

Ministerstwo Finansów

KONCEPCJA NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO

opracowana w ramach Reformy Systemu Budżetowego

**STRUKTURA I SZCZEGÓŁOWE KLASYFIKACJE JEDNOLITEGO PLANU KONT
ZINTEGROWANEGO Z KLASYFIKACJĄ BUDŻETOWĄ**

Warszawa, marzec 2022 r.

W celu ponownego wykorzystywania treści zawartych w dokumencie osoby lub podmioty pobierające te treści są zobowiązane do:

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF oraz daty i adresu publikacji (dostępności) dokumentu;
- 2) poinformowania o przetworzeniu informacji ponownie wykorzystywanej.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

Spis treści

NOWY SYSTEM KLASYFIKACYJNY JAKO JEDEN Z CELÓW REFORMY SYSTEMU BUDŻETOWEGO	3
1. ZAŁOŻENIA I ZASADY	7
1.1. KONCEPCJA NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	7
1.2. UŻYTKOWNICY DANYCH O FINANSACH PUBLICZNYCH I ICH POTRZEBY	8
1.3. CYKL BUDŻETOWY	9
1.4. AKTUALNY SPOSÓB ZASPOKAJANIA POTRZEB UŻYTKOWNIKÓW I PROPONOWANE KIERUNKI ZMIAN	11
1.6. ROLA SYSTEMÓW INFORMATYCZNYCH W ZAKRESIE WPROWADZENIA NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	12
1.7. ZASADY ZASTOSOWANE W PRACACH NAD KONCEPCJĄ NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	13
2. OGÓLNY OPIS NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	16
2.1. SEGMENTOWA BUDOWA SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	16
2.2. FUNKCJE PODSTAWOWYCH SEGMENTÓW KLASYFIKACYJNYCH	18
2.3. DODATKOWE SEGMENTY KLASYFIKACYJNE I ICH EWENTUALNA STANDARYZACJA	19
2.4. ELEMENTY NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO	20
2.5. JEDNOLITY PLAN KONT I JEDNOSTKI ZOBOWIĄZANE DO JEGO STOSOWANIA	22
2.6. ZEWNĘTRZNE SŁOWNIKI DANYCH	23
3. SEGMENT ADMINISTRACYJNY	24
3.2. FUNKCJE SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO	24
3.3. STRUKTURA DANYCH SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO I RELACJA WZGLĘDEM JEDNOLITEGO PLANU KONT I ZEWNĘTRZNYCH SŁOWNIKÓW DANYCH	25
3.4. ZAKRES PODMIOTOWY SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO	26
3.5. IDENTYFIKACJA TZW. JEDNOSTEK WEWNĘTRZNYCH JAKO ELEMENT SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO	28
3.6. IDENTYFIKACJA TYPU JEDNOSTKI ORGANIZACYJNEJ I JEJ PRZYNALEŻNOŚCI SEKTOROWEJ	29
3.7. WYKORZYSTANIE SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO DO ZARZĄDZANIA BUDŻETEM	33
3.8. WYKORZYSTANIE SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO NA POTRZEBY KONSOLIDACJI (SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH I STATYSTYCZNYCH)	35
3.9. POWIĄZANIE SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO Z POZOSTAŁYMI SEGMENTAMI	37
3.10. SPOSÓB OPRACOWANIA SZCZEGÓŁOWYCH KLASYFIKACJI SEGMENTU ADMINISTRACYJNEGO	38
4. SEGMENT ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA	39
4.1. IDENTYFIKACJA ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA I POCHODZENIA ZASOBÓW PUBLICZNYCH – STAN AKTUALNY I PROPONOWANE KIERUNKI ZMIAN	39
4.2. FUNKCJE SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA - POTRZEBY ZARZĄDCZE I INFORMACYJNE	39
4.3. STRUKTURA DANYCH SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA I RELACJA WZGLĘDEM STRUKTURY JEDNOLITEGO PLANU KONT	41
4.4. TYPOLOGIA FUNDUSZY I ZASOBÓW ZASTOSOWANA W SEGMENTCIE ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA	42
4.5. IDENTYFIKACJA SZCZEGÓŁOWYCH TYPÓW FUNDUSZY I ZASOBÓW -DALSZE PODZIAŁY I STRUKTURA KODU	44
4.6. SPOSÓB KODOWANIA I IDENTYFIKACJI FUNDUSZY/ ZASOBÓW	50
4.7. SPOSÓB IDENTYFIKACJI FINANSOWANIA I WSPÓŁFINANSOWANIA	50
4.8. ZASTOSOWANIE SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA NA POTRZEBY ŚLEDZENIA PRZEPLÝWÓW OZNACZONYCH ZASOBÓW PUBLICZNYCH W CELU MONITOROWANIA SPOSOBU ICH ROZDYSPONOWANIA I WYKORZYSTANIA	53
4.9. WYKORZYSTANIE SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA BUDŻETEM	60
4.10. POWIĄZANIE SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA Z INNYMI SEGMENTAMI	63
4.11. PRZEBIEG PRAC NAD SZCZEGÓŁOWYMI KLASYFIKACJAMI SEGMENTU ŹRÓDEŁ FINANSOWANIA	64
5. SEGMENT EKONOMICZNY	71
5.1. KLASYFIKACJE EKONOMICZNE I PLANY KONT STOSOWANE OBECNIE I KIERUNEK ZMIAN	71
5.2. FUNKCJE SEGMENTU EKONOMICZNEGO	74
5.3. STRUKTURA DANYCH SEGMENTU EKONOMICZNEGO I SPOSÓB KODOWANIA ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH	75
5.4. ZAŁOŻENIA BUDOWY KLASYFIKACJI KONT ORAZ KLASYFIKACJI TYTUŁÓW ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH	78
5.5. STRUKTURA KLASYFIKACJI KONT. NAJWAŻNIEJSZE ZMIANY W PORÓWNIANIU Z OBOWIĄZUJĄCYMI ROZWIĄZANIAMİ	81
5.6. KLASYFIKACJA KONT W ZAKRESIE KONT KSIĘGOWYCH	81
5.7. KLASYFIKACJA KONT W ZAKRESIE KONT POZABILANSOWYCH	87
5.8. WYKORZYSTANIE KLASYFIKACJI KONT W PROCESIE WYKONANIA BUDŻETU LUB PLANU FINANSOWEGO JEDNOSTKI ORGANIZACYJNEJ	88
5.9. KLASYFIKACJA TYTUŁÓW ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH	94
5.10. GRUPOWANIE TYTUŁÓW ZDARZEŃ GOSPODARCZYCH, KRYTERIA DALSZYCH PODZIAŁÓW I STRUKTURA KODU	95

5.11.	POWIĄZANIE SEGMENTU EKONOMICZNEGO Z INNYMI SEGMENTAMI.....	108
5.12.	PRZEBIEG PRAC NAD SZCZEGÓŁOWYMI KLASYFIKACJAMI SEGMENTU EKONOMICZNEGO	109
6.	SEGMENT PROGRAMOWY	126
6.1.	KLASYFIKACJE FUNKCJONALNO-PROGRAMOWE STOSOWANE OBECNIE ORAZ KIERUNEK ZMIAN	126
6.2.	PODSTAWY KONCEPCYJNE WYODRĘBNIANIA PROGRAMÓW BUDŻETOWYCH. FUNKCJE SEGMENTU PROGRAMOWEGO ..	127
6.3.	STRUKTURA KLASYFIKACJI SEGMENTU PROGRAMOWEGO	130
6.4.	STRUKTURA DANYCH SEGMENTU PROGRAMOWEGO A JEDNOLITY PLAN KONT I ZEWNĘTRZNE SŁOWNIKI DANYCH	132
6.5.	REGUŁY BUDOWANIA KLASYFIKACJI SEGMENTU PROGRAMOWEGO	134
6.6.	WYKORZYSTANIE SEGMENTU PROGRAMOWEGO DO ZARZĄDZANIA BUDŻETAMI I INNYMI FUNDUSZAMI W POWIĄZANIU Z POZOSTAŁYMI SEGMENTAMI	138
6.7.	SPOSÓB OPRACOWANIA SZCZEGÓŁOWEJ KLASYFIKACJI SEGMENTU PROGRAMOWEGO	142
7.	POZOSTAŁE SEGMENTY KLASYFIKACYJNE	144
7.1.	SEGMENT KONTRAHENTA.....	144
7.2.	MOŻLIWOŚĆ WYODRĘBNIANIA DODATKOWYCH SEGMENTÓW KLASYFIKACYJNYCH	146
8.	DOTYCHCZASOWE FUNKCJE I STRUKTURY DANYCH W NOWYM SYSTEMIE KLASYFIKACYJNYM	149
9.	PLAN WDRAŻANIA NOWEGO SYSTEMU KLASYFIKACYJNEGO.....	153

Nowy system klasyfikacyjny jako jeden z celów reformy systemu budżetowego

Wprowadzenie nowego systemu klasyfikacyjnego jest jednym z celów reformy systemu budżetowego (RSB).

Szeroki zakres przedmiotowy i złożony charakter merytoryczny RSB zdeterminowały systemowe podejście do organizacji oraz specyfiki prac koncepcyjnych i wdrożeniowych dotyczących tego przedsięwzięcia, wobec czego prace dotyczące poszczególnych jego komponentów reformy są prowadzone etapowo, z okresowym zaangażowaniem wsparcia technicznego, ekspertów międzynarodowych instytucji finansowych.

Bank Światowy wspierał nas w ramach *Programu "Budowa zdolności instytucjonalnych i prawnych na poziomie krajowym w zakresie sprawozdawczości finansowej i audytu w sektorze prywatnym" finansowanego ze środków Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy*. Program ten obejmował m.in. komponent dotyczący analizy systemu rachunkowości publicznej w Polsce. W ramach tego wsparcia opracowany został dokument *Integracja planów kont i klasyfikacji budżetowej*¹, w którym po raz pierwszy sformułowano **rekomendację dla Ministerstwa Finansów (MF), wskazującą na potrzebę integracji obecnie stosowanych systemów klasyfikacyjnych oraz opracowania nowego jednolitego planu kont, który będzie obejmował szereg rozłącznych segmentów zaspokajających potrzeby informacyjne różnych użytkowników w sektorze publicznym**².

Od 2017 r. głównym dostawcą wsparcia technicznego na rzecz RSB jest Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW). Od 2019 r. wsparcie to finansowane jest z Programu Wspierania Reform Strukturalnych (PWRS) Unii Europejskiej (UE)³.

W rezultacie tych prac, eksperci MFW ocenili m.in., że zakres i **założenia RSB są kompleksowe i ambitne** oraz wymagają odpowiedniej sekwencji i priorytetyzacji⁴.

W konsekwencji, **za priorytetowe działanie uznano opracowanie jednolitego planu kont**

¹ World Bank, *Integration of the Charts of Accounts and Budget Classification*, 2017.

² Na potrzeby unijnego nadzoru pozycji budżetowych oraz publicznej sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych wyodrębnia się sektory instytucjonalne i ich podsektory. Przykładem najczęściej przywoływanego sektora instytucjonalnego jest sektor instytucji rządowych i samorządowych (SIRS), który obejmuje podsektor instytucji rządowych na szczeblu centralnym, podsektor instytucji samorządowych na szczeblu lokalnym i podsektor funduszy zabezpieczenia społecznego. Sektor publiczny obejmuje jednostki sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz przedsiębiorstwa publiczne, tj. te jednostki instytucjonalne, które są (pośrednio lub bezpośrednio) kontrolowane przez jednostki sektora instytucji rządowych i samorządowych. Analityczne znaczenie sektora publicznego rośnie, choć obecnie nie dotyczą go tak sformalizowane wymogi sprawozdawcze jak odnoszące się do sektora instytucji rządowych i samorządowych. Pojęcia sektorów i podsektorów stosowane są w tym dokumencie w rozumieniu i zgodnie z systematyką określoną w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (ESA2010).

