

Informacyjna funkcja rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych

Marcin Kaczmarek*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie zakresu i stopnia wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości przez pracowników jednostek sektora finansów publicznych.

Metodologia badania – Badanie dotyczyło obszarów: planowania budżetowego, rachunkowości, analizy informacji zarządczych. Dokonując analizy praktycznego wykorzystania informacji pochodzących z systemu rachunkowości, można założyć, że kryterium klasyfikacji funkcji rachunkowości dobrze scharakteryzuje aktualne i oczekiwane potrzeby, ponieważ określi rolę rachunkowości w procesie zarządzania i jej zadania wobec zarządzania.

Wynik – Wynikiem badania są odpowiedzi respondentów i ich analiza służąca budowie modelu zarządzania Policją w kolejnych etapach realizacji charakteryzowanego projektu. Przedstawiony materiał obejmuje wycinek badań z całego projektu.

Oryginalność/wartość – Materiał został opracowany w ramach projektu rozwojowego, pt. „Model optymalizacji organizacji zarządzania w Policji w obszarze kosztów, transportu i gospodarowania nieruchomościami”, finansowanego przez Narodowego Centrum Badań i Rozwoju. Wyniki mają wartość naukową oraz wdrożeniową, będąc źródłem informacji do budowy modelu zarządzania w Policji.

Słowa kluczowe: sektor publiczny, rachunkowość budżetowa, zarządzanie w Policji

Wprowadzenie

Reforma finansów publicznych w Polsce ma przełomowe znaczenie dla nowoczesnego zarządzania sektorem publicznym. Z punktu widzenia jednostki sektora finansów publicznych należy zwrócić uwagę na informacyjną funkcję rachunkowości, ponieważ nie ma przesady w poglądzie, że sprawne zarządzanie wymaga odpowiednich informacji. Dokonując analizy praktycznego wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości, można założyć, że informacyjna funkcja rachunkowości jest ściśle powiązana z aktualnymi i oczekiwanymi potrzebami zarządzanych jednostek. Podkreślono rolę rachunkowości w procesie zarządzania oraz jej zadania wobec zarządzania. Według tego kryterium rysuje się zasadniczy podział na pasywną i aktywną rolę rachunkowości (Flakiewicz, 1979). Pasywny charakter rachunkowości w sektorze finansów publicznych jest konsekwencją minimalistycznego

* dr hab. Marcin Kaczmarek, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, e-mail: marcin.kaczmarek@usz.edu.pl.

podejścia do jej istoty i zakresu. Prowadzi do przypisania rachunkowości jedynie funkcji ewidencyjnej (Kiziukiewicz, 2017). Funkcja ta jest łączona z funkcjami takimi jak: dowodowa, rozliczeniowa, kontrolna, sprawozdawcza, statystyczna. Uważa się, że rachunkowość spełnia wymienione funkcje, będąc swego rodzaju producentem informacji i ich bankiem. Cecha ta wyraźnie pokazuje, że nawet w wypadku pasywnego charakteru rachunkowość realizuje funkcję informacyjną. Pasywny charakter rachunkowości w stosunku do zarządzania przejawia się w dostarczaniu informacji o charakterze *ex post* (Kiziukiewicz, 2006).

Aktywny charakter rachunkowości oznacza natomiast, że dostarczane przez nią informacje są przydatne w całym procesie zarządzania publicznego, umożliwiając prognozowanie zjawisk gospodarczych, badanie ekonomicznej efektywności podejmowanych zadań i kontrolę zachodzących procesów. Można przyjąć, że rachunkowość przyczynia się do właściwej realizacji wszystkich funkcji zarządzania (planowania, organizowania, motywowania, kontroli). W tych okolicznościach innego znaczenia nabiera funkcja informacyjna¹.

Celem artykułu jest przedstawienie zakresu wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości na potrzeby zarządzania Policją. Cel ten zrealizowano przez analizę odpowiedzi pochodzących z badania ankietowego, przeprowadzonego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Ankieta badawcza miała na celu identyfikację obszarów: planowania budżetowego, rachunkowości i analizy informacji zarządczych. W szczególności zbadano zakres budżetowania w garnizonach i jednostkach powiatowych Policji. Badanie dotyczyło rodzaju informacji przydatnej w procedurach planowania budżetowego. Zadano też pytania o komórki organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych uczestniczących w budżetowaniu. Kolejne pytania dotyczyły przydatności klasyfikacji wykorzystywanych w Policji do bieżącego zarządzania, w tym ich roli w analizie kosztów zarządzaniu garnizonami. Zasięgiem badań objęto pracowników Policji działów merytorycznych, finansowych i księgowości pełniących funkcje kierownicze, których struktura w równych proporcjach objęła obszar merytoryczny i finansowo-księgowy. Materiał opracowano w ramach projektu rozwojowego pt. „Model optymalizacji organizacji zarządzania Policji w obszarze kosztów, transportu i gospodarowania nieruchomościami”, finansowanego przez Narodowego Centrum Badań i Rozwoju.

1. Analiza wyników badania

Pytanie pierwsze dotyczyło oceny informacji dostarczanych przez system rachunkowości z uwzględnieniem ich podziału ze względu na treść, formę, częstotliwość oraz terminowość, z dalszym pogłębieniem kryteriów szczegółowych. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 1.

¹ Wybrane opracowania w tym zakresie: Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz (1996, s. 20); Nowak (1994, s. 79); Karmańska (2006, s. 136); Siwoń (1977, s. 19); Terebuch (1982, s. 46–51); Turyna (1997, s. 41–50).

Tabela 1

Odpowiedzi na pytania dotyczące jakości informacji dostarczanych przez system rachunkowości

Kryteria i odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Ocena informacji z punktu widzenia:		
Treść:		
Zbyt obszerne		
Zbyt szczegółowe	2	
Wystarczające	8	9
Niewystarczające		1
Nieprzydatne		
Niezrozumiałe		
Forma:		
Czytelna		
Czytelna wyłącznie dla służb finansowo-księgowych	7	8
Czytelna wyłącznie dla służb finansowo-księgowych	3	2
Niezczytelne		
Częstotliwość:		
Prawidłowe		
Prawidłowe	9	9
Zbyt częste		
Zbyt rzadkie		
Na bieżąco	1	1
Terminowość:		
Tak		
Tak	9	10
Nie		
Nie	1	

Źródło: opracowanie własne.

Analizując wyniki badania, można przyjąć, że w wypadku kryterium dotyczącego treści ankietowani uważają, że treść informacji jest wystarczająca, a ich forma czytelna. Jednakże niektóre odpowiedzi sugerowały, że forma prezentacji jest czytelna wyłącznie dla służb finansowych. Ankietowani najczęściej nie mieli natomiast zastrzeżeń odnośnie do częstotliwości i terminowości sporządzania sprawozdań.

Kolejne pytanie dotyczyło postulatów względem informacji pochodzących z rachunkowości budżetowej. Uzyskane pytania i odpowiedzi przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Wyniki badań postulatów dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości

Treść postulatu	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Jednolity system informacyjny w całym sektorze publicznym	4	8
Systemy informacyjne w rachunkowości powinny dostarczać jak najwięcej informacji w każdym momencie	4	
Rachunkowość powinna lepiej odzwierciedlać działalność jednostek	6	4
W większym stopniu powinny być rozbudowany układ kosztów	2	4

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli, ankietowani uważają, że system informacyjny rachunkowości powinien być jednolity w całym sektorze finansów publicznych, a rachunkowość powinna lepiej odzwierciedlać działalność jednostek.

Odpowiedzi na pytanie o częstotliwość wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zawarto w tabeli 3.

Tabela 3

Odpowiedzi na pytanie o częstotliwość wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

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

Źródło: opracowanie własne.

Analizując odpowiedzi, zwłaszcza pracowników działów merytorycznych, można przyjąć, że ich decyzje w małym stopniu są oparte na danych księgowych. Jest to kolejny dowód na traktowanie rachunkowości jako narzędzia sprawozdawczo-statystycznego.

W tabeli 4 zebrano odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości. Analiza odpowiedzi zawartych w tej tabeli nasuwa wniosek, że wymienionymi procedurami zajmują się głównie pracownicy działów finansowo-księgowych.

Tabela 4

Odpowiedzi na pytanie o sposób wykorzystania informacji z systemu rachunkowości

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
W planowaniu	8	9
W podejmowaniu bieżących decyzji	6	7
W podejmowaniu decyzji inwestycyjnych		5
W podejmowaniu decyzji długoterminowych		2
W planowaniu wieloletnim	2	4
Do kontrolowania	2	5
Do analizy	5	9
Do oceny	4	6

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne pytanie dotyczyło wytypowania, które z dostarczanych przez rachunkowość informacji są najważniejsze. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5

Odpowiedzi na pytanie o hierarchię znaczenia informacji generowanych przez system rachunkowości

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Informacje o grupach kosztów		
Informacje o poziomie planowanych wydatków	6	4
Informacje o poziomie zrealizowanych wydatków	5	8
Zaangażowaniu w realizację inwestycji	2	
Bieżące monitorowanie sytuacji	4	5
Stan środków finansowych na kontach	8	4
Stan należności i zobowiązań	2	4

Źródło: opracowanie własne.

Rozkład odpowiedzi jest w tym przypadku równomierny. Brak odpowiedzi na pytanie związane z grupami kosztów sugeruje, że ankietowani nie są zainteresowani kosztami. Wynika to ze specyfiki sektora finansów publicznych i kasowego ujęcia zdarzeń gospodarczych.

Treść kolejnego pytania dotyczyła rodzaju informacji, których powinna dostarczać rachunkowość. Odpowiedzi na to pytanie przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6

Odpowiedzi na pytanie, jakie dodatkowe informacje powinna dostarczać rachunkowość

Odpowiedzi	Kierownicy działu merytorycznego	Kierownicy działu finansowo-księgowego
Informacje przekrojowe, pozwalające na powiązanie grup kosztów według klasyfikacji paragrafowej	4	2
Kontrola zaplanowanych wydatków na realizację poszczególnych zadań, podzadań i działań	2	6
Kwota zrealizowanych wydatków na poszczególne zadania, podzadania i działania	8	9
Zaangażowanie środków finansowych w poszczególne zadania, podzadania i działania	2	0
Bieżące monitorowanie realizacji budżetu wydatków	2	2
Oplacalność bieżących przedsięwzięć	2	0
Optymalizacja projektów inwestycyjnych	0	0

Źródło: opracowanie własne.

W większości ankietowani odpowiedzieli, że rachunkowość powinna dostarczać informacji o zrealizowanych wydatkach budżetowych z podziałem na zadania, podzadania i działania, co ponownie wskazuje na znaczenie sprawozdawczo-statystycznej roli rachunkowości.

Kolejne dwa pytania odnosiły się do roli poszczególnych funkcji rachunkowości w działalności jednostek. Zdaniem ankietowanych kierowników, zarówno działów merytorycznych, jak i finansowo-księgowych, dominują sprawozdawcza i analityczna funkcja rachunkowości, a kolejna jest funkcja ewidencyjna, co ponownie potwierdza przywiązanie ankietowanych do sprawozdawczej roli rachunkowości w jednostkach budżetowych. Na krytyczną uwagę zasługuje fakt, że żaden z ankietowanych nie zaznaczył funkcji związanych z optymalizacją kosztów i zarządzaniem, podczas gdy optymalizacja wydatków jest obowiązkowym kryterium decyzyjnym. W następnym pytaniu ankietowani mieli nadać rangi ważności wymienionym w tabeli funkcjom rachunkowości, aby spełniała ona ich oczekiwania.

Tabela 7

Odpowiedzi dotyczące rangi poszczególnych funkcji rachunkowości

Funkcja	Kolejność funkcji według kierowników działów merytorycznych	Waga	Kolejność funkcji według kierowników działów finansowo-księgowych	Waga
1	2	3	4	5
Analityczna	1	3,57	1	4,14
Decyzyjna	1	3,57	4	4,71
Planistyczna	2	3,86	6	5,71

1	2	3	4	5
Rozliczeniowa	3	4,57	7	6,14
Sprawozdawcza	4	6,14	2	3,86
Informacyjna	5	6,71	3	4,43
Motywacyjna	6	6,86	9	10,14
Ewidencyjna	7	7	3	4,43
Kontrolna	8	8,71	5	5,00
Optymalizacyjna	9	9,14	11	10,86
Statystyczna	10	9,43	10	10,29
Wewnętrzna	11	9,86	12	11,86
Zarządcza	12	12	8	9,71
Zewnętrzna	13	13,57	13	13,71

Źródło: opracowanie własne.

Analiza zawartości tabeli 7 pozwala na stwierdzenie, że kierownicy działów merytorycznych oraz finansowo-księgowych wiedzą, jak powinna być stosowana rachunkowość. Jednak w kontekście wcześniejszego pytania można stwierdzić, że w praktyce nie są wykorzystywane pełne jej możliwości.

Ostatni punkt ankiety składał się z trzech pytań, w których ankietowani mieli zaznaczyć jedną z zamkniętych odpowiedzi. Treść pytań i udzielone odpowiedzi przedstawiono w tabeli 8.

Tabela 8

Struktura udzielonych odpowiedzi

Treść pytania	Kierownicy działów merytorycznych			Kierownicy działów finansowo-księgowych		
	tak	nie	nie wiem	tak	nie	nie wiem
1. Czy rachunkowość może być przydatna w budżetowaniu zadaniowym?	7		3	10		
2. Czy rachunkowość sektora publicznego powinna dostosować się do potrzeb nowego zarządzania publicznego?	10			8	2	
3. Czy rachunkowość zadaniowa może być przydatna w odzwierciedlaniu strategii jednostki za pomocą określonych celów i mierników?	6	2	2	6		4

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnie pytanie ankiety miało charakter otwarty i dotyczyło potrzeb informacyjnych z punktu widzenia budżetu zadaniowego. Otrzymano następujące odpowiedzi:

- rachunkowość powinna informować, czy poniesiony wydatek znajduje pozytywne odzwierciedlenie w realizacji celu,
- rachunkowość powinna umożliwiać ustalenie faktycznie poniesionych kosztów na prawidłowo ustalone zadania i efektywność finansowania tych zadań,
- rachunkowość powinna pomóc w określeniu, czy zadania są realizowane prawidłowo i efektywnie.

Analizując przedstawione odpowiedzi na pytania, można wyciągnąć następujące wnioski:

1. W tradycyjnym, dotychczasowym sposobie funkcjonowania Policji nie dostrzega się konieczności pozyskania nowych informacji z księgowości.
2. Dla większości odbiorców informacje pochodzące z rachunkowości są czytelne i wystarczające.
3. Potrzeby zmian w rachunkowości budżetowej dotyczą ujednoczenia rachunkowości sektora finansów publicznych nie tylko w zakresie przepisów, ale również szeroko pojętej standardyzacji informatyzacji, w tym rachunkowości.

Zwrócono również uwagę na konieczność uelastycznienia funkcjonowania jednostek, by lepiej odzwierciedlać ich działalność. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że pozytywnie został oceniony sposób wykorzystania rachunkowości w fazie planowania, podejmowania bieżących decyzji i jako źródła informacji do analiz.

Uwagi końcowe

Zmiany w funkcjonowaniu jednostek sektora finansów publicznych spowodowane reformą finansów publicznych implikują zapotrzebowanie na nowe przekroje informacji. Rachunkowość jest postrzegana jako źródło przydatnych informacji. Badane podmioty widzą potrzebę zmian w rachunkowości i dostosowanie jej do nowych realiów zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Jednym z narzędzi jest zmiana filozofii z pasywnej funkcji informacyjnej rachunkowości na aktywną. Nowe podejście będzie wpływać pozytywnie na ogólną ocenę funkcjonowania Policji w Polsce.

Literatura

- Flakiewicz, W. (1979). *Informacyjne systemy sterowania systemami ekonomicznymi ze szczególnym uwzględnieniem SIK (stan, ograniczenia, kierunki rozwoju)*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., Olchowicz, I. (1996). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (2006). Atrybuty Systemu Informacyjnego (SI) w przedsiębiorstwie. W: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. A. Karmańska (s. 136–138). Warszawa: Difin.

- Kiziukiewicz, T. (2006). Ogólna charakterystyka rachunkowości sektora finansów publicznych. W: *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz (s. 51–117). Warszawa: Difin.
- Kiziukiewicz, T. (2017). *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Nowak, E. (1994). Rachunkowość jako system informacyjny przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, 690, 73–85.
- Siwoń, B. (1977). *Informacyjna funkcja rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Terebuch, E. (1982). *System informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWE.
- Turyna, J. (1997). *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.

ACCOUNTING INFORMATION FUNCTION IN UNITS OF THE PUBLIC FINANCE SECTOR

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to present the range and level on which the information derived from the accounting system is used by employees of public sector.

Design/methodology/approach – The research concerned areas: budget planning, accounting, management information analysis.

Findings – When analyzing the practical use of information coming from the accounting system can be assumed that the criterion for the classification of the accounting function well characterize the current and expected needs as it will determine the role of accounting in the management process and its task to manage.

Originality/value – The material was developed under a development project entitled: “Model optimize the management organization of the Police in the area of costs, transportation and management of real estate”, funded by the National Centre for Research and Development.

Keywords: public sector, budget accounting, police management

Cytowanie

Kaczmarek, M. (2018). Informacyjna funkcja rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 121–129. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-11.