramach zadań realizowanych ze środków publicznych – Budżetu Państwa. Stworzona została możliwość prezentowania nakładów poniesionych w związku z uzyskanymi korzyściami, a zatem pomiaru i **zarządzania efektywnością wydatkowania środków publicznych stanowiących o istocie całej reformy finansów publicznych.**

**Realizacja celów reformy finansów publicznych wymaga dostosowania systemu informacyjnego rachunkowości do gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji**



w układzie oraz zakresie niezbędnym w procesie budżetowania zadaniowego. Nie jest to zadanie łatwe i wymaga niekiedy rozwiązań nowatorskich, znacznie odbiegających od obecnie stosowanych w jednostkach budżetowych. W przypadku niektórych jednostek wymusza to konieczność gruntownego przeprojektowania istniejącej organizacji rachunkowości, w tym planu i struktury kont, zasad ewidencji księgowej, reparametryzacji systemów informatycznych oraz zasad obiegu i opisu dokumentacji finansowo-księgowej.

Zarówno skrypt, ćwiczenia, jak też studium przypadku przygotowane zostały w sposób umożliwiający zapoznanie uczestników szkolenia z podstawowymi kierunkami, w jakich można rozbudowywać lub zbudować organizację rachunkowości w jednostce budżetowej. W pierwszej części skryptu znajduje się charakterystyka potrzeb informacyjnych wynikających z zarządzania opartego na budżetowaniu zadaniowym. Zaprezentowany został przekrój informacji dostarczanych przez sprawozdawczości budżetową w układzie zadaniowym i wewnętrzną na potrzeby kontroli zarządczej. Identyfikacja potrzeb informacyjnych stanowi punkt wyjścia do budowy każdego systemu informacyjnego rachunkowości. W części drugiej skryptu przedstawiono przegląd rozwiązań w zakresie ewidencji i rozliczania wydatków na potrzeby budżetowania zadaniowego. Zaproponowane zostały trzy warianty ewidencji rachunkowej. Możliwość zastosowania każdej z nich uwarunkowane jest specyfiką danej jednostki i zależy od takich czynników jak:

- zakres realizowanego budżetu zadaniowego (działań, podzadań, zadań, funkcji),
- złożoność struktury organizacyjnej jednostki budżetowej,
- potencjału funkcjonalnego narzędzi informatycznych.

Przygotowane ćwiczenia oraz studium przypadku umożliwiają szczegółową analizę poszczególnych rozwiązań ewidencyjnych. Pozostaje kwestią indywidualną sposób i zakres wykorzystania tych propozycji w poszczególnych jednostkach budżetowych.



## Sprawozdawczość w budżetowaniu zadaniowym

Sposób ewidencji przyjęty w jednostce powinien zapewnić możliwość sporządzania m.in. sprawozdań budżetowych. Projektując określoną metodę ewidencji należy, w pierwszej kolejności **zidentyfikować zakres potrzebnych informacji finansowych, przyjętych kategorii ekonomicznych oraz stosowanych metod wyceny w zakresie danego rodzaju sprawozdawczości**. Znając zapotrzebowanie na informacje, w drugiej kolejności można przystępować do opracowywania zasad grupowania poszczególnych operacji gospodarczych (wydatków), budowy planu i struktury kont księgowych oraz organizacji rachunkowości zapewniającej prawidłowe ich dokumentowanie, opisywanie, ewidencję i przygotowywanie sprawozdań.

**Wraz z wprowadzeniem budżetowania zadaniowego wzrósł zakres informacji jakie musi przygotować i udostępnić rachunkowość jednostki budżetowej.** Zwiększył się też krąg odbiorców informacji pochodzących z systemu informacyjnego rachunkowości. Oprócz informacji obligatoryjnych, zawartych w sprawozdaniach budżetowych, budżetowanie zadaniowe zwiększa obszar **informacji na potrzeby zarządzania**. Ustawa o finansach publicznych nakłada na kierownika jednostki **obowiązek zorganizowania kontroli zarządczej** w jednostce budżetowej. Trudno sobie wyobrazić **wykonywanie w ramach kontroli zarządczej, kontroli efektywności**, bez odpowiedniej informacji o planie budżetu i jego wykonaniu przedstawionego w wielowymiarowych przekrojach, między innymi klasyfikacji układu zadaniowego i rodzajowego (paragrafach) oraz komórek organizacyjnych jednostki budżetowej.

Specyfika poszczególnych jednostek budżetowych – wielkość i złożoność struktury organizacyjnej, zakres i stopień skomplikowania realizowanych celów budżetu zadaniowego – sprawia, że potrzeby informacyjne każdej z tych jednostek mają charakter indywidualny. Niemniej, można je podzielić na dwie zasadnicze grupy – informacje na potrzeby sprawozdawczości:

1. **budżetowej** w układzie zadaniowym;
2. **wewnętrznej** na potrzeby kontroli zarządczej.

**Sprawozdawczość budżetowa**, to sprawozdawczość obligatoryjna podporządkowana potrzebom zarządzania na poziomie Budżetu Państwa. Zakres potrzeb informacyjnych, określany jest w tym zakresie przez odpowiednie przepisy ustaw, rozporządzeń i innych aktów normatywnych. Sposób grupowania danych jest podporządkowany sprawozdaniem łącznym, zapewniając informacje syntetyczne, na poziomie całego budżetu państwa.

**Sprawozdawczość na potrzeby wewnętrzne** jednostki nie ma charakteru obowiązkowego, szczegółowo definiowanego przepisami prawa. Nie są odgórnie określone



formularze z rodzajem i zakresem informacji, jakie mają być prezentowane. **Każda jednostka opracowuje indywidualnie sprawozdania wewnętrzne dostosowując ich zawartość informacyjną do istniejących warunków organizacyjnych, metod zarządzania i potrzeb kadry kierowniczej odpowiedzialnej za efektywne, oszczędne i terminowe realizowanie celów budżetu zadaniowego.** Sprawozdania przygotowane są z uwzględnieniem indywidualnych potrzeby osób zarządzających, a także nadzorujących realizację poszczególnych celów budżetu zadaniowego i związaną z nimi efektywność wydatkowanie środków pieniężnych.

## Sprawozdania budżetowe w układzie zadaniowym

Minister Finansów, wywiązując się z delegacji ustawowej zawartej w art. 41 ust. 4 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [1] **wydał rozporządzenie z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym.** Rozporządzenie to określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym:

- państwowych jednostek budżetowych,
- państwowych funduszy celowych,
- agencji wykonawczych,
- instytucji gospodarki budżetowej,
- państwowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Rozporządzenie o sprawozdawczości w układzie zadaniowym w § 3 określa **wzory dwóch rodzajów obligatoryjnych sprawozdań budżetowych:**

- **Rb-BZ1** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (**załącznik 1** do ww. rozporządzenia),
- **Rb-BZ2** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego/agencji wykonawczej/instytucji gospodarki budżetowej/państwowej osoby prawnej w układzie zadaniowym (**załącznik 2** do ww. rozporządzenia).

Sprawozdania Rb-BZ1 i Rb-BZ2 sporządza się jako sprawozdania jednostkowe i łączne. Jednostkowe sprawozdania budżetowe sporządzają kierownicy jednostek na podstawie ksiąg rachunkowych. Natomiast sprawozdania łączne sporządzają dysponenci drugiego stopnia i części budżetowych na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz ich własnego sprawozdania jednostkowego.



Sprawozdania sporządzane są dwukrotnie w okresie roku budżetowego – **za pierwsze półrocze oraz na koniec roku**. Szczegółowe terminy przekazywania poszczególnych sprawozdań określone zostały w **załącznikach 3 i 4** do rozporządzenia o sprawozdawczości w układzie zadaniowym.

### **Grupowanie operacji wydatków na potrzebny sprawozdawczości budżetowej**

Dysponując wiedzą na temat zakresu informacji, jakie powinny znaleźć się w sprawozdaniu można dokonać identyfikacji kryteriów grupowania operacji księgowych. Jest to ostatni element przygotowania materiałów do opracowania modyfikacji istniejącej lub projektu zupełnie nowej ewidencji rachunkowej.

Sprawozdania budżetowe prezentują listę poszczególnych pozycji układu zadaniowego, czyli funkcje, zadania, podzadania i działania realizowane przez poszczególne jednostki budżetowe, w podziale na cztery rodzaje danych:

- plan według ustawy budżetowej,
- plan po zmianach w trybie określonym w uofp,
- wykonanie - faktycznie poniesione wydatków wydatki w okresie sprawozdawczym,
- wykonanie mierników celu poszczególnych pozycji układu zadaniowego – w wartości planowanej i rzeczywiście osiągniętej na koniec okresu sprawozdawczego.

Sprawozdanie Rb-BZ1 prezentuje wartość planu wg ustawy budżetowej, plan po zmianach oraz wykonanie według klasyfikacji zadaniowej (wiersze sprawozdania) oraz **w układzie rodzajowym** - w podziale na wydatki majątkowe (grupa 6) oraz pozostałe (kolumny). Ponadto, w tym sprawozdaniu wyodrębnia się w ramach budżetu państwa wydatki związane z finansowaniem projektów z udziałem środków Unii Europejskiej a także wydatki budżetu środków europejskich (kolumny sprawozdania). Sprawozdanie Rb-BZ2 również przedstawia wartości planu wg ustawy budżetowej, plan po zmianach oraz wykonanie. Jednak w sprawozdaniu Rb-BZ2 nie występuje dodatkowa klasyfikacja rodzajowa wydatków (grupa 6 i pozostałe) oraz wyodrębnienie wydatków związanych z finansowaniem projektów z udziałem środków Unii Europejskiej i wydatków Budżetu Środków Europejskich.

Oba sprawozdania Rb-BZ1 i Rb-BZ2 wartości finansowe przedstawiają **w kategoriach wydatków**. Jednak w przypadku sprawozdania Rb-BZ2 możliwe jest prezentowanie wydatków **w układzie memoriałowym**. Wynika to z treści rozporządzenia o sprawozdawczości budżetowej, w którym użyte zostało **pojęcie kosztu, a nie wydatku**. Oznacza to, że w sprawozdaniu może zostać ujęta **wartość zużycie zasobów jednostki budżetowej poniesione dla osiągnięcia określonego efektu ekonomicznego**. Nie jest konieczne wykazywanie wartości **w oparciu o wielkość rozchodu środków pieniężnych w formie gotówkowej (z kasy) lub bezgotówkowej (z rachunku bankowego)**, który likwiduje



## **zobowiązania jednostki budżetowej wobec innych podmiotów (osób fizycznych lub prawnych).**

Prezentować poniesione nakłady w **kategoriach kosztów** mogą:

- państwowe fundusze celowe,
- agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe jednostki prawne.

## **Wydatki pośrednie w sprawozdaniu budżetowym Rb-BZ1 i Rb-BZ2**

W rozporządzeniu [2] nie ma odniesienia do kwestii funkcji 22 – „planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna”. Brakuje wyjaśnienia, jak należy przedstawiać informacje o wielkości wydatków związanych z zarządzaniem, koordynacją merytoryczną działalności oraz planowaniem strategicznym i operacyjnym, jak również działania mające na celu zapewnienie odpowiedniej obsługi administracyjnej i technicznej dysponenta.

**Wzory sprawozdań Rb-BZ1 i Rb-BZ2 nie przewidują miejsca na informacje o wielkości wydatków pośrednich przyporządkowanych poszczególnym pozycjom w układzie zdaniowym. Nie można na ich podstawie ustalić, jaka część wydatków na realizację określonej funkcji, zadań i podzadań została poniesiona na nie bezpośrednio, a jaka wynika z „narzutu wydatków” administracyjnych. W treści rozporządzenia o sprawozdawczości w układzie zadaniowym nie ma zdefiniowanych metod rozliczania wydatków pośrednich na główne pozycje działań, podzadań, zadań i funkcji. Wynika z tego, że jednostki budżetowe mogą dokonywać tych rozliczeń, według własnego uznania i przyjąć dowolne metody oraz klucze rozliczeniowe.**

## **Sprawozdawczość wewnętrzna na potrzeby kontroli zarządczej**

### **Istota kontroli zarządczej**

Kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (art. 68 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [1]). A zatem, **kontrola efektywności jest jednym z przedmiotów kontroli zarządczej w jednostce budżetowej.** Skuteczne wykonywanie kontroli, w tym aspekcie stało się możliwe dopiero po wprowadzeniu obowiązku budżetowania zadaniowego. Przedmiotowa klasyfikacja wydatków w układzie zadaniowym oraz wprowadzenie identyfikacji celów i mierników stopnia ich osiągnięcia jest podstawą do





**porównywania nakładów z uzyskiwanymi korzyściami.** Ponoszone wydatki można odnosić do określonych, mierzalnych celów. Porównując wielkość poniesionych wydatków z miernikiem odwzorowującym stopień osiągniętego celu, **można ustalić poziom osiągniętej efektywności.** „Informacje o efektywności działania administracji publicznej pozyskiwane dzięki budżetowi zadaniowemu służyć mogą (...) do usprawniania wewnętrznych procesów zarządzania operacyjnego (na poziomie poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych)...” (str. 8, Ustawa Budżetowa na rok 2012, Uzasadnienie. Tom II. Omówienie. Wydatki państwa w układzie zadaniowym).

Zapewnienie funkcjonowania w państwowej jednostce budżetowej adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki (art. 69 ust. 1 pkt 3 [1]). Określenie „kontrola zarządcza” sugeruje, że z zakresu czterech funkcji zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola ustawa o finansach publicznych odnosi się tylko do ostatniej **funkcji – kontrolnej.** Jednak w samej definicji kontroli zarządczej w art. 68 ust. 1 [1] użyte zostało określenie „ogół działań”, można traktować kierownika jednostki jako osobę, która zajmuje się całością procesów zarządzania efektywnym wydatkowaniem środków finansowych.

### Kryteria grupowania na potrzeby sprawozdań wewnętrznych

Pełniejsze wykazanie zasadności i celowości zaproponowanej struktury kont oraz zasad ewidencjonowania na nich operacji wydatków wymaga **zaprezentowania budżetowania zadaniowego nie tylko w aspekcie księgowym, ale przede wszystkim w aspekcie zarządczym.** Biorąc pod uwagę rozwiązania stosowane w firmach komercyjnych, dla których efektywność jest podstawą długoterminowego działania, należy przyjąć, że **procedury „kontroli zarządczej” powinny wykraczać poza komórki finansowo-księgowe i budżetowe jednostki budżetowej.** W zarządzanie efektywnością **włączeni powinni być pracownicy operacyjni (merytoryczni), bezpośrednio zaangażowani w zarządzanie wykonaniem zadań, podzadań i działań budżetu zadaniowego.** Takie osoby znają najlepiej warunki realizacji celów określonych w budżecie oraz potrafią wskazać alternatywne i najbardziej efektywne metody ich realizacji.

Należy założyć, że wykonywanie kontroli na poziomie operacyjnym musi być przez kierownika jednostki delegowane na niższe szczeble struktury organizacyjnej. To oznacza **konieczność podzielenia budżetu jednostki na budżety częściowe odpowiadające zakresowi kontroli zarządczej, którą sprawują pracownicy na niższych szczeblach zarządzania.** Dostosowanie informacji do potrzeb tej grupy wymaga wprowadzenia do ewidencji rachunkowej dodatkowych kryteriów grupowania wydatków ponoszonych przez jednostkę budżetową. Dodatkowe kryteria to przede wszystkim:



- **miejsca ponoszenia wydatków;**
- **typu wydatków.**

**Miejsce ponoszenia wydatków** wyodrębnia określone komórki lub grupy komórek organizacyjnych, które dysponują wyodrębnionym wewnątrznie budżetem na realizację określonych celów budżetu zadaniowego.

**Grupowanie wydatków według typu – bezpośrednie i pośrednie** umożliwia rozdzielenie wydatków, za które odpowiedzialność merytoryczną ponosi kierownik danej jednostki organizacyjnej oraz wydatki pośrednie, na które dana komórka organizacyjna nie ma bezpośredniego wpływu. Wydatki pośrednie mogą dotyczyć obsługi administracyjnej rozliczanej na działania kluczami rozliczeniowymi. Podział na wydatki bezpośrednie i pośrednie umożliwia kontrolę tylko tej części wydatków, za które rzeczywiście odpowiada kierownik danej komórki organizacyjnej.

**Podsumowując, kryteria grupowania operacji gospodarczych** na potrzeby sprawozdawczości w układzie zadaniowym powinny umożliwić zaprezentowanie informacji o wydatkach w przekrojach co najmniej:

- klasyfikacji zadaniowej - poszczególnych funkcji, zadań, podzadań i działań,
- paragrafów – z możliwością syntetyzowania informacji na poziomie grup paragrafów,
- miejsc ponoszenia wydatków,
- wydatków bezpośrednich i pośrednich.

Dodatkowo, ze względu na wymóg sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, również zobowiązania jednostki należy grupować w układzie zadaniowym. W tym zakresie grupowanie musi być dokonywane na poziomie działań lub muszą zostać zapewnione rozwiązania umożliwiające rozliczenie zobowiązań na działania.

Na koniec warto zauważyć, że wprowadzenie dodatkowych kryteriów klasyfikacji po stronie wykonania wydatków powinno skutkować również wprowadzeniem tych samych kryteriów do planu budżetu jednostki. W przeciwnym wypadku nie będzie możliwości dokonywania porównań planu z wykonaniem na poziomie budżetów cząstkowych sporządzanych dla poszczególnych jednostek organizacyjnych.



## Metody ewidencji na potrzeby sprawozdawczości budżetowania zadaniowego

### Formalno-prawne i teoretyczne uwarunkowania polityki rachunkowości w jednostce budżetowej

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 40 ustawy o finansach publicznych [1]. Natomiast ustawa o finansach publicznych deleguje na Ministra Finansów obowiązek określenia szczególnych zasad rachunkowości oraz plan kont dla tych jednostek, między innymi w zakresie ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym. Obowiązek ten został wykonany przez opublikowanie rozporządzenia MF z dnia 05 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości... [4].

Przepisy rozporządzenia z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym [2] określają, że sprawozdawczość **Rb-BZ-1 i Rb-BZ-2** ma być oparta na księgach rachunkowych jednostki. **Księgi rachunkowe** definiuje **art. 13** ustawy o rachunkowości [3], ale również **art. 40. ust. 1.** [1] wraz z rozporządzeniem MF z dnia 5 lipca 2010 [4]. Rozporządzenie [4] w **§ 15** określa, że „ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami:

- 2. W jednostkach zobowiązanych - na podstawie odrębnych przepisów - do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia, z zastrzeżeniem ust. 2a.
- 2a. Ewidencja wykonania budżetu w układzie zadaniowym **może być prowadzona w inny sposób ustalony przez jednostkę** pod warunkiem, że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów.”

**Rozporządzenie [2] wskazuje na obowiązek przygotowania nowych sprawozdań na podstawie ksiąg rachunkowych (§ 10 pkt. 2 rozporządzenia [2]).** Ewidencja na kontach księgowych musi umożliwić grupowanie wykonanych wydatków zarówno według **klasyfikacji zadaniowej, jak i budżetu tradycyjnego.** W kolumnach tego sprawozdania konieczne jest podzielenie wydatków **w przekroju zadaniowym i rodzajowym** (grup paragrafów). Poszczególne wydatki ujęte analitycznie na funkcjach, zdaniach, podzadaniach i działaniach muszą być równoległe klasyfikowane, co najmniej na wydatki majątkowe oraz pozostałe. Istotne jest również uwzględnienie klasyfikacji umożliwiającej wyodrębnienie wydatków



związanych ze finansowaniem projektów ze środków unijnych i Budżetu Środków Europejskich.

Pewnym problemem jest kwestia wydatków pośrednich. Ich prezentacja w sprawozdaniach określonych w rozporządzeniu [2] nie jest wymagana. Nie oznacza to, że można nie rejestrować w księgach rachunkowych procesu ich rozliczenia. Kwoty wydatków wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych tych jednostek (§ 10 pkt. 2 rozporządzenia [2]). Wynika z tego, że **ogólne kwoty wydatków w układzie zadaniowym powinny wynikać z konkretnych kont księgowych określonych w zakładowym planie kont**, na których ewidencję prowadzi się zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości.

Stanowi to pewien problem ze względu na równoczesne wskazanie przez rozporządzenie [2] konieczności oparcia informacji do sprawozdań w układzie zadaniowym na koncie 990, które jest kontem pozabilansowym. Natomiast zakres kont księgowych zdefiniowany przez ustawę o rachunkowości w art. 13 określa co obejmują księgi rachunkowe – konta pozabilansowe nie zostały w tym artykule wymienione, co oznacza, że nie są częścią ksiąg rachunkowych.

Pomimo tej sprzeczności, w dalszej części szkolenia część prezentowanych rozwiązań będzie uwzględniała wykorzystanie kont pozabilansowych.

Potrzeby informacyjne wynikające z wdrożenia budżetowania zadaniowego wymagają szukania rozwiązań nowatorskich, całkowicie odmiennych od obecnie stosowanych w rachunkowości jednostek budżetowych. Oprócz zagadnień formalno-prawnych należy przynajmniej wspomnieć o kilku kwestiach natury teoretycznej. Znajomość i zrozumienie podstaw rachunkowości stanowi podstawę projektowania ewidencji zapewniającej niezbędne informacje nie tylko na potrzeby sprawozdawczości budżetowej, ale również do zarządzania opartego na budżetowaniu zadaniowym.

Jednym z zagadnień teoretycznych jest znajomość zasad tworzenia kont księgowych w wyniku podziału i łączenia kont księgowych. Metoda ta, umożliwia uzyskanie planu kont syntetycznych oraz ich struktury analitycznej dostosowanej do określonych potrzeby informacyjnych oraz zidentyfikowanych kryteriów grupowania operacji gospodarczych. Podziału kont księgowych można dokonywać na dwa sposoby: **pionowy i poziomy**.

**Podział pionowy konta księgowego** polega na wyselekcjonowaniu części wartości przedmiotu ewidencji na odrębne konta księgowe, czyli wyodrębnieniu części lub całości obrotów powstałych z określonego tytułu i przeniesienie (ewidencjonowanie) ich na innym koncie.



**Podział poziomy konta księgowego** polega na uszczegółowieniu przedmiotu ewidencji przez jego podział na mniejsze składniki i prowadzenie ewidencji operacji odrębnie dla każdego z tych składników na odrębnych kontach księgowych (saldo początkowe operacje gospodarcze zmniejszenia, zwiększenia, ustalenia wartości końcowej – saldo). Podział poziomy może być dokonywany z likwidacją lub bez likwidacji konta dzielonego. Podział bez likwidacji konta dzielonego prowadzi do rozbudowy ewidencji analitycznej prowadzonej zgodnie z zasadą zapisu powtarzanego na kontach ksiąg pomocniczych. Podział poziomy może też prowadzić do utworzenia dwóch układów kont rejestrujących te same operacje.

Przykładem podziału poziomego jest konstrukcja kont układu zadaniowego opisanego w dalszej części skryptu. Konta tego układu 160, 172, 174, 176 i 178 otrzymano przez podział poziomy konta 130. Kryterium tego podziału jest klasyfikacja zadaniowa dzieląca wydatki na: bezpośrednio odnoszące się do działań (160) oraz pośrednich odnoszących się do podzadań (172), zadań (174) i funkcji (176), a dodatkowo uwzględnione zostały też wydatki bez klasyfikacji (178). Szczegółowe rozwinięcie tego rozwiązania przedstawione zostało w studium przypadku w części ćwiczeniowej materiałów szkoleniowych.

Podział pionowy kont, a także łączenie kont można zobrazować na przykładzie konta 150 z tego samego studium przypadku. Konto 150 powstało w wyniku:

- podział pionowego konta 130 przez wyodrębnienie części obrotów strony Wn;
- podziału pionowego kont 160, 172, 174, 176, 178;
- połączenie kont 130, 160, 172, 174, 176, 178 w jedno konto 150.

Rozwiązanie to umożliwia wysięgowywanie kwot wydatków na układ zadaniowy kont z konta 130 bez wpływu na wartości obrotów tego konta.

## **Plan i struktura kont księgowych na potrzeby ewidencji rachunkowej w układzie zdaniowym**

Większość zaproponowanych dotychczas metod ewidencji rachunkowej na potrzeby budżetowania zadaniowego, to próba rozbudowy sprawdzonych dotychczas rozwiązań. Analizując dostępne publikacje na ten temat można wskazać **na kilka kierunków modyfikowania lub rozbudowy ewidencji rachunkowej na potrzeby sprawozdawczości w układzie zadaniowym.**

Rozwiązania jakie można zidentyfikować opierają się głównie na:

1. rozbudowie ewidencji pozabilansowej w zespole 9 planu kont;
2. rozbudowie ewidencji analitycznej na kontach kosztów zespołów 4 i 5;



3. rozbudowie analityki do konta 130, czyli wprowadzaniu dodatkowych poziomów struktury analitycznej z bieżącą ewidencją operacji wydatków na koncie 990;
4. wprowadzaniu dodatkowych, pozaksięgowych wymiarów ewidencyjnych (w zależności od rodzaju systemu informatycznego nazywanych: cechami, obiektami ewidencyjnymi, ewidencją zarządczą, itp.);
5. **rozbudowie planu kont o dodatkowe konta układu zadaniowego.**

Każda z wymienionych powyżej metod rozbudowy lub budowy ewidencji rachunkowej ma swoje wady, zalety i ograniczenia.

- **Rozbudowa ewidencji pozabilansowej**, to tak naprawdę ewidencja „na boku”, poza ewidencją rachunkową jednostki budżetowej. Było to, rozwiązanie często stosowane przez jednostki budżetowe w pierwszym okresie wdrożenia budżetowania zadaniowego, kiedy sprawozdawczość w układzie zadaniowym nie była jeszcze obligatoryjna. Stosowana ze względu na łatwość rejestracji operacji na kontach pozabilansowych. Wadą tego rozwiązania jest utrudniona kontrola zgodności i kompletności wartości wydatków rejestrowanych na kontach pozabilansowych oraz wydatkami na kontach 130.
- **Ewidencja oparta na kontach kosztów zespołu 4 i 5** umożliwia skorzystanie z większości metod wypracowanych i zweryfikowanych w praktyce działalności podmiotów z sektora komercyjnego stosujących memoriałowy rachunek wyników. Rozwiązanie to zapewnia szeroki i elastyczny zakres informacji. Jego podstawową wadą jest konieczność korygowania o zmianę salda zobowiązań w celu uzyskania wyniku według metody kasowej, jaka obowiązuje w sprawozdawczości budżetowej.
- **Rozbudowa struktury analitycznej konta 130 z jednoczesną, bieżącą ewidencją na koncie 990** jest prostym rozwiązaniem. Jego zaletą są niskie nakłady na reorganizację ewidencji rachunkowej, w tym reparametryzację systemu finansowo-księgowego. Analogiczna struktura analityki na kontach 130 i 990 ułatwia kontrolę kompletności prowadzonej ewidencji na koncie pozabilansowym. Jest to dobre rozwiązanie dla jednostki z niewielką strukturą organizacyjną i pojedynczym celem budżetu zadaniowego.  
Rozwiązanie może być stosowane również w przypadku konieczności stosowania rozliczenia i ewidencji wydatków pośrednich. Wówczas, dekretacja na koncie 990 dokonywana jest w oparciu o obroty Ma konta 130 po rozliczeniu wydatków pośrednich na działania.
- **Rozwiązanie oparte na dodatkowych, pozaksięgowych wymiarach ewidencyjnych** jest często stosowane, kiedy wsparcia w rozbudowie lub budowie ewidencji rachunkowej udzielają dostawcy oprogramowania informatycznego. Zastosowanie



dodatkowych wymiarów, to wykorzystanie możliwości technicznych, jakie daje stosowanie relacyjnych baz danych w oprogramowaniu finansowo-księgowym. Rozwiązanie dysponuje dużym potencjałem funkcjonalnym zapewniających możliwość gromadzenie, przetwarzania dużej ilości danych analitycznych. **Największą wadą tego rozwiązania, jest jego niezgodność z wymogami ustawy o rachunkowości.**

- **Rozbudowa planu kont o dodatkowe konta układu zadaniowego** jest rozwiązaniem najbardziej elastycznym. Można go zaadaptować do każdej jednostki budżetowej niezależnie do skali realizowanych celów budżetu zadaniowego oraz stopnia złożoności struktury organizacyjnej. Gromadzone dane stanowią podstawę budowania sprawozdawczości spełniającej potrzeby wszystkich uczestników zarządzania opartego na budżetowaniu zadaniowym.

Zalety tej metody są zarazem jej największą wadą. **Zapewnienie dużej ilości wielowymiarowych danych wymaga odpowiedniej funkcjonalności oprogramowania informatycznego**, i to nie tylko systemów finansowo-księgowych. Sprawia to, że rozwiązanie to może być stosowane w dużych jednostkach, dysponujących finansowymi możliwościami zakupu i utrzymania takiego oprogramowania.

Podstawowymi czynnikami decydującymi o przyjęciu określonej metody ewidencji i rozliczania wydatków w układzie zadaniowym są zazwyczaj:

1. liczba realizowanych funkcji, zadań, podzadań i działań budżetu zadaniowego w danej jednostce.
2. złożoność struktury organizacyjnej w jednostce budżetowej i podziału odpowiedzialności za lokalizację poszczególnych celów budżetu zadaniowego.
3. (wynikający częściowo z punktu drugiego) stopień złożoności procesu rozliczania wydatków pośrednich na działania;
4. możliwości automatyzacji (lub jej braku) procesów rejestracji, dekretacji, rozliczania i raportowania informacji sprawozdawczej w systemie finansowo-księgowym jednostki.

Wybór określonego rozwiązania będzie zawsze kwestią indywidualną w każdej jednostce budżetowej. Ułatwieniem w dokonaniu wyboru odpowiedniego rozwiązania mogą być przygotowanie trzy różne propozycje ewidencji:

1. Uproszczony wariant ewidencji zadaniowej;
2. Pełna ewidencja w układzie zadaniowym i rozliczeniem wydatków pośrednich;
3. Wariant ewidencji oparty na kontach układu zadaniowego.



Każda kolejna wersja uwzględnia większy poziom złożoności struktury budżetu zadaniowego i struktury organizacyjnej, złożoności procesu rozliczania wydatków oraz wymogów funkcjonalnych wobec oprogramowania finansowo-księgowego.

### Uproszczony wariant ewidencji zadaniowej

Niektóre jednostki budżetowe nie realizują szczególnie szerokiego zakresu celów w budżecie zadaniowym państwa. Ograniczają się do jednego lub dwóch działań, w ramach tego samego podzadania, zadania i funkcji państwa. Również struktura organizacyjna nie jest w tych jednostkach szczególnie rozbudowana, a całość kontroli zarządczej jest bezpośrednio wykonywana przez kierownika jednostki.

W takich przypadkach nie występuje potrzeba szczególnego rozbudowania ewidencji księgowej. Wystarczy rozbudowa pojedynczego poziomu struktury analitycznej istniejących kont księgowych 130 i odpowiednia budowa struktury konta 990. Takie rozwiązanie powinno wystarczyć do sprostania wymogom sprawozdawczości zadaniowej oraz zapotrzebowaniu na informację zarządczą. Powinien on posiadać co najmniej **trzy poziomy klasyfikacji**:

- 1) zadaniowej – ABCDE,
- 2) tradycyjnej (paragrafy) – XXXX oraz
- 3) środki europejskie zawarte w ostatnim symbolu paragrafu (XXXA).

Nie ogranicza to innych wymiarów klasyfikacji operacji wydatków – stanowi jedynie wymóg minimum, gwarantujący możliwość uzyskiwania informacji na podstawie ksiąg rachunkowych, zgodnej z zakresem wymaganym przez nowe sprawozdania Rb-BZ1 i Rb-BZ2. Wykorzystując funkcjonalność dostępną w większości informatycznych systemów finansowo-księgowych możliwe będzie sporządzanie zestawień z gotowymi wartościami określonymi we wzorach sprawozdań.

Analogicznie powinny zostać **zbudowane konta pozabilansowe**, na których ujmowane są wartości planu finansowego, a następnie wykonania. Jednak sprawozdania budżetu zadaniowego wymagają mniejszej szczegółowości niż sprawozdawczość tradycyjna. W zakresie klasyfikacji rodzajowej konieczne jest wyodrębnienie jedynie jednej grupy paragrafów zespołu 6 (inwestycje) oraz wydatków finansowanych lub współfinansowanych ze środków unijnych. Oznacza to konieczność grupowania przynajmniej w podziale na

- ABCDE – funkcje, zadania, podzadania, działania,
- YY – grupy paragrafów (2, 3, 4, 6....) i klasyfikacja środków UE w ostatniej cyfrze Y.

**Odrębny i bardzo indywidualny charakter będzie miała ewidencja wartości mierników celów realizowana poza systemem ewidencji rachunkowej.** Wykorzystanie





ewidencji rachunkowej może mieć jednak uzasadnienie, jeżeli jednostka budżetowa będzie dysponowała raportami automatycznie generującymi sprawozdanie Rb-BZ1 lub Rb-BZ2 na podstawie danych zgromadzonych na kontach księgowych. W zakresie rachunkowości możliwe jest wykorzystanie zupełnie nowych, dowolnych kont pozabilansowych w celu rejestracji zrealizowanych wartości mierników.

### ***Kontrola ewidencji zadaniowej***

Podstawowym problemem uproszczonego wariantu ewidencji zadaniowej jest ewidencja na koncie pozabilansowym. Brak zapisu podwójnego powoduje brak kontroli kompletności zapisów na koncie 990 jakie zapewnia ewidencja zgodnie z zasadami podwójnego zapisu i kontroli na poziomie bilansu próbnego (obrotówki syntetycznej). W takich warunkach łatwo pominąć dodatkowy zapis na koncie pozabilansowym. Natomiast w przypadku popełnienia błędu jego identyfikacja jest utrudniona - wymaga żmudnej analizy i porównań zapisów na kontach 130 i 990.

### ***Zamknięcie kont z ewidencją zadaniową***

Konto 130 nie powinno wykazywać salda na koniec roku budżetowego. W przypadku rozbudowanej analityki i rejestracji na osobnych kontach analitycznych wpływów i wydatków konta te powinny zostać zamknięte przez przeksięgowanie sald między kontami analitycznymi z saldami po stronie Wn i po stronie Ma.

Funkcjonalność finansowo-księgowego systemu informatycznego może ograniczać możliwość automatyzacji wykonania takiej operacji przeksięgowania. W takim przypadku mogą pozostać salda na kontach 130, ale bez przenoszenia ich na BO roku następnego. Opis takiego rozwiązania powinien znaleźć w opisie polityki rachunkowości jednostki budżetowej.

„Konto 990 nie wykazuje na koniec roku salda.” zgodnie z rozporządzeniem [4] w sprawie szczególnych zasad rachunkowości nie powinno wykazywać sald na koniec roku budżetowego. Oznacza to konieczność wykonania na koniec roku zapisu w wartości salda poszczególnych kont analitycznych – wartości niezrealizowanego planu.

### ***Pełna ewidencja w układzie zadaniowym i rozliczeniem wydatków pośrednich***

Struktura kont 130 i 990 jest identyczna jak w wariantcie uproszczonym. Podstawowa różnica polega na księgowaniu na koniec miesiąca wydatków na koncie 990. Ewidencja na tym koncie dokonywana jest na koniec miesiąca ze względu na konieczność ustalenia wartości kluczy rozliczeniowych w danym okresie obrachunkowym. Wydatki pośrednie zgromadzone na koncie 130 są grupowane według poszczególnych poziomów układu



zadaniowego z uwzględnieniem pozostałych wymiarów grupowania wydatków. Następnie dokonywane jest rozliczanie na poziom działań i dekretacja na kontach 990.

### *Klucze rozliczeniowe i ewidencja rozliczonych wydatków*

Klucze rozliczeniowe budowane są indywidualnie przez każdą z jednostek budżetowych. Nie zostały określone w przepisach prawnych żadne wymagania lub ograniczenia w tym zakresie. Korzystając z doświadczeń firm komercyjnych można posłużyć się najbardziej popularnymi kluczami rozliczeniowymi opartymi na:

- liczbie pracowników bezpośrednio zaangażowanych w realizację działań,
- liczbie pracowników bezpośrednio zaangażowanych w realizację działań i pracowników administracji do obsługi pracowników bezpośrednich,
- powierzchni zajmowanych lokali (biurowych i użytkowych).

Opracowując klucze rozliczeniowe należy szukać takich, których wartości są możliwie najbardziej skorelowane z realizowanymi działaniami. Czym ta korelacja jest większa tym lepszy klucz.

### *Kontrola ewidencji zadaniowej*

Możliwości dokonywania kontroli formalno rachunkowej są analogiczne jak w przypadku uproszczonego wariantu ewidencji zadaniowej. W przypadku pełnej ewidencji w układzie zadaniowym, dodatkowej kontroli podlegają wartości syntetyczne na koncie 130, dotyczące wartości wydatków pośrednich ujętych na podzadaniu lub wydatkach nieklasyfikowanych. Weryfikacji podlega nie tylko zgodność kwot Ma 130 i Ma 990, ale też wartość wydatku pośredniego i sumy wartości rozliczonych wydatków na działania.

### *Zamknięcie kont ewidencji zadaniowej*

Obowiązują identyczne rozwiązania jak w przypadku uproszczonego wariantu ewidencji zadaniowej.

### *Wariant ewidencji oparty na kontach układu zadaniowego*

Wariant oparty na kontach budżetu zadaniowego w pełni wykosztuje możliwość, jaką daje nowelizacja rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości [4] przez dodanie **§ 15 ust. 2a**. Najistotniejsze cechy wyróżniające to rozwiązanie dotyczą:

1. rozbudowy struktury konta 130 o pozycje budżetu zadaniowego;
2. rozbudowy planu kont o konta układu zadaniowego o:



- a. konta 160-178 przez dokonanie podziału poziomego konta 130;
- b. konto 150 przez podział pionowy kont 130 i 160-178 oraz połączenie wszystkich wydzielonych pionowo kont w jedno (150);
3. ewidencji na kontach bilansowych procesu rozliczania wydatków pośrednich na działania;
4. oparcia sprawozdań budżetowych na wartości z kont układu zadaniowego – konto 160;
5. fakultatywnego księgowanie na kontach 990 w oparciu o obroty konta 160.

### **Nowe konta w zakładowym planie kont i ich struktura**

Jednostki komercyjne informacje o poniesionych kosztach prezentują w dwóch układach kont zgromadzonych w zespołach 4 i 5 zakładowego planu kont. Konta zespołu 4 rejestrują koszty w układzie rodzajowym, analogicznie jak wydatki konta zespołu 1. W zespole 1 nie występuje tak rozbudowana syntetyka grupująca poszczególne rodzaje wydatków, jak na kontach zespołu 4 grupowane są koszty. Struktura rodzajowa wydatków uwzględniona jest w odpowiednio zbudowanej strukturze konta syntetycznego 130 umożliwiającą grupowanie wydatków według poszczególnych paragrafów.

Problemem w jednostce budżetowej są konta analogiczne do kont zespołu 5, które w firmach komercyjnych służą do ewidencji, rozliczenia i kalkulacji kosztów według miejsca ich poniesienia lub przedmiotu kalkulacji. W tej sytuacji nie pozostaje nic innego jak rozbudowa planu kont o analogiczny układ kont w zespole 1. Opierając się na analogii do układu funkcjonalno-kalkulacyjnego kosztów kont zespołów 4 i 5 planu kont jednostki komercyjnej, **zaprojektowana została rozbudowa planu kont o konta syntetyczne**, których przedmiotem ewidencji nie są koszty, ale wydatki środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych jednostki:

- 150 „Rozliczenie wydatków rodzajowych”,
- 160 „Wydatki na działania”,
- 172 „Wydatki na podzadania”,
- 174 „Wydatki na zadania”,
- 176 „Wydatki na funkcje państwa”,
- 178 „Wydatki bez klasyfikacji zadaniowej”,

W zaprojektowanej metodzie ewidencji i rozliczenia wydatków w budżetowaniu zadaniowym, konto 130 „Rachunek bieżący jednostki” pozostaje kontem, na którym jak dotychczas rejestrowane są wydatki w układzie rodzajowym, czyli według dotychczasowej klasyfikacji: działy, rozdziały, paragrafy. Struktura konta rozbudowana o klasyfikację w układzie zadaniowym, co podyktowane jest potrzebą weryfikacji kompletności zapisów w



obu układach kont księgowych. Ostatecznie struktura syntetycznego konta 130 została określona jak w tabeli poniżej.

### **130–Z–XXXX–ABCDE**

#### **Struktura konta 130 „Rachunek bieżący jednostki” oraz 150 „Rozliczenie wydatków rodzajowych”**

<b>L.p</b>	<b>Nazwa pozycji analityki</b>	<b>struktura analityki</b>
1	MPW (Miejsce Powstawania Wydatków)	Z
2	PARAGRAF	XXXX
3	BUDŻET ZADANIOWY	ABCDE

Konto syntetyczne 150 spełnia analogiczną funkcję, jak konto 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych” w zespole 4 planu kont. Jego zadaniem jest umożliwienie kontroli kompletności i spójności zapisów na koncie 130 i kontach 160–178.

Na stronie Wn konta 150 ujmowane są bieżące operacje wydatków ewidencjonowanych równoległe do operacji wydatków rejestrowanych na koncie 130. Na stronie Ma tego konta dokonywane są zapisy zamykające salda kont 150 na koniec okresu obrachunkowego. Konta 150 nie wykazują sald na koniec okresu obrachunkowego. Struktura analityczna konta 150 jest identyczna jak struktura konta 130 (powyżej):

### **150–Z–XXXX–ABCDE**

Konta od 160 do 178 posiadają w swojej strukturze te same poziomy analityki jak konta 130 i 150 oraz dodatkowy poziom PW – WYDATKI POŚREDNIE. Pełną strukturę kont od 160 do 178 prezentuje tabela poniżej.

### **160–Z–XXXX–PW–ABCDE**

#### **Struktura konta 160 „Wydatki na działania”**

<b>L.p</b>	<b>Nazwa pozycji analityki</b>	<b>struktura analityki</b>
1	MPW (Miejsce powstawania wydatków)	Z
2	PARAGRAF DOCHODÓW I WYDATKÓW	XXXX
3	WYDATKI POŚREDNIE	PW
4	BUDŻET ZADANIOWY	ABCDE

Ewidencja na kontach 160–178 prowadzona jest równoległe do ewidencji na koncie 130. Na kontach 160–178 ujmowane są bieżące wydatki rejestrowane na rachunkach bankowych jednostki. Kontem przeciwstawnym do zapisów na kontach 160–178 jest zawsze konto 150. Na koniec miesiąca salda wydatków pośrednich kont 172–178 są rozliczane i wyksięgowywane na konta 160.



## **Schematy księgowania wydatków budżetowych na nowych kontach**

Bieżąca ewidencja wydatków dokonywana jest równoległe **w dwóch układach kont księgowych:**

- 1) rodzajowym,**
- 2) zadaniowym.**

Schemat ewidencji w układzie pierwszym – rodzajowym – nie odbiega od schematu dotychczasowej ewidencji wydatków budżetowych na kontach bilansowych. Wydatki rejestrowane są na stronie Ma kont analitycznych 130 w korespondencji z różnymi kontami zespołów planu kont (np. 1, 2, 4) na stronie Wn.

Drugi schemat ewidencji w układzie zadaniowym rejestrowany jest na nowych, opisanych wcześniej kontach księgowych od 150 do 178. Ewidencja na tych kontach jest powtórzeniem operacji rejestrowanych na kontach 130. Te same operacje ujmowane są na stronie Wn konta 150 w korespondencji ze stroną Wn kont od 160 do 178.

Bieżąca ewidencja wydatków jest pierwszym, wstępnym etapem grupowania i rozliczania wydatków w układzie budżetu zadaniowego. Umożliwia ona ujęcie wydatków na najniższych możliwych poziomach struktury budżetu zadaniowego. W niektórych przypadkach możliwa jest dekretacja bezpośrednio na działanie. Możliwe jest również ujęcie wydatków na wyższych poziomach struktury zadaniowej budżetu, gdzie wynagrodzenia ujmowane są na poziomie podzadania (wszystkie działania w ramach podzadania). Istnieje również grupa wydatków, których na etapie wprowadzania dokumentu księgowego do ewidencji nie można zaklasyfikować w układzie zadaniowym. Wydatki tego typu ujmowane są z indeksem **00000** (bez klasyfikacji zadaniowej) i rozliczane na koniec miesiąca kluczem na działania.

## **Rozliczenie wydatków pośrednich na koniec miesiąca**

Bieżąca ewidencja księgowa poniesionych wydatków umożliwia ich pogrupowanie w układzie zadaniowym na:

- bezpośrednio – zaklasyfikowane wprost na działaniach, na kontach analitycznych 160,
- pośrednio – zaklasyfikowane na poziomie podzadań, zadań, funkcji oraz wydatków bez klasyfikacji, na kontach od 172 do 178.



W drugim etapie ewidencji dokonywane jest **rozliczenie i wysięgowywanie sald wydatków pośrednich zgromadzonych na kontach od 172 do 178**. Salda strony Ma tych kont, na koniec okresu obrachunkowego (miesiąca), należy rozliczyć na działania i przesięgować na poszczególne konta analityczne 160. Na koniec tego etapu wszystkie wydatki, przed zamknięciem okresu (miesiąca), będą pogrupowane w ramach struktury jednego konta syntetycznego układu zadaniowego:

**160-Z-XXXX-PW-ABCDE**

Operacje rozliczenia wydatków pośrednich można ująć w czterech podstawowych schematach dekretacji.

WN	MA
172-Z-XXXX-72-ABCDE	160-Z-XXXX-72-ABCD1 160-Z-XXXX-72-ABCD2 ....
174-Z-XXXX-74-ABCDE	160-Z-XXXX-74-ABCD1 160-Z-XXXX-74-ABCD2 ...
176-Z-XXXX-76-ABCDE	160-Z-XXXX-76-ABCD1 160-Z-XXXX-76-ABCD2 ....
178-Z-XXXX-78-00000	160-Z-XXXX-78-ABCD1 160-Z-XXXX-78-ABCD2 ....

**Przesięgowania sald wydatków pośrednich z kont od 172 do 178 na konto 160 nie powodują zmian w klasyfikacji innych wymiarów grupowania, w tym klasyfikacji rodzajowej (paragrafy).** Na koncie 160 ujęte są wszystkie wydatki jednostki budżetowej poniesione na poszczególne działania, z informacją, że są to wydatki:

- bezpośrednio (60),
- pośrednie (72 - podzadania, 74 - zadania, 76 - funkcje, 78 – wydatki pierwotnie ogółnie niezaklasyfikowane).

Ten dodatkowy wymiar na koncie 160 został wprowadzony ze względu na potrzeby informacyjne kadry zarządzającej jednostką budżetową. Odpowiedzialność za wydatki bezpośrednio i pośrednie przypisana jest najczęściej różnym pracownikom, na różnych poziomach struktury zarządzania jednostką budżetową. Kierownik jednostki, dysponujący



odpowiednio pogrupowaną informacją – między innymi w tym wymiarze, ma do dyspozycji bardziej rozbudowany „system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań budżetu zadaniowego” (pkt. 2.6 Komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych). Tym samym, **prezentowana metoda ewidencji i rozliczania wydatków wpisuje się w „ogół działań w zakresie kontroli zarządczej** zapewniających realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” (art. 68 ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.).

### *Klucze rozliczeniowe dla poszczególnych rodzajów wydatków pośrednich*

#### **Wzory do rozliczania wydatków pośrednich**

Salda z kont 172-178 na konta 160 przeksięgowane są po rozliczeniu ich na działania. Metody rozliczenia są zawsze indywidualnie określone w ramach każdej z jednostek budżetowych. Niemniej na potrzeby szkolenia przyjęte zostały następujące wzory rozliczania wydatków pośrednich

1) wzór do rozliczenia wydatków pośrednich na poziomie podzadania:

$$\frac{\text{wartość klucza dla działania}}{\text{suma wartości kluczy na działania w ramach danego podzadania}} * \text{wartość wydatków pośrednich na podzadaniu}$$

2) wzór do rozliczenia wydatków pośrednich na poziomie zadania:

$$\frac{\text{wartość klucza dla działania}}{\text{suma wartości kluczy na działania w ramach danego zadania}} * \text{wartość wydatków pośrednich na zadanie}$$

3) wzór do rozliczenia wydatków pośrednich na poziomie funkcji państwa:

$$\frac{\text{wartość klucza dla działania}}{\text{suma wartości kluczy na działania w ramach danej funkcji}} * \text{wartość wydatków pośrednich na funkcję}$$

4) wzór do rozliczenia wydatków pośrednich na poziomie wydatków bez klasyfikacji:

$$\frac{\text{wartość klucza dla działania}}{\text{suma wartości kluczy na działania w ramach wszystkich działań}} * \text{wartość wydatków pośrednich bez klasyfikacji}$$



### *Kontrola ewidencji w układzie zadaniowym*

Prawidłowo zaprojektowana metoda ewidencji i rozliczania musi zapewniać procedury umożliwiające sprawdzenie poprawności wykonanej ewidencji księgowej. W przypadku zaprezentowanej metody ewidencji na kontach układu zadaniowego istnieje kilka możliwości skontrolowania poprawności wykonanych zapisów.

Po zaewidencjonowaniu bieżących wydatków oraz ich rozliczeniu na koniec okresu obrachunkowego, **salda wykazują tylko konta 150 i 160**. Wszystkie pozostałe konta układu zadaniowego nie powinny wykazywać sald.

### *Zamknięcie kont*

Po rozliczeniu wydatków pośrednich, a przed zamknięciem ksiąg rachunkowych na koniec okresu sprawozdawczego (roku), salda kont od 150 do 160 są zamykane. Suma sald kont analitycznych 150 strony Wn oraz suma sald kont analitycznych 160 strony Wn, wykazują takie same wartości. **Zamknięcia kont** dokonuje się przez przeksięgowanie między kontami 150 i 160 sald stron:

- Wn na kontach 150,
- Ma na kontach 160.

**Wystąpienie ewentualnych różnic** między sumą sald na kontach 150 i 160 sygnalizuje, że w dekretacji bieżących operacji wydatków został popełniony błąd, który **należy zidentyfikować i poprawić (skorygować) przed zamknięciem miesiąca i roku**.

Zastosowanie konta rozliczeniowego 150 w prezentowanej metodzie umożliwia:

- realizację funkcji kontrolnej rachunkowości,
- szybką weryfikację kompletności zapisów w relacji do konta 130,
- kompletność przeksięgowania rozliczających wydatki pośrednie między kontami 172–178 i 160.

Przeksięgowanie między tymi kontami powoduje zamknięcie ich sald i w zestawieniu obrotów i sald na koniec roku obrachunkowego wykazują one wartości zerowe.





## Spis aktów prawnych

1. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240; ost. zm. Dz. U. z 2011 r. Nr 291, poz. 1707);
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz. U. Nr 298, poz. 1766);
3. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j. t. Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223; ost. zm. Dz. U. z 2011 r. Nr 232, poz. 1378);
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 128, poz. 861 z póź. zm.);
5. Ustawa Budżetowa na rok 2012, Uzasadnienie. Tom II. Omówienie. Wydatki państwa w układzie zadaniowym, Warszawa, wrzesień 2011 (strona internetowa MF <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=1803&wysw=4&sub=sub2> )
6. Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2006.249.1832)
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 maja 2007 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2008 (Dz.U.2007.94.628)
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 maja 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2009 (Dz.U.2008.87.537)
9. Rada Ministrów USTAWA BUDŻETOWA NA ROK 2010. UZASADNIENIE. TOM III. OMÓWIENIE. BUDŻET PAŃSTWA W UKŁADZIE ZADANIOWYM, Warszawa, wrzesień 2009 (strona internetowa MF <http://www.mf.gov.pl/>)