³ Obecnie Instrument Wsparcia Technicznego (ang. *Technical Support Instrument*).

⁴ International Monetary Fund, *Republic of Poland. Technical Assistance Report – Next Steps in Developing A Standard Chart of Accounts and Multi-Year Budget*, May 2019.

rachunkowości publicznej zintegrowanego z klasyfikacją budżetową (jednolity plan kont, JPKt). Przeprowadzone analizy i dyskusje z ekspertami⁵ potwierdziły bowiem, że dla skutecznego wprowadzenia dalszych zmian w obszarach budżetowania i rachunkowości publicznej, w tym skutecznego wdrożenia średniookresowych ram budżetowych (ŚRB), potrzebna jest odpowiednia podstawa informacyjna. Tę podstawę stanowią mają struktury JPKt oraz informacje gromadzone z zastosowaniem JPKt.

W 2018 r., w oparciu o rekomendacje MFW, w Ministerstwie Finansów ustanowiono podstawową strukturę projektową RSB, w postaci projektu „*Reforma Systemu Budżetowego*”. *Etap I* (RSB I). Projekt ten obejmuje szeroko zakrojone prace analityczne i koncepcyjne dotyczące głównie JPKt, ŚRB, procesu budżetowego oraz nowego modelu zarządzania budżetem.

W prace projektowe zaangażowani zostali przedstawiciele kilkunastu komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów, Centrum Informatyki Resortu Finansów, Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) oraz Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

Efektom tych prac jest **koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego, dla którego jako główne ramy konstrukcyjne przewiduje się możliwość zastosowania struktury segmentowej.**

Niniejszy dokument stanowi finalizację pierwszego, zasadniczego, a zarazem wstępnego etapu prac koncepcyjnych dotyczących nowego systemu klasyfikacyjnego, które prowadzone były w Ministerstwie Finansów. Podkreślenia wymaga, iż koncepcje i propozycje merytorycznie prezentowane w tym dokumencie, ze względu na szczególną złożoność tej problematyki, a jednocześnie – sekwencyjny charakter projektowanych w nim zmian, nie zawierają jeszcze docelowych odpowiedzi na część pytań, które dotyczą problematyki przygotowania, wdrożenia i funkcjonowania tego narzędzia.

Ostateczny kształt nowego systemu klasyfikacyjnego zależeć będzie także od merytorycznego kontekstu ogółu rozstrzygnięć w innych obszarach zarządzania finansami publicznymi, które objęte są RSB.

Niezależnie od inicjującego/ teoretycznego charakteru dokumentu, zostały zamieszczone w nim także propozycje zarysu niektórych szczegółowych, bardziej zoperacjonalizowanych rozwiązań, ponieważ uznano, że stanowią one niezbędny kontekst dla zrozumienia ogólnej koncepcji merytorycznej nowego systemu klasyfikacyjnego. Należy przy tym zastrzec, iż rozwiązania te, a wraz z nimi pewne szczegółowe aspekty tego systemu, mogą jednak ewoluować, tym bardziej, że prace w innych obszarach RSB (mających na nie obiektywnie istotny wpływ) wciąż trwają.

Opracowanie przez Ministerstwo Finansów założeń merytorycznych dla przyszłego procesu wdrażania struktury segmentowej jako koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego pozwala już na uruchomienie dalszych etapów tego zamierzenia, a więc m.in. zainicjowania

⁵ Jw.

konsultacji, testów „zza biurka”, a następnie pilotaży w środowisku rzeczywistym, które poprzedzać będą jego wdrażanie.

Największe, kluczowe znaczenie dla przygotowania przez Ministerstwo Finansów docelowych rozwiązań nowego systemu do wdrożenia będzie miało jednak jak najwcześniejsze poddanie jego teoretycznych założeń oraz wstępnych uszczegółowionych rozwiązań ocenie i weryfikacji w procesie wspólnych konsultacji z jego przyszłymi użytkownikami - ze wszystkimi dysponentami/przedstawicielami jednostek sektora finansów publicznych.

Z kolei testy „zza biurka” w wybranych publicznych jednostkach organizacyjnych pozwolą sprawdzić kompletność szczegółowych klasyfikacji i przygotować pilotaż nowego systemu klasyfikacyjnego w środowisku rzeczywistym. Wnioski z konsultacji i testów „zza biurka” zostaną także wykorzystane w pracach nad ostatecznym kształtem planu wdrażania.

W trakcie konsultacji nowego systemu klasyfikacyjnego zostaną przedyskutowane jego kluczowe założenia i elementy konstrukcyjne. Konsultacje pozwolą lepiej dopasować szczegółowe rozwiązania do specyficznych potrzeb informacyjnych lub zarządczych użytkowników. Wszechstronne i aktywne włączenie się w prace nad reformą użytkowników nowych rozwiązań, będzie mogło umożliwić uwzględnienie ich uzasadnionych potrzeb informacyjnych i praktycznych, a następnie przygotowanie na tej podstawie optymalnych, użytecznych rozwiązań przepisów prawnych dla tego rodzaju przełomowej zmiany. Dalsze uzgodnienia uwzględnią również czas potrzebny na dostosowanie (w tym odpowiednie – *vacatio legis*) przepisów, tak aby użytkownicy mogli w sposób odpowiedni przygotować ten proces w swoich jednostkach, a ponadto aby nowe przepisy mogły być spójne z ogółem przepisów regulujących funkcjonowanie gospodarki budżetowej.

1. Założenia i zasady

1.1. Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego

Nowy system klasyfikacyjny ma budowę segmentową i składa się z wielu elementów. Jednym z nich jest jednolity plan kont. **Zanim szczegółowo przedstawimy budowę i poszczególne elementy nowego systemu klasyfikacyjnego** oraz wyjaśnimy w jaki sposób jednolity plan kont umożliwia gromadzenie i przetwarzanie danych na potrzeby budżetowania, sprawozdawczości finansowej oraz statystyk z zakresu finansów publicznych, **chcemy zwrócić uwagę na kilka kwestii**, które miały istotny wpływ na efekt naszych prac.

Po pierwsze, w celu przygotowania koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego **usystematyzowaliśmy głównych użytkowników danych o finansach publicznych**. Obecni i potencjalni użytkownicy powinni mieć bowiem dostęp do **wysokiej jakości danych o finansach publicznych** na każdym etapie cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu. Następnie **zdefiniowaliśmy potrzeby i cele** do jakich dane o finansach publicznych mogą być wykorzystywane przez różnych użytkowników na poszczególnych etapach tego cyklu i procesu.

Właściwie skonstruowany system klasyfikacyjny powinien **zapewniać spójność i integralność danych we wszystkich procesach**, które składają się na cykl budżetowy. W różnych procesach, procedurach i sprawozdaniach wykorzystywane i prezentowane są bowiem **te same dane**, choć w różnej szczegółowości i w odmiennych układach. **Budżetowanie, sprawozdawczość finansowa i sprawozdawczość statystyczna nie powinny więc być traktowane jako odrębne systemy, wykorzystujące dane klasyfikowane w odrębny sposób.**

Po drugie, **projektując nowy system klasyfikacyjny wzięliśmy pod uwagę** nie tylko rozwiązania obowiązujące obecnie, ale także **inne przygotowywane zmiany, które wynikają z RSB**. Ze względu na liczne współzależności pomiędzy poszczególnymi kierunkami zmian wynikającymi z RSB, wprowadzenie nowego systemu klasyfikacyjnego nie może być bowiem rozpatrywane jako zmiana samoistna. **Ostateczny kształt tego systemu zależy będzie bowiem także od rozstrzygnięć w innych obszarach zarządzania finansami publicznymi**, np. tych dotyczących modelu zarządzania budżetem. **I odwrotnie**, wprowadzenie nowego systemu klasyfikacyjnego będzie miało znaczący wpływ na inne obszary zarządzania finansami publicznymi, takie jak prezentacja danych w ustawie budżetowej i sprawozdawczość z wykonywania budżetu.

Po trzecie, **uwzględniliśmy możliwości jakie stwarza dynamiczny rozwój narzędzi i technologii informatycznych**. Wprowadzenie nowego systemu klasyfikacyjnego wymaga bowiem dysponowania odpowiednimi systemami informatycznymi i narzędziami wspomagającymi ich stosowanie. **Informatyzacja umożliwia automatyzację procesów gromadzenia i przetwarzania danych, ale wiąże się z koniecznością zaprojektowania klasyfikacji i planów kont tak, by nadawały się one do stosowania w środowisku informatycznym.**

1.2. Użytkownicy danych o finansach publicznych i ich potrzeby

Dane o finansach publicznych stanowią przedmiot zainteresowania wielu podmiotów, które wykorzystują je do różnych celów. Pierwsza grupa to użytkownicy wewnątrz sektora publicznego. Są to organy władzy publicznej oraz jednostki organizacyjne, które je obsługują. W swojej codziennej działalności **rejestrują one zdarzenia gospodarcze, w tym transakcje realizowane z udziałem środków publicznych, przygotowują sprawozdania z gromadzenia i rozdysponowania zasobów publicznych itp.** Podmioty zaliczane do tej grupy **wytwarzają dane o finansach publicznych oraz wykorzystują je w procesach planistycznych, decyzyjnych lub zarządczych.** Są to:

- Ministerstwo Finansów – do planowania budżetowego, wykonywania budżetu, zarządzania środkami pieniężnymi na potrzeby wykonywania budżetu, nadzoru nad wykonywaniem budżetu i sprawozdawczości budżetowej oraz do analiz finansowych, makroekonomicznych i sporządzania statystyk finansów publicznych;
- jednostki samorządu terytorialnego – do planowania i wykonywania ich budżetów, sprawozdawczości budżetowej i finansowej, statystyk finansów publicznych oraz rozliczeń z budżetem państwa i innymi podmiotami;
- parlament oraz organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego (JST), Najwyższa Izba Kontroli (NIK), regionalne izby obrachunkowe (RIO) i inne jednostki, do których zadań należy ocena gospodarki finansowej państwa, JST lub publicznych jednostek organizacyjnych;
- ministerstwa, kierownicy urzędów i zarządzający innymi jednostkami sektora instytucji rządowych i samorządowych, w tym państwowymi osobami prawnymi⁶, którzy w swojej działalności wykorzystują zasoby publiczne przydzielane im w budżetach i planach finansowych przez parlament (lub organ stanowiący właściwej JST), prowadzą rachunkowość i sporządzają sprawozdania budżetowe, finansowe i statystyczne z zakresu finansów publicznych.

Druga grupa użytkowników to zewnętrzni odbiorcy danych o finansach publicznych, w tym międzynarodowe organizacje lub instytucje finansowe. Podmioty te nie wytwarzają tych danych samodzielnie, ale **pozyskują i przetwarzają dane, wytworzone przez użytkowników wewnętrznych**, do celów analitycznych i porównawczych, a także do opracowywania przekrojowych opinii i ocen sytuacji fiskalnej oraz krajowych systemów budżetowych. Są to:

- użytkownicy krajowi, w tym Narodowy Bank Polski (NBP), inne banki, instytucje ubezpieczeniowe, inne instytucje finansowe, Główny Urząd Statystyczny (GUS)⁷ oraz wierzyciele i darczyńcy;

⁶ Do tej kategorii zaliczamy nie tylko państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 ustawy o finansach publicznych (UFP), ale również np. agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej lub imiennie oznaczone podmioty, które w ujęciu cywilistycznym są również państwowymi osobami prawnymi.

⁷ Chodzi o rolę i zadania GUS w zakresie gromadzenia danych i opracowywania statystyk finansów publicznych.

- użytkownicy międzynarodowi, w tym Eurostat, np. w zakresie danych przekazywanych zgodnie z procedurą nadmiernego deficytu i programem transmisji danych, Komisja Europejska (KE), MFW, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i Bank Światowy (BS) – do celów nadzoru fiskalnego, analiz ekonomicznych i porównawczych czy wypełniania Specjalnego Standardu Udostępniania Danych (SDDS).

Odrębną grupę stanowią osoby i podmioty, które z racji swoich zainteresowań lub pracy zawodowej korzystają z danych o finansach publicznych. Mogą to być np. studenci przygotowujący prace licencjackie, magisterskie lub rozprawy doktorskie, przedstawiciele nauki, firmy doradcze oraz organizacje pozarządowe, zaangażowane w tworzenie budżetów obywatelskich czy partycypacyjnych. Ich potrzeby informacyjne mogą być szerokie, ale z racji pełnionych ról ich siła oddziaływania na sposób gromadzenia i przetwarzania danych jest inna niż użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych.

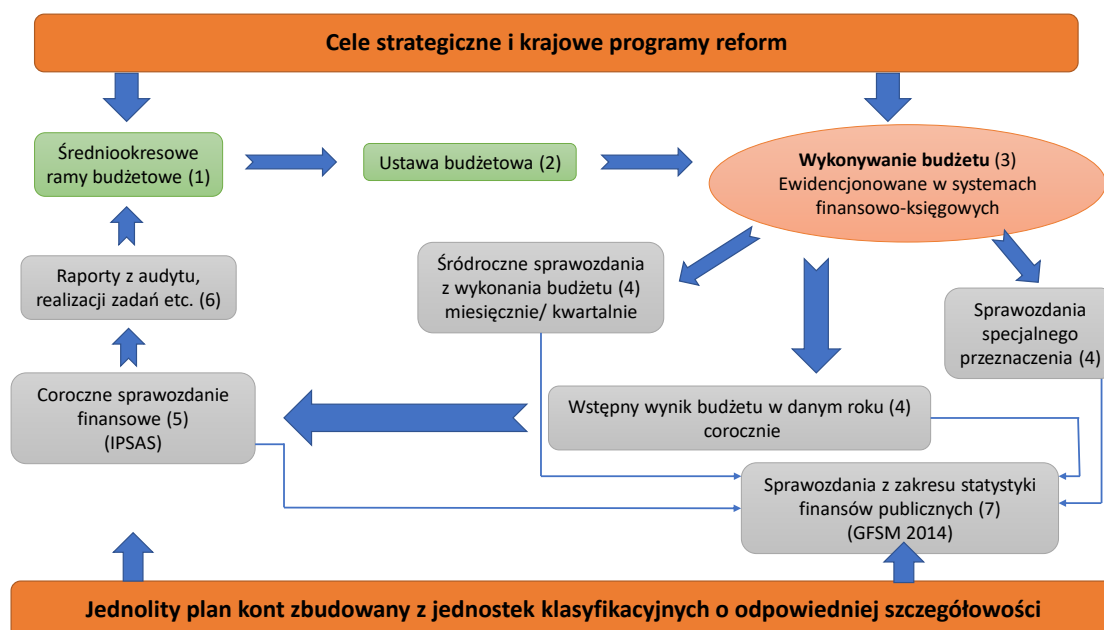
Niezależnie od tego, jaką siłą oddziaływania dysponują, **wszyscy obecni i potencjalni użytkownicy powinni mieć dostęp do wysokiej jakości, spójnych i aktualnych oraz prezentowanych w przyjaznym formacie danych o finansach publicznych na każdym etapie cyklu budżetowego.**

1.3. Cykl budżetowy

Cykl budżetowy, zwany także cyklem publicznego zarządzania finansowego (ang. *public financial management cycle*⁸), obejmuje **szereg powiązanych ze sobą procesów** dotyczących prognozowania fiskalnego i budżetowego, planowania strategicznego i budżetowego (limitowania), wykonywania budżetu (zaciągania zobowiązań, dokonywania płatności) i sprawozdawczości (budżetowej, finansowej, statystycznej) oraz audytu i kontroli. Modelowe fazy cyklu budżetowego oraz potrzeby sprawozdawcze ilustruje Rysunek 1.

⁸ W różnych miejscach w tym dokumencie zamieszczamy angielskie odpowiedniki niektórych pojęć. Wynika to z faktu, że wiele publikacji na temat teorii i praktyki zarządzania finansami publicznymi dostępnych jest wyłącznie w języku angielskim. Chcemy w ten sposób ułatwić osobom zainteresowanym pogłębienie swojej wiedzy poprzez wyszukiwanie określonych informacji i publikacji, z wykorzystaniem odpowiednich pojęć.

Rysunek 1. Cykl publicznego zarządzania finansowego – sprawozdawczość w oparciu o jednolity plan kont



Źródło: Opracowanie i tłumaczenie własne na podstawie IMF, *Republic of Poland. Progress Report on Budget System Reforms – Developing A Standard Chart of Accounts and Medium-Term Budget Framework*, April 2020; cyframi oznaczono kolejność faz cyklu

Zasadniczo, zaprezentowany na rysunku model odnosi się do krajów, w których:

- planowanie strategiczne jest powiązane z planowaniem budżetowym,
- podstawą rocznego planowania budżetowego są średniookresowe ramy budżetowe,
- ustawa budżetowa określa limity wydatków na programy budżetowe, które grupują wydatki na szczegółowe interwencje publiczne (programy rządowe, zadania, działania, przedsięwzięcia, projekty itp.) przyczyniające się do osiągnięcia celów działalności państwa.

Opis ten jest spójny z modelem systemu budżetowego, nad którym prowadzone są prace w ramach Reformy systemu budżetowego. Powiązanie planowania strategicznego z planowaniem budżetowym, wprowadzenie średniookresowych ram budżetowych oraz wprowadzenie zarządzania budżetem z wykorzystaniem programów budżetowych są bowiem celami RSB.

Oznacza to, że projektując nowy system klasyfikacyjny powinniśmy brać pod uwagę docelowy model systemu budżetowego, a nie tylko rozwiązania obowiązujące obecnie. Nawet jeżeli nie są jeszcze gotowe wszystkie szczegółowe rozwiązania w ramach RSB (prace wciąż trwają), to doświadczenia międzynarodowe i rozwiązania stosowane w innych krajach pozwalają przyjąć, że zaprezentowany na rysunku model stanowi właściwy punkt wyjścia w pracach nad nowym systemem budżetowym i nowym systemem klasyfikacyjnym. Różnice wynikające ze specyfiki naszych krajowych rozwiązań, odzwierciedlające historię kształtowania się i poziom dojrzałości (stopnia rozwoju) krajowych rozwiązań

instytucjonalnych, nie powinny przesłaniać nam całościowego spojrzenia na system, który powinien być logiczny, uporządkowany oraz otwarty na ewentualne dalsze zmiany w przyszłości.

Właściwie zaprojektowany system klasyfikacyjny ułatwia monitorowanie, rejestrowanie i księgowanie stanów (limitów budżetowych, sald aktywów i zobowiązań) oraz przepływów pieniężnych na każdym etapie cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu.

W następnym rozdziale wyjaśniamy jak obecnie zaspokajane są potrzeby użytkowników danych o finansach publicznych i co chcemy zmienić.

1.4. Aktualny sposób zaspokajania potrzeb użytkowników i proponowane kierunki zmian

Potrzeby informacyjne w zakresie planowania i wykonywania budżetu oraz sprawozdawczości budżetowej zaspokajane są obecnie przez klasyfikację budżetową, która obejmuje działy, rozdziały i paragrafy dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów budżetowych. Klasyfikacja budżetowa stosowana jest w jednostkach objętych budżetem państwa i budżetami jednostek samorządu terytorialnego, a także w niektórych innych jednostkach. Dodatkowo, w ustawie budżetowej stosowany jest podział na części budżetowe, stanowiące najwyższą podziałkę klasyfikacyjną dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa.

Z kolei **w celu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych oraz sporządzania sprawozdań finansowych, które umożliwiają prezentację i ocenę sytuacji ekonomicznej jednostki, stosowane są plany kont**. Plany kont księgowych zostały ujednoczone tylko dla budżetów (państwa i JST) oraz niektórych typów publicznych jednostek organizacyjnych (jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych i placówek). Wspomniane plany kont zawierają także specjalne konta księgowe, które stosowane są w celu ewidencjonowania wykonania budżetu. Zakładowe plany kont pozostałych publicznych jednostek organizacyjnych tworzone są przez te jednostki samodzielnie, i często zdeterminowane są przepisami, które ustanawiają poszczególne typy tych jednostek lub tworzą określone, często unikatowe, jednostki.

Jednostki organizacyjne, dla których zostały określone wspólne minimalne zestawy kont księgowych, mogą je rozbudowywać stosownie do swoich potrzeb. Natomiast w przypadku pozostałych jednostek organizacyjnych przepisy szczególne często wprowadzają niestandardowe, specyficzne zasady rachunkowości, które znajdują odzwierciedlenie w odrębnościach zakładowych planów kont tych jednostek. W rezultacie różnice między planami kont poszczególnych publicznych jednostek organizacyjnych mogą dotyczyć zarówno treści ekonomicznej i oznaczeń kont syntetycznych, jak i szczegółowości kont analitycznych.

Klasyfikacja budżetowa oraz plany kont rozwijały się w Polsce, podobnie jak w wielu innych państwach, niezależnie od siebie, gdyż były i wciąż są postrzegane jako narzędzia stosowane do różnych celów. Historycznie odrębności te wynikały także ze stosowania **kasowej metody budżetowania i rachunkowości budżetowej**, które wspierają zarządzanie

płynnością. Natomiast czynnikiem ograniczającym potencjalną integrację planu kont oraz klasyfikacji budżetowej był **brak narzędzi umożliwiających zautomatyzowane przetwarzanie i rekonfigurowanie danych** według potrzeb budżetowych, finansowych i statystycznych. W rezultacie, mimo że klasyfikacja budżetowa i plany kont w znacznym stopniu się pokrywają (np. w wymiarze ekonomicznym), **historycznie nacisk kładziony był raczej na istniejące pomiędzy nimi różnice niż obszary wspólne**⁹.

W nowym systemie klasyfikacyjnym **chcemy wyeliminować te ograniczenia, integrując narzędzia klasyfikacyjne i ewidencyjne**. W praktyce **budżetowanie, sprawozdawczość finansowa oraz sprawozdawczość statystyczna korzystają bowiem z tych samych danych**, których źródłem są systemy finansowo-księgowe jednostek organizacyjnych. Różnice dotyczą szczegółowości oraz układu prezentacji tych danych w różnych typach dokumentów budżetowych i sprawozdań wykorzystywanych na różnych etapach cyklu budżetowego.

Integracja istniejących narzędzi **nie może przy tym oznaczać prostego połączenia** klasyfikacji budżetowej (i innych istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych) oraz planów kont. Niezbędne są **uzupełnienia i modyfikacje** wynikające z konieczności dostosowania nowego narzędzia do potrzeb informacyjnych i zarządczych wynikających z kierunków zmian określonych w RSB. Nowe rozwiązania powinny także spełniać **wymogi umożliwiające ich pełną informatyzację**.

1.6. Rola systemów informatycznych w zakresie wprowadzenia nowego systemu klasyfikacyjnego

Reformy w zakresie finansów publicznych, takie jak wprowadzenie nowego systemu klasyfikacyjnego, wymagają dysponowania **odpowiednimi systemami informatycznymi i narzędziami wspomagającymi ich stosowanie**. Wynika to m.in. z dużej liczby publicznych jednostek organizacyjnych, rosnącego zakresu informacji niezbędnych decydom na różnych poziomach zarządzania finansami publicznymi, czy też oczekiwań decydentów co do zwiększenia szybkości przetwarzania danych i ich dostępności.

Nowe możliwości w tym zakresie otwiera dynamiczny rozwój technologii i narzędzi informatycznych. Wymogi dotyczące sposobu prezentacji budżetu (na potrzeby średniookresowych ram budżetowych i ustawy/ uchwały budżetowej), wykonania budżetu, w tym kontroli przestrzegania limitów budżetowych, oraz sprawozdawczości budżetowej mogą być ujmowane w szerszej strukturze klasyfikacyjnej, która obejmuje również wszystkie główne wymogi sprawozdawczości finansowej, a także wymogi sprawozdawczości na potrzeby statystyk finansów publicznych.

Tą strukturą klasyfikacyjną jest **jednolity plan kont zintegrowany z klasyfikacją budżetową**, który stanowi uporządkowane zestawienie odpowiednio zakodowanych jednostek klasyfikacyjnych stosowanych do planowania i wykonywania budżetu, rejestrowania przepływów wartości ekonomicznej pomiędzy jednostkami, a następnie sporządzania

⁹ PEMPAL, *Optimizing The Unified Chart Of Accounts Design. Tips for Public Financial Management Practitioners*, October 2020, <https://www.pempal.org/knowledge-product/optimizing-unified-chart-accounts-ucuas-design-tips-public-financial-management> dostęp 27.12.2021 r.

sprawozdań budżetowych, sprawozdań o stanie aktywów i zobowiązań na określony dzień (sprawozdań finansowych) oraz opracowywania statystyk finansów publicznych.

Systemy klasyfikacyjne, w których wykorzystuje się jednolity plan kont, zapewniają standaryzację struktur i szczegółowych klasyfikacji na wyższych poziomach klasyfikacyjnych, zwykle zachowując elastyczność na poziomach niższych. Dzięki temu potrzeby użytkowników zaspokajane są przez wyższe poziomy klasyfikacyjne, w ramach których pojedynczy użytkownicy mogą dodawać unikatowe jednostki klasyfikacyjne. Pozwala to zaspokajać ich specyficzne potrzeby informacyjne i ogranicza potrzebę tworzenia wtórnych systemów zbierania danych.

Osadzenie systemu klasyfikacyjnego w środowisku informatycznym może rodzić pytanie o to, czy i w jakim zakresie projektując nowy system klasyfikacyjny należy uwzględnić istniejące systemy informatyczne oraz systemy finansowo-księgowo, które wykorzystywane są do zarządzania budżetami i ewidencjonowania danych. Według ekspertów międzynarodowych¹⁰ **technologia nie powinna być jednak czynnikiem, który decyduje o kierunkach zmian systemowych, powinna je natomiast wspierać**. W pierwszej kolejności należy więc skoncentrować się na tym, jakie są potrzeby informacyjne, a następnie rozważyć, w jaki sposób technologie informatyczne mogą dostarczyć wymagane rozwiązania. Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego posłuży więc również **do zdefiniowania i przyjęcia odpowiedniej strategii IT**.

1.7. Zasady zastosowane w pracach nad koncepcją nowego systemu klasyfikacyjnego
Aby system klasyfikacyjny nadawał się do zastosowania w środowisku informatycznym musi on spełniać określone wymogi w zakresie sposobu skonstruowania. Dlatego w naszych pracach zastosowaliśmy **zasady skutecznego projektowania, wdrażania i utrzymania jednolitego planu kont**¹¹.

Do zbioru tych zasad MFW zaliczył: zasadę wszechstronności lub inaczej kompleksowego podejścia (ang. *comprehensiveness*), zasadę odpowiedniej szczegółowości (ang. *adequate granularity*), zasadę rozłączności (ang. *mutual exclusiveness*), zasadę unikania nadmiarowości (ang. *avoiding redundancy*), zasadę wewnętrznej spójności (ang. *internal consistency*), zasadę unifikacji (ang. *unified framework*) oraz zasadę skalowalności (ang. *scalability*).

Dzięki zastosowaniu zasad skutecznego projektowania, wdrażania i utrzymania planów kont w rachunkowości publicznej mogliśmy **dopasować kształt nowego systemu klasyfikacyjnego do możliwości zastosowania go we współczesnych systemach informatycznych wykorzystujących relacyjne bazy danych**. Zasady te umożliwiły także uporządkowanie założeń i parametrów, które przyjęliśmy w pracach nad nowym systemem klasyfikacyjnym.

¹⁰ Tak na przykład w World Bank, *Integration of the Charts of Accounts and Budget Classification*, 2017.

¹¹ World Bank, *Integration of the Charts of Accounts and Budget Classification*, 2017; Cooper J., Pattanayak S., *Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework*, International Monetary Fund, Washington D.C., August 2011.

Podsumowanie przyjętych przez nas założeń i parametrów dotyczących nowego systemu klasyfikacyjnego przedstawia Tabela 1. Warto wracać do tej tabeli analizując poszczególne elementy nowego systemu klasyfikacyjnego, które omawiamy w kolejnych rozdziałach, ponieważ przedstawione założenia stanowią ramy naszego sposobu myślenia o konstruowaniu poszczególnych segmentów i szczegółowych klasyfikacji w każdym z tych segmentów.

Tabela 1. Założenia koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego według zasad projektowania, wdrażania i utrzymania jednolitego planu kont w rachunkowości publicznej MFV

Zasada	
Czego wymaga?	Co z tego wynika dla koncepcji?
Zasada wszechstronności	
Plan kont to podstawowe źródło wszystkich niezbędnych danych budżetowych i finansowych	System klasyfikacyjny uwzględnia krajowe i międzynarodowe potrzeby zarządcze i informacyjne – zakres informacji determinują potrzeby najbardziej wymagające
Klasyfikacja budżetowa jest wbudowana bezpośrednio w plan kont	Dotychczasowe potrzeby informacyjne w zakresie podziału budżetu państwa, klasyfikacji budżetowej (działy, rozdziały, paragrafy), układu zadaniowego i planów kont są zintegrowane
Zasada odpowiedniej szczegółowości	
Szczegółowość planu kont odpowiada na potrzeby użytkowników w zakresie zarządzania, kontroli, rozliczania i sprawozdawczości	Szczegółowość jednostek klasyfikacyjnych najniższego poziomu, które stosowane będą do rejestrowania transakcji i innych przepływów wartości i stanów, pozwala na zaspokojenie wszystkich potrzeb zarządczych i informacyjnych – szczegółowość determinują potrzeby najbardziej wymagające
Budowa planu kont umożliwi kodowanie różnych atrybutów danych i ich łączenie	System klasyfikacyjny ma budowę segmentową
Zasada rozłączności	
Segmenty planu kont i kodowane w nich atrybuty danych są rozłączne	Segmenty zdefiniowano w oparciu o rozłączne kryteria
Zasada unikania nadmiarowości	
Segmenty planu kont są tworzone w celu kodowania podstawowych atrybutów danych	Wyodrębniono cztery podstawowe segmenty, które stosowane będą do rejestrowania transakcji i innych przepływów wartości i stanów
Niektóre potrzeby informacyjne zaspokajane są pośrednio, poprzez relacjonowanie atrybutów kodowanych w różnych segmentach	Dodatkowe segmenty będą wyodrębniane tylko, jeśli określonych potrzeb nie da się zaspokoić przez łączenie lub przekształcanie danych źródłowych
Zasada wewnętrznej spójności	
Struktura klasyfikacji i sposób ich kodowania w poszczególnych segmentach są spójne	Sposób kodowania danych w poszczególnych segmentach jest jednolity, a ewentualne różnice są wyczerpująco uzasadnione

Zasada	
Czego wymaga?	Co z tego wynika dla koncepcji?
Zasada unifikacji	
Plan kont jest zuniformalizowany w niezbędnym zakresie	W systemie klasyfikacyjnym wyodrębniono jednolity plan kont, który zapewnia wystandaryzowaną strukturę danych ewidencyjnych, oraz zewnętrzne słowniki danych, które umożliwiają łączenie i przekształcanie danych ewidencyjnych według różnych potrzeb
Jednostki organizacyjne mogą uzupełniać plan kont o dodatkowe, szczegółowe poziomy klasyfikacyjne dostosowane do swoich potrzeb wewnętrznych	Przewidziano możliwość poszerzenia niektórych klasyfikacji o dodatkowe, bardziej szczegółowe poziomy, dostosowane do wewnętrznych potrzeb jednostek organizacyjnych
Zasada skalowalności	
Plan kont uwzględnia planowane zmiany systemowe	System klasyfikacyjny uwzględnia zmiany systemowe wynikające z RSB, np. wprowadzenie perspektywy wieloletniej w budżetowaniu
Plan kont jest elastyczny, a jego struktura przewiduje możliwość rozbudowy jeśli w przyszłości pojawią się nowe potrzeby informacyjne	Przewidziano możliwość wprowadzenia dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych oraz poszerzenia klasyfikacji w poszczególnych segmentach

Źródło: Opracowanie własne

2. Ogólny opis nowego systemu klasyfikacyjnego

W tym rozdziale opisujemy strukturę nowego systemu klasyfikacyjnego oraz definiujemy funkcje podstawowych i dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych. Opisujemy także elementy, które składają się na nowy system klasyfikacyjny, przyczyny ich wyodrębnienia i cele stosowania. Omawiamy również zagadnienia zintegrowanego charakteru nowego systemu klasyfikacyjnego.

2.1. Segmentowa budowa systemu klasyfikacyjnego

Reforma systemu budżetowego zakłada zniesienie dualizmu klasyfikacyjnego w podsektorze rządowym oraz uporządkowanie systemów zbierania danych budżetowych, finansowych i fiskalnych w całym sektorze. Służyć temu ma nowy, wielosegmentowy system klasyfikacyjny.

Struktura segmentowa umożliwi kodowanie różnych atrybutów danych budżetowych, finansowych i fiskalnych w sposób, który pozwala na ich automatyczne przetwarzanie z wykorzystaniem narzędzi informatycznych (odpowiednich aplikacji i systemów do zarządzania), bazujących na modelach relacyjnych baz danych.

W strukturze systemu klasyfikacyjnego wyodrębniliśmy cztery podstawowe segmenty klasyfikacyjne: (1) administracyjny, (2) źródeł finansowania, (3) programowy i (4) ekonomiczny. Zostały one zdefiniowane w oparciu o rozłączne kryteria (atrybuty), które dotyczą podmiotu (jednostki), źródła finansowania (funduszu i zasobu), przedmiotu (zadania publicznego) oraz ekonomicznego charakteru zdarzenia gospodarczego. Specyfika gospodarowania zasobami publicznymi wymagała również uwzględnienia przebiegu cyklu budżetowego oraz procesu wykonywania budżetu. Jest to widoczne w segmencie ekonomicznym, w którym wśród kont pozabilansowych wyodrębniliśmy tzw. konta budżetowe, wykorzystywane na potrzeby planowania i zarządzania budżetem.

W Tabeli 2. przedstawiliśmy kryteria (atrybuty) główne i szczegółowe, w oparciu o które wyodrębniliśmy cztery podstawowe segmenty nowego systemu klasyfikacyjnego.

Kryteria główne stosowaliśmy do oceny, w jakim segmencie powinna zostać sklasyfikowana określona informacja. Kryteria szczegółowe stosowaliśmy do tworzenia szczegółowych struktur i klasyfikacji w poszczególnych segmentach.

Tabela 2. Kryteria wyodrębnienia podstawowych segmentów systemu klasyfikacyjnego

Segment	Kryterium główne	Kryteria szczegółowe
Segment administracyjny	PODMIOT – jaka jednostka?	Jaka jednostka organizacyjna? Czy posiada wyodrębnione jednostki wewnętrzne? Jakiego typu? Jakiej przynależności sektorowej i podsektorowej? W którym miejscu w hierarchii organizacyjnej? Z jakimi uprawnieniami?
Segment źródeł finansowania	FUNDUSZ – z czego finansuje?	Jakie źródło (budżet, fundusz czy zasoby własne jednostki)? Jaki typ zasobów (ogólny czy znaczony)? Jakiego pochodzenia (krajowy czy obcy)?
Segment programowy	PRZEDMIOT – jakie zadanie?	Jaki obszar działalności państwa? Jakie zadanie, definiowane przez cel interwencji publicznej? Jakie szczegółowe przedsięwzięcie (np. projekt)?
Segment ekonomiczny	TREŚĆ EKONOMICZNA – w jaki sposób rozdysponowuje, zużywa lub przekształca zasoby?	Jakie tytuły zwiększają majątek publiczny? Jakie tytuły zmniejszają majątek publiczny? Jakie są aktywa i zobowiązania publiczne? Jakie są etapy cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu? Jak rozliczany jest kasowy budżet? Jakie są zobowiązania warunkowe itp.?

Źródło: Opracowanie własne

W każdym segmencie zidentyfikowaliśmy informacje (zaproponowaliśmy szczegółowe klasyfikacje), które uznaliśmy za istotne ze względu na potrzeby planowania budżetowego i zarządzania budżetem oraz sporządzania sprawozdań finansowych i statystyk finansów publicznych. Pogrupowaliśmy je hierarchicznie oraz przypisaliśmy im określone symbole numeryczne. Dzięki temu jednostki organizacyjne sektora publicznego objęte nowym systemem klasyfikacyjnym będą stosowały takie same oznaczenia do rejestrowania podobnych rodzajowo stanów i transakcji.

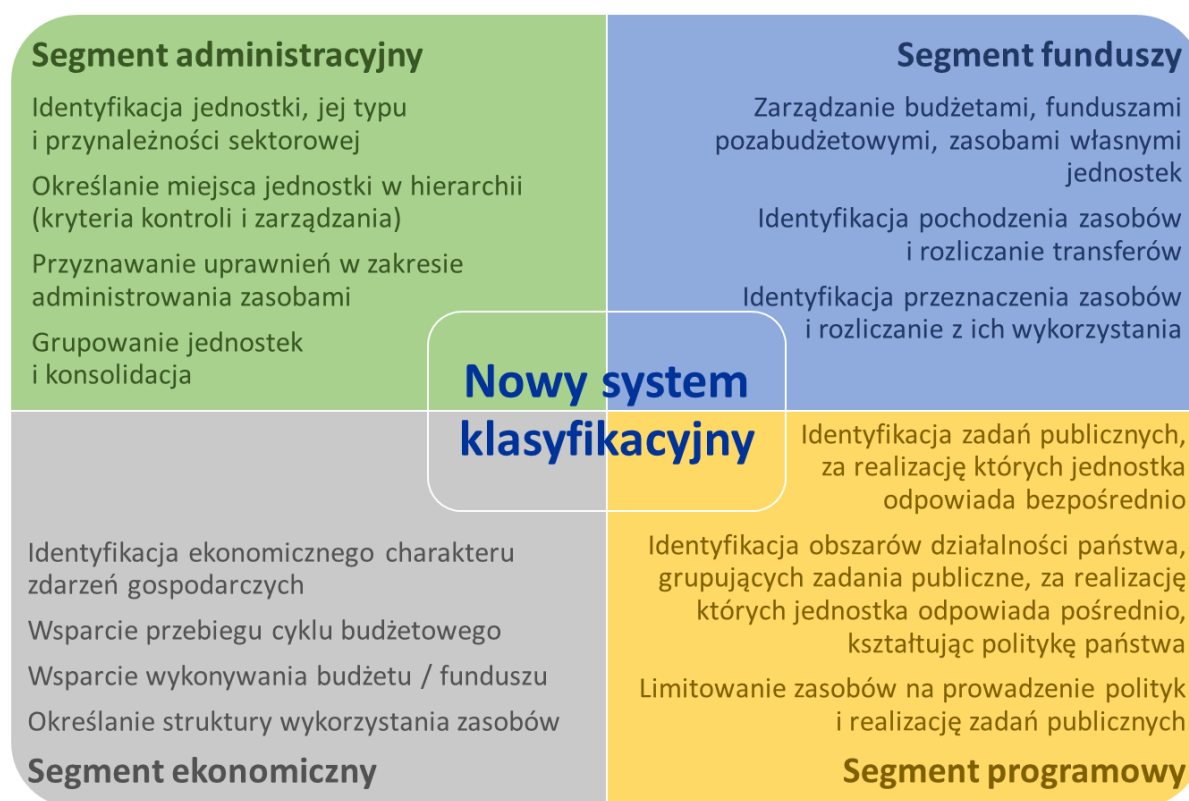
Dane ewidencyjne będą zasilały odpowiednie bazy danych o zdefiniowanej strukturze i będą następnie wykorzystywane do sporządzania sprawozdań budżetowych, finansowych i statystycznych o finansach publicznych, w tym w ujęciu skonsolidowanym, gdy jest ono wymagane. Odpowiednie raporty, pokazujące stopień wykonania budżetu w różnych układach (np. wg etapów procesu wykonywania budżetu, kategorii ekonomicznych, jednostek, programów, czy źródeł finansowania), powinny być generowane wprost z odpowiedniej bazy danych, z określoną częstotliwością, również w czasie rzeczywistym.

Hierarchiczny układ klasyfikacji w poszczególnych segmentach umożliwia agregowanie danych na różnych poziomach szczegółowości klasyfikacji. Rejestrowanie transakcji w jednostce organizacyjnej powinno odbywać się z wykorzystaniem najbardziej szczegółowych jednostek klasyfikacyjnych (tj. na najniższym przewidzianym poziomie klasyfikacji w danym segmencie). W przypadku Ministerstwa Finansów, jako zarządzającego budżetem państwa, wystarczające mogą okazać się poziomy najwyższe i pośrednie. Podobne zależności będą dotyczyć budżetów jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych, objętych budżetem JST.

2.2. Funkcje podstawowych segmentów klasyfikacyjnych

Podstawowe segmenty klasyfikacyjne umożliwiają określenie, kto i w jaki sposób rozdysponowuje, wykorzystuje lub przetwarza zasoby publiczne z określonego funduszu na realizację zadań publicznych. Rysunek 2. przedstawia najważniejsze funkcje podstawowych segmentów klasyfikacyjnych.

Rysunek 2. Funkcje podstawowych segmentów klasyfikacyjnych zdefiniowane przez kodowane w nich dane



Źródło: Opracowanie własne

Segment administracyjny umożliwia identyfikację jednostki publicznej, typu jednostki, przynależności jednostki do określonego sektora i podsektora instytucjonalnego (oraz sektora finansów publicznych), a także uprawnień jednostki w zakresie administrowania różnymi funduszami. Uprawnienia te wynikają najczęściej z usytuowania jednostki w hierarchii organizacyjnej administracji publicznej.

Segment źródeł finansowania identyfikuje budżet, fundusz pozabudżetowy lub inne źródła finansowania (np. zasoby własne jednostki organizacyjnej) zarządzane przez jednostkę albo przyznane lub powierzone jednostce, pochodzenie zasobów (krajowe albo obce) oraz przeznaczenie zasobów (nieoznaczone albo znaczone, ogólne albo rezerwowe, na współfinansowanie).

Segment programowy umożliwia identyfikację zadań publicznych, a w powiązaniu z odpowiednimi klasyfikacjami segmentu administracyjnego pozwala zidentyfikować te zadania, za realizację których określona jednostka odpowiada pośrednio, np. kształtując politykę państwa w danym obszarze, albo bezpośrednio, przekształcając powierzone zasoby w rezultaty.

Segment ekonomiczny umożliwia identyfikację charakteru ekonomicznego zdarzenia gospodarczego oraz etapów cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu.

2.3. Dodatkowe segmenty klasyfikacyjne i ich ewentualna standaryzacja

Nowy system klasyfikacyjny obejmuje także segment kontrahenta. Przewidzieliśmy również możliwość rozszerzenia struktury o dodatkowe segmenty, takie jak segment terytorialny i/ lub segment celów horyzontalnych.

Segment kontrahenta (tak jak słownik/ kartoteka kontrahentów stosowane obecnie w systemach finansowo-księgowych) umożliwia identyfikację podmiotu (jednostki publicznej lub podmiotu niepublicznego, np. przedsiębiorstwa prywatnego), tj. kontrahenta (partnera), z którym jednostka zawiera transakcję lub którego dotyczy inne zdarzenie gospodarcze.

Segment kontrahenta nie jest zaliczany do segmentów podstawowych, gdyż na razie przewidujemy jedynie częściową standaryzację tego segmentu, tj. w odniesieniu do kodów stosowanych w celu identyfikacji publicznych jednostek organizacyjnych. Zakładamy bowiem, że w nowym systemie klasyfikacyjnym częścią tego segmentu będą kody unikatowe przydzielone poszczególnym jednostkom sektora publicznego w segmencie administracyjnym. Dzięki temu segment kontrahenta będzie wykorzystywany np. na potrzeby konsolidacji, tj. eliminacji transakcji zawieranych przez publiczne jednostki organizacyjne zaliczane do tej samej grupy jednostek (tj. np. do sektora finansów publicznych, sektora instytucji rządowych i samorządowych lub jego podsektorów, jednostki ekonomicznej itd.) lub śledzenie niektórych przepływów w obrębie sektora.

Z kolei dodatkowe segmenty klasyfikacyjne będą stosowane wtedy, kiedy zaspokojenie określonych potrzeb informacyjnych nie będzie możliwe z wykorzystaniem podstawowych segmentów klasyfikacyjnych i/ lub występujących pomiędzy nimi relacji. Dodatkowe segmenty klasyfikacyjne umożliwią więc identyfikację tych atrybutów transakcji i innych zdarzeń gospodarczych, których nie da się ustalić łącząc lub rekonfigurując atrybuty kodowane w segmentach podstawowych. W praktyce, segmenty te umożliwią jednostkom organizacyjnym znakowanie (ang. *tagging*) danych ewidencjonowanych z zastosowaniem

dodatkowych (względem klasyfikacji zawartych w segmentach podstawowych) predefiniowanych kryteriów lub klasyfikacji.

Typowym przykładem zastosowania dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych może być znakowanie nakładów na realizację celów horyzontalnych interwencji publicznej. Nakłady publiczne przyczyniać się bowiem mogą jednocześnie do osiągnięcia wielu celów. Obok celów podstawowych w danym obszarze działalności państwa, konkretne nakłady mogą także przyczyniać się do realizacji celów horyzontalnych, które przenikają wszystkie dziedziny tej działalności. Do celów horyzontalnych zaliczyć można np. cele klimatyczno-środowiskowe. Przykładowo działania na rzecz ograniczenia śladu węglowego mogą być realizowane przez jednostki organizacyjne we wszystkich obszarach działalności państwa. Identyfikacja struktury i poziomu nakładów na cele horyzontalne wymaga więc dodatkowego, oprócz segmentu programowego (w którym odzwierciedlone będą zadania publiczne i szczegółowe interwencje publiczne), znakowania nakładów także w odrębnym segmencie.

2.4. Elementy nowego systemu klasyfikacyjnego

Na nowy system klasyfikacyjny składają się klasyfikacje szczegółowe, które określamy łącznie pojęciem jednolitego planu kont (JPKt) zintegrowanego z klasyfikacją budżetową. Nieodłącznym elementem nowego systemu są również, powiązane z JPKt, zewnętrzne słowniki danych (ZSD).

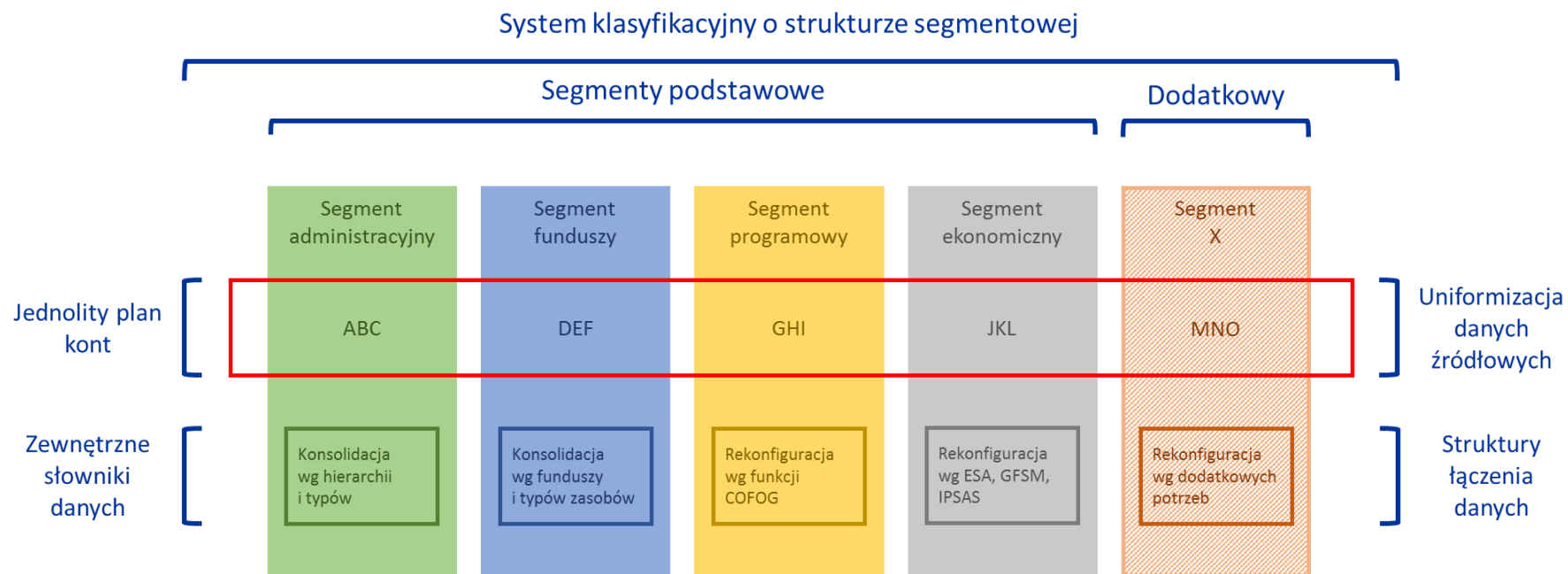
Wyodrębnienie JPKt i ZSD wynika z wyważenia:

- konieczności ujednoczenia struktur danych ewidencyjnych niezbędnych do zaspokojenia krajowych i międzynarodowych wymogów i potrzeb w zakresie zarządzania budżetowego, sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych oraz
- możliwości (i potencjalnych kosztów) gromadzenia i przetwarzania wszystkich danych ewidencyjnych w sposób ujednoczony przez wszystkie właściwe jednostki organizacyjne.

Krajowe i międzynarodowe wymogi i potrzeby zarządcze i informacyjne wynikają z przepisów prawnych oraz obowiązków sprawozdawczych. Często w różny sposób definiują one sektor i jednostkę organizacyjną, czy też określają różne układy sprawozdawcze. Pozyskiwanie danych źródłowych, które pozwolą zaspokoić te potrzeby, wymaga aby ich struktura była zuniformizowana i odpowiednio szczegółowa. Różnorodność jednostek organizacyjnych i ich funkcji sprawia jednak, że nie zawsze możliwe lub wskazane jest pełne ujednoczenie sposobu ewidencjonowania danych przez wszystkie właściwe jednostki.

Współczesne rozwiązania informatyczne umożliwiają gromadzenie i przetwarzanie danych ewidencyjnych z wykorzystaniem relacyjnych baz danych. Rozwiązania te pozwalają ograniczyć zakres i wolumen danych ewidencyjnych podlegających ujednoczeniu do niezbędnego minimum bez wpływu na jakość sprawozdań. Przyjęte podejście przedstawia Rysunek 3.

Rysunek 3. Segmentacja i narzędzia w nowym systemie klasyfikacyjnym



Źródło: Opracowanie własne

2.5. Jednolity plan kont i jednostki zobowiązane do jego stosowania

Jednolity plan kont (JPKt) zintegrowany z klasyfikacją budżetową stanowi rdzeń nowego systemu klasyfikacyjnego. JPKt to zuniformizowana, wielosegmentowa i wielopoziomowa struktura odpowiednio zakodowanych klasyfikacji (w tym kont księgowych) umożliwiających identyfikację jednostki, funduszu (źródła finansowania), zadania publicznego oraz charakteru ekonomicznego zdarzenia gospodarczego.

Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych oraz jednostki objęte stabilizującą regułą wydatkową (SRW) stosować będą JPKt do rejestrowania zdarzeń gospodarczych, w tym przepływów wartości pomiędzy jednostkami organizacyjnymi sektora finansów publicznych (SFP) i sprawozdawania stanów (sald) publicznych aktywów i zobowiązań. Integracja JPK z klasyfikacją budżetową umożliwi tym jednostkom także zarządzanie budżetami (np. budżetem państwa, budżetem środków europejskich, budżetem jednostki samorządu terytorialnego) i funduszami (np. państwowymi funduszami celowymi).

Pozostałe jednostki organizacyjne, które zostaną objęte publiczną sprawozdawczością finansową i/ lub sprawozdawczością statystyczną dotyczącą finansów publicznych (np. przedsiębiorstwa publiczne w rozumieniu ESA2010¹² lub GFSM2014¹³, które nie są zaliczane do SFP), powinny – obok sprawozdań opracowywanych według wzorów wymaganych właściwymi przepisami – przygotowywać sprawozdania w formatach wynikających ze struktury JPKt. Przekształcone dane ewidencyjne lub sprawozdania takich jednostek dostarczą informacji niezbędnych do sprawozdawczości dotyczącej finansów publicznych według metodyk ESA2010 lub GFSM2014. Umożliwią również konsolidację sprawozdań finansowych.

Tabela 3. przedstawia zakres podmiotowy zastosowania JPKt i sposób jego wykorzystania do pozyskania danych źródłowych, według zuniformizowanej struktury, od wszystkich jednostek organizacyjnych SFP i jednostek objętych SRW oraz innych jednostek organizacyjnych objętych publiczną sprawozdawczością finansową i/ lub sprawozdawczością statystyczną dotyczącą finansów publicznych.

Tabela 3. Zakres podmiotowy i sposób wykorzystania jednolitego planu kont

Zakres podmiotowy	Sposób wykorzystania
Jednostki organizacyjne SFP oraz objęte SRW	Rejestrowanie danych źródłowych
Jednostki organizacyjne sektora instytucji rządowych i samorządowych (SIRS), niezaliczane do SFP	Rejestrowanie lub przekształcanie danych źródłowych
Jednostki SP, niezaliczane do SIRS	Przekształcanie danych źródłowych lub sprawozdań

Źródło: Opracowanie własne

¹² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej.

¹³ International Monetary Fund, *Government Finance Statistics Manual 2014*, Washington, D.C. 2014 – podręcznik statystyk finansów publicznych z 2014 r. opracowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy.

2.6. Zewnętrzne słowniki danych

Zewnętrzne słowniki danych stanowią uzupełnienie JPKt. Słowniki te będą stosowane do agregowania, konsolidowania, rekonfiguracji i/ lub przekształcania danych, gromadzonych z wykorzystaniem JPKt lub według struktury JPKt, w przekrojach i formatach wymaganych od różnych jednostek organizacyjnych lub ich grup w zakresie zarządzania budżetowego, sprawozdawczości finansowej i/ lub sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych.

Przykładowo, zewnętrzny słownik danych dysponentów środków budżetu państwa będzie stosowany wyłącznie przez Ministerstwo Finansów i inne państwowe jednostki budżetowe do zarządzania budżetem państwa (przydzielania limitów, dokonywania przeniesień, zasilania w środki pieniężne itd.). Tabela 4. przedstawia inne przykłady zastosowania zewnętrznych słowników danych powiązanych z określonymi segmentami JPKt.

Tabela 4. Przykładowe zastosowania zewnętrznych słowników danych

Segment	Słownik	Zastosowanie
Administracyjny	Słownik dysponentów środków budżetu państwa	Identyfikacja państwowych jednostek budżetowych pełniących funkcję dysponentów, nadawanie uprawnień administracyjnych w zakresie rozdzielania limitów, przeniesień itp.
Administracyjny	Słownik jednostek kontrolujących i kontrolowanych	Identyfikacja jednostek kontrolujących i kontrolowanych w rozumieniu przepisów o rachunkowości na potrzeby konsolidacji sprawozdań finansowych
Programowy	Słownik funkcji rządu	Przekształcenie danych ze struktury programów na strukturę funkcjonalną (klasyfikacja funkcji rządu), wymaganą w sprawozdawczości wg ESA2010 i GFSM2014
Programowy	Słownik wydatków rozwojowych	Przekształcanie danych ze struktury programów na układ klasyfikacji wydatków rozwojowych ¹⁴

Źródło: Opracowanie własne

¹⁴ O wydatkach rozwojowych mowa jest w podrozdziale 6.1.

3. Segment administracyjny

W tym rozdziale opisujemy segment administracyjny – jego funkcje, potrzeby zarządcze i informacyjne, na które on odpowiada, a także elementy konstrukcyjne, strukturę szczegółowych klasyfikacji w tym segmencie oraz powiązania z pozostałymi segmentami.

3.2. Funkcje segmentu administracyjnego

Segment administracyjny umożliwia identyfikację jednostek organizacyjnych zaliczanych do sektora wg metodyki krajowej (art. 9 UFP) oraz metodyk międzynarodowych (ESA2010, GFSM2014), typów jednostek oraz ich przynależności podsektorowej. Umożliwia on także hierarchizowanie i grupowanie jednostek organizacyjnych zgodnie z organizacją administracji publicznej i potrzebami w zakresie zarządzania budżetami/ funduszami, sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych.

W zakresie zarządzania budżetami/ funduszami segment administracyjny pozwala definiować centra odpowiedzialności oraz rozliczalności. Segment ten, w powiązaniu z pozostałymi segmentami, umożliwia m.in.:

- określanie jednostek organizacyjnych, którym przyznawane są uprawnienia do dysponowania zasobami publicznymi przydzielanymi na realizację określonych celów polityk publicznych i zadań publicznych;
- określanie odpowiedzialności jednostek organizacyjnych za zarządzanie tymi zasobami;
- monitorowanie, czy jednostki organizacyjne wykorzystują te zasoby zgodnie z limitami rocznymi i wieloletnimi;
- rozliczanie jednostek organizacyjnych z realizacji celów i zadań w ramach tych limitów.

W zakresie zarządzania budżetami/ funduszami segment administracyjny wspiera także realizację zadań dotyczących centralnego zarządzania płynnością, tj. dostępnością środków pieniężnych, w określonych grupach jednostek organizacyjnych (np. w państwowych jednostkach budżetowych).

Z kolei w zakresie sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych segment administracyjny pozwala zidentyfikować jednostki organizacyjne, które sporządzają sprawozdania jednostkowe, łączne i/ lub skonsolidowane. W przypadku sprawozdawczości finansowej są to tzw. jednostki kontrolujące i kontrolowane, a w przypadku sprawozdawczości statystycznej – tzw. jednostki instytucjonalne (wg metodyk ESA2010 i GFSM2014). Odzwierciedlone w segmencie administracyjnym hierarchie tych jednostek wykorzystywane są do grupowania jednostek i konsolidacji danych (np. eliminacji transakcji pomiędzy jednostkami organizacyjnymi zaliczanymi do danej grupy) na potrzeby opracowania skonsolidowanych sprawozdań i/ lub skonsolidowanych sprawozdań statystycznych sektora/ podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych.

3.3. Struktura danych segmentu administracyjnego i relacja względem jednolitego planu kont i zewnętrznych słowników danych

Struktura danych segmentu administracyjnego obejmuje trzy podsegmenty JPKt oraz zewnętrzne słowniki danych (ZSD). Tabela 5. przedstawia szczegółowe kryteria konstrukcyjne segmentu administracyjnego, kodowane atrybuty jednostek organizacyjnych oraz funkcje tych atrybutów.

Tabela 5. Segment administracyjny: kryteria szczegółowe, elementy kodu i ich funkcje

Kryteria szczegółowe	Element kodu	Funkcje
Jaka jednostka organizacyjna?	JPKt: Kod unikatowy jednostki organizacyjnej	Identyfikacja indywidualnych jednostek organizacyjnych, w tym w rozumieniu ESA2010 i GFSM2014 (jednostki instytucjonalne) oraz rachunkowości (jednostki sprawozdawcze) Identyfikacja partnerów transakcji na potrzeby konsolidacji (kody segmentu administracyjnego stosowane w segmencie kontrahenta)
Czy posiada wyodrębnione jednostki wewnętrzne?	JPKt: Rozszerzenie kodu unikatowego jednostki organizacyjnej	Identyfikacja wyodrębnionych funkcjonalnie, organizacyjnie, budżetowo lub terytorialnie jednostek wewnętrznych, istotnych np. w zakresie administrowania budżetem
Jakiego typu?	JPKt: Kod typu	Identyfikacja typu jednostki organizacyjnej, w tym według typologii krajowej (art. 9 UFP) lub międzynarodowej
Jakiej przynależności sektorowej i podsektorowej?	JPKt: Kod przynależności zapisany w kodzie typu	Grupowanie jednostek organizacyjnych w sektory i podsektory wg metodyki krajowej (SFP) oraz ESA2010 i GFSM2014 (sektor publiczny, w tym SIRS i sektor przedsiębiorstw publicznych, podsektory SIRS wg szczebla/ rodzaju władz publicznych: rządowy, samorządowy, zabezpieczenia społecznego, oraz wg formy gospodarowania: budżetowy i pozabudżetowy)
W którym miejscu w hierarchii organizacyjnej?	ZSD: Kod dysponenta/ ZSD: Kod jednostki kontrolującej	Budowanie hierarchii jednostek organizacyjnych na potrzeby zarządzania budżetami i innymi funduszami Budowanie hierarchii jednostek organizacyjnych na potrzeby skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej i statystycznej (jednostki kontrolujące i kontrolowane)
Z jakimi uprawnieniami?	JPKt: Kod uprawnień zapisany w kodzie typu i przynależności	Określanie uprawnień dysponentów środków (dezagregacja i przeniesienia limitów wydatkowych) oraz jednostek wykonujących budżet (dokonywanie wydatków, pobieranie dochodów itd.)

Źródło: Opracowanie własne

W odrębnych podsegmentach kodowane będą dane identyfikujące: jednostkę organizacyjną (sześciocyfrowy kod unikatowy), wydzielone elementy wewnętrznej struktury tej jednostki (w formie dwucyfrowego rozszerzenia kodu jednostki organizacyjnej) oraz typ i przynależność sektorowa (dwucyfrowy kod). Rysunek 4. przedstawia podsegmenty struktury kodu segmentu administracyjnego w JPKt (cyfry mają charakter ilustracyjny, odpowiadają kolejnym znakom kodu w podsegmentcie).

Rysunek 4. Struktura kodu segmentu administracyjnego w JPKt

Segment administracyjny									
Kod jednostki organizacyjnej						Rozszerzenie kodu jednostki org.		Kod typu i przynależności	
1	2	3	4	5	6	1	2	1	2

Źródło: Opracowanie własne

Dwa ostatnie atrybuty (typ i przynależność sektorowa) umożliwiają grupowanie jednostek organizacyjnych w różnych konfiguracjach, wymaganych w przypadku konieczności pozyskania zagregowanych danych budżetowych, finansowych lub statystycznych na różnych szczeblach administracji i/ lub dla różnie definiowanych sektorów (i podsektorów).

Grupowanie i hierarchizację jednostek organizacyjnych umożliwią zewnętrzne słowniki danych. Słowniki te kodować będą różne hierarchie jednostek organizacyjnych oraz związane z miejscem w danej hierarchii uprawnienia i obowiązki jednostki organizacyjnej (np. w zakresie administrowania określonym budżetem/ funduszem lub w zakresie konsolidacji). Zdecydowaliśmy się nie włączać takich danych bezpośrednio do JPKt ze względu na zróżnicowanie wewnętrzne sektora i decentralizację zarządzania budżetowego. Różne grupy jednostek organizacyjnych powiązane są z różnymi budżetami/ funduszami i mogą pełnić w stosunku do nich różne funkcje. Kodowanie hierarchii jednostek organizacyjnych w zewnętrznych słownikach danych zapewni większą elastyczność zdecentralizowanego zarządzania budżetowego przez właściwe podmioty (np. jednostki samorządu terytorialnego).

3.4. Zakres podmiotowy segmentu administracyjnego

Segment administracyjny (podsegment „kod jednostki organizacyjnej”) umożliwia identyfikację i kodowanie jednostek organizacyjnych sektora publicznego. Sektor publiczny (w rozumieniu metodyk statystycznych ESA2010 i GFSM2014) obejmuje sektor instytucji rządowych i samorządowych oraz finansowe i niefinansowe przedsiębiorstwa publiczne. Jest to najszersza „miara” państwa stosowana w statystykach międzynarodowych.

Zakres podmiotowy segmentu administracyjnego wychodzi więc poza krajową definicję zakresu sektora finansów publicznych (art. 9 UFP). Takie rozwiązanie jest niezbędne do zaspokojenia wymogów wynikających z międzynarodowej sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych oraz unijnego nadzoru pozycji budżetowych. Wymogi te zdefiniowane są bowiem w odniesieniu do sektora instytucji rządowych i samorządowych. W analizach statystycznych rośnie także znaczenie sektora publicznego. Objęcie segmentem administracyjnym przedsiębiorstw publicznych, które stanowią dopełnienie sektora instytucji rządowych i samorządowych do sektora publicznego, jest także konieczne na potrzeby sprawozdawczości finansowej.

Wyjście poza SFP nie determinuje przy tym sposobu zastosowania JPKt. Przykładowo, o ile jednostki SFP i jednostki objęte SRW będą stosować JPKt do rejestrowania zdarzeń gospodarczych, o tyle np. przedsiębiorstwa publiczne (w rozumieniu ESA2010 lub

GFSM2014), które nie są zaliczane do SFP, stosować będą układ JPKt jedynie do celów sprawozdawczych. Zagadnienie to przedstawiono szerzej w podrozdziale 2.5.

Z zakresu podmiotowego segmentu administracyjnego nie można jeszcze w prosty sposób wywieść, jakie konkretnie jednostki organizacyjne będą identyfikowane w podsegmentie „kod jednostki organizacyjnej”. Wynika to m.in. ze specyfiki sektora finansów publicznych, który stanowi zasadniczą część sektora publicznego. Przepisy krajowe nie definiują bowiem pojęcia jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych, ale wskazują formy organizacyjno-prawne tworzące ten sektor (art. 9 UFP). Identyfikacja tych spośród nich, które mają charakter jednostek w rozumieniu organizacyjnym¹⁵, wymagała więc odrębnej analizy.

W podsegmentie „kod jednostki organizacyjnej” identyfikowane więc będą jednostki organizacyjne SFP, w tym: państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, samorządowe zakłady budżetowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, państwowe i samorządowe instytucje kultury, państwowe i samorządowe osoby prawne itp., a także państwowe fundusze celowe z osobowością prawną, które działają tak, jakby były jednostkami organizacyjnymi. W tym podsegmentie będą również identyfikowane jednostki SIRS oraz sektora publicznego, np. publiczne przedsiębiorstwa finansowe i niefinansowe, które nie są zaliczane do SFP.

Każda z ww. jednostek identyfikowana będzie z wykorzystaniem 6-cyfrowego unikatowego kodu. Kod unikatowy jednostki organizacyjnej (wraz z rozszerzeniem identyfikującym jednostki wewnętrzne jednostek organizacyjnych – zob. podrozdział 3.5.) oraz kodem typu i przynależności stanowić będzie podstawę tworzenia struktur danych niezbędnych do odzwierciedlenia hierarchicznych relacji na potrzeby zarządzania budżetem w poszczególnych rodzajach administracji i w różnych rodzajach jednostek oraz do konsolidacji danych.

Pozostałe formy organizacyjno-prawne SFP, tj.: organy władzy publicznej, jednostki samorządu terytorialnego i ich związki, związki metropolitalne, a także państwowe fundusze celowe, które nie posiadają osobowości prawnej, będą kodowane w zewnętrznych słownikach danych segmentu administracyjnego (np. jako dysponenci środków) albo w segmentie funduszy (źródeł finansowania).

¹⁵ „Organizacja” jest pojęciem interdyscyplinarnym, związanym z takimi obszarami jak zarządzanie, socjologia, czy psychologia. W literaturze wskazuje się, że stanowi ona ustrukturyzowany, czyli uporządkowany według pewnych kryteriów, system (całość) złożony z czterech podstawowych elementów (podsystemów) obejmujących: (1) cele realizowane przez organizację i wynikające z nich konkretne zadania, (2) ludzi wraz z ich indywidualnymi i zbiorowymi dążeniami i wzorcami zachowań, (3) wyposażenie materialno-techniczne i technologiczne oraz określone zasady posługiwania się nim, a także (4) formalną strukturę, czyli przyjęte zasady podziału uprawnień (władzy) w organizacji, zadań i odpowiedzialności oraz wymiany informacji.

3.5. Identyfikacja tzw. jednostek wewnętrznych jako element segmentu administracyjnego

Podsegment „kod jednostki organizacyjnej” umożliwia identyfikację jednostek organizacyjnych sektora publicznego. Podsegment „rozszerzenie kodu jednostki organizacyjnej” umożliwia natomiast identyfikację jednostek wewnętrznych poszczególnych jednostek organizacyjnych, tj. wewnętrznych, wydzielonych funkcjonalnie, budżetowo lub organizacyjnie struktur danej jednostki organizacyjnej, które odgrywają określone role w procesie zarządzania budżetem.

Ponadto, identyfikacja jednostek wewnętrznych może być również niezbędna w przypadku tych jednostek organizacyjnych, w których strukturach działają jednostki publiczne w rozumieniu przepisów sektorowych (np. oświatowych), które nie posiadają jednak statusu samodzielnych jednostek organizacyjnych (zob. Ramka 1). Jednostki takie nie zarządzają samodzielnie swoimi budżetami, nie sporządzają także własnych sprawozdań finansowych, jednak ich ewidencyjne wydzielenie pozwoli zaspokoić potrzeby informacyjne odpowiednich władz publicznych.

Ramka 1. Zespoły i tworzące je jednostki oświatowe w segmencie administracyjnym

W obszarze oświaty szkoły i inne placówki oświatowe mogą działać samodzielnie lub w formie zespołów. W rozumieniu przepisów oświatowych zarówno zespół jak i tworzące go szkoły i/ lub placówki oświatowe posiadają status samodzielnych jednostek publicznych, które podlegają rejestracji w Rejestrze Szkół i Placówek Oświatowych (RSPO).

Z punktu widzenia zarządzania budżetowego, sprawozdawczości finansowej i statystycznej dotyczącej finansów publicznych status jednostki organizacyjnej posiada jednak wyłącznie zespół, który wykonuje budżet oraz sporządza sprawozdania finansowe itd. W konsekwencji w podsegmencie „kod jednostki organizacyjnej” identyfikowane będą tylko zespoły. Szkoły lub placówki tworzące zespoły będą zaś identyfikowane w podsegmencie „rozszerzenie kodu jednostki organizacyjnej” jako jednostki wewnętrzne.

Proponowane rozwiązanie będzie spójne z wymogami zarządzania budżetowego i międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora publicznego. Ewidencyjne wydzielenie szkół i placówek oświatowych wchodzących w skład zespołów pozwoli również zaspokoić potrzeby informacyjne władz oświatowych (np. w zakresie kosztów funkcjonowania poszczególnych szkół i/ lub placówek oświatowych tworzących zespół).

Rozwiązanie to rodzi jednak pewne wyzwania wynikające ze sposobu rejestrowania zespołów oraz tworzących je szkół i placówek oświatowych w rejestrze REGON. Obecnie wszystkie te podmioty są bowiem rejestrowane jako odrębne podmioty gospodarki narodowej (tj. z dziewięciocyfrowym numerem REGON). Szkoły i placówki oświatowe tworzące zespoły nie są rejestrowane w REGON jako jednostki lokalne zespołów (z czternastocyfrowym numerem REGON).

Biorąc pod uwagę, że szkoły i placówki oświatowe tworzące zespoły spełniają kryteria jednostki lokalnej w rozumieniu przepisów o statystyce publicznej, docelowo należy rozważyć zmianę sposobu ich rejestracji w rejestrze REGON. Zmiana tego typu pozostanie bez uszczerbku dla możliwości identyfikacji poszczególnych szkół i placówek (będą one nadal identyfikowalne w oparciu o czternastocyfrowy numer REGON, unikatowy w ramach dziewięciocyfrowego numeru REGON zespołu), a przyczyniłaby się do zwiększenia spójności i interoperacyjności różnych rejestrów publicznych.

Źródło: Opracowanie własne

W podsegmencie „rozszerzenie kodu jednostki organizacyjnej” jednostki wewnętrzne będą kodowane kolejno (od „01” do „99”) w ramach kodu unikatowego danej jednostki organizacyjnej. Jednostka organizacyjna, w której wyodrębniane będą jednostki wewnętrzne,

posiadać będzie w tym podsegmencie kod „00”. Z kolei w podsegmencie „kod typu i przynależności” segmenty jednostki organizacyjnej będą kodowane cyframi „00”, gdyż nie stanowią one odrębnego typu jednostki organizacyjnej sektora, a jedynie wewnętrznie wydzieloną część jednostki organizacyjnej określonego typu.

W przypadku niektórych jednostek wewnętrznych, które występują w różnych jednostkach organizacyjnych, w podsegmencie „rozszerzenie kodu jednostki organizacyjnej” przewidujemy standaryzację kodów. Mogą to być przykładowo: „01” – operacje w zakresie zarządzania kasowego i zasileń, „02” – operacje w zakresie zarządzania długiem i dług, „03” organy podatkowe.

3.6. Identyfikacja typu jednostki organizacyjnej i jej przynależności sektorowej

Identyfikacja typu jednostki organizacyjnej oraz przynależności podsektorowej jednostki jest niezbędna w celu zaspokojenia wymogów wynikających z krajowej i międzynarodowej sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych definiuje tylko zakres SFP i nie wprowadza podziału na podsektory. Międzynarodowe metodyki statystyczne ESA2010 i GFSM2014 wymagają jednak wyodrębnienia sektora instytucji rządowych i samorządowych, definiowanego odmiennie niż SFP. W obrębie SIRS wyróżniają one również podsektory, które definiowane są według kryterium szczebla władz publicznych (podsektory rządowy, samorządowy i funduszy zabezpieczenia społecznego¹⁶) oraz według kryterium związku z budżetem (podsektory budżetowy i pozabudżetowy).

Identyfikacja określonych typów jednostek organizacyjnych jest także niezbędna na potrzeby zarządzania budżetowego. Jednostki organizacyjne różnych typów są bowiem w różny sposób powiązane z budżetem (lub innymi funduszami) i pełnią różne funkcje w zakresie administrowania środkami publicznymi, w tym zwłaszcza planowania, wykonywania i kontroli, czy też konsolidacji sprawozdań finansowych.

W celu opracowania całościowej typologii i sektoryzacji jednostek organizacyjnych sektora publicznego przeprowadziliśmy więc analizę krajowych i międzynarodowych potrzeb informacyjnych i wymogów sprawozdawczych w tym zakresie.

Mając na względzie zróżnicowane potrzeby informacyjne, w podsegmencie „kod typu i przynależności” zaproponowaliśmy dwucyfrowy sposób kodowania. Pierwsza cyfra kodu umożliwi identyfikację przynależności podsektorowej i podpodsektorowej (w rozumieniu ESA2010 i GFSM2014) każdej jednostki organizacyjnej sektora publicznego. Druga cyfra, w powiązaniu z pierwszą cyfrą, identyfikuje natomiast typ jednostki organizacyjnej.

¹⁶ Metodyki ESA2010 i GFSM2014 wyróżniają szczeble: państwowy (centralny lub federalny), państw związkowych (w państwach federalnych), regionalny i lokalny. Fundusze zabezpieczenia społecznego mogą stanowić część ww. podsektorów lub odrębny podsektor. Opisane rozwiązania dotyczą kontekstu polskiego, w którym wyodrębnia się podsektory rządowy (centralny), samorządowy i, jako odrębny, podsektor funduszy zabezpieczenia społecznego.

W celu identyfikacji przynależności podsektorowej i podpodsektorowej zastosowaliśmy podział na podsektory i podpodsektory stosowany w metodykach ESA2010 i GFSM2014. Podział ten uzupełniliśmy o wskazanie przynależności do sektora finansów publicznych. Tabela 6. przedstawia macierz sektoryzacji, która stanowi rezultat przyjętych założeń.

Tabela 6. Sektoryzacja – pierwsza cyfra kodu typu jednostki

Podsektory instytucjonalne	SFP		SIRS poza SFP	Publiczny poza SIRS
	Budżetowy	Pozabudżetowy	Pozabudżetowy	Pozabudżetowy
Rządowy (R)	1	2	3	0
Samorządowy (S)	4	5	6	
Funduszy zabezpieczenia społecznego (ZS)	7	8	9	

Źródło: Opracowanie własne

Zgodnie z macierzą sektoryzacji pierwsza cyfra kodu typu jednostki oznacza jednocześnie:

- przynależność do sektora finansów publicznych (cyfry **1, 2, 4, 5, 7, 8**), do tej części sektora instytucji rządowych i samorządowych, która nie stanowi sektora finansów publicznych (cyfry **3, 6, 9**) albo części sektora publicznego, która nie stanowi sektora instytucji rządowych i samorządowych (cyfra **0**);
- przynależność do podsektora według szczebla władz publicznych, tj.: rządowego (cyfry **1-3**), samorządowego (cyfry **4-6**) albo funduszy zabezpieczenia społecznego (**7-9**). W części sektora publicznego, która nie stanowi sektora instytucji rządowych i samorządowych (cyfra **0**), podział na podsektory nie jest wymagany: identyfikacja może nastąpić przy zastosowaniu metody udziałowej;
- przynależność do podpodsektora według związku z budżetem oraz przynależności do SFP, tj.: budżetowego (cyfry **1, 4, 7**), albo pozabudżetowego, który wyodrębnia się zarówno w SFP (cyfry **2, 5, 8**) jak i poza SFP (cyfry **3, 6, 9, 0**).

W celu identyfikacji typu jednostki organizacyjnej wykorzystaliśmy podział na podpodsektory według związku jednostki z budżetem oraz kryterium przynależności jednostki do SFP. Rozwiązanie takie stwarza bowiem możliwość zakodowania typów jednostek organizacyjnych występujących w więcej niż jednym podsektorze (wyodrębnionym według kryterium szczebla władz publicznych) w sposób jednolity.

Szczegółową macierz typów jednostek organizacyjnych według przynależności podsektorowej wraz z omówieniem zawiera tom III, rozdział 4. Macierz umożliwia identyfikację typów jednostek organizacyjnych zaliczanych do SFP w podziale na jednostki podsektora rządowego, samorządowego i funduszy zabezpieczenia społecznego oraz na jednostki budżetowe i pozabudżetowe. W przypadku tych ostatnich możliwa jest identyfikacja ich szczegółowej formy prawnej.

W odniesieniu do tej części sektora publicznego, która nie stanowi sektora finansów publicznych, proponowane rozwiązania umożliwiają identyfikację co najmniej trzech

podstawowych typów jednostek organizacyjnych, tj. przedsiębiorstw publicznych działających w formie banków, pozostałych finansowych przedsiębiorstw publicznych (tj. instytucji finansowych innych niż banki) oraz niefinansowych przedsiębiorstw publicznych. Przewidziano możliwość uszczegółowienia tej typologii lub dodania innych typów jednostek organizacyjnych – według potrzeb w zakresie statystyki publicznej.

Kodowanie typów w ramach podsektorów – kombinacja pierwszej i drugiej cyfry

Podsektory wg związku z budżetem		SFP						SIRS poza SFP			Publiczny poza SIRS
		Budżetowy			Pozabudżetowy			Pozabudżetowy			Pozabudżetowy
Podsektory wg szczebla władz publicznych		R	S	ZS	R	S	ZS	R	S	ZS	Udziałowo
Typy jednostek		Pierwsza cyfra									
Typ	Druga cyfra	1x	4x	7x	2x	5x	8x	7x	8x	9x	0x
Jednostka budżetowa:											
- bez uprawnień administracyjnych	x0	10	40								
- z uprawnieniami administracyjnymi I stopnia	x1	11	41								
- z uprawnieniami administracyjnymi II stopnia	x2	12	42								
- z uprawnieniami administracyjnymi III stopnia	x3	13	43								
Osoby prawne					20	50	80				
Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	x1				21	51					
Instytucje kultury	x2				22	52					
Agencje wykonawcze	x3				23						
Instytucje gospodarki budżetowej	x4				24						
Fundusze posiadające osobowość prawną lub będące osobami prawnymi	x5				25		85			95	
Uczelnie publiczne	x6				26						
Polska Akademia Nauk (PAN) i jednostki organizacyjne PAN	x7				27						
Samorządowe zakłady budżetowe	x8					58					
Jednostki <i>sui generis</i> (np. Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego)	x9	19	49	79	29	59	89				
Przedsiębiorstwa publiczne:											
- banki, w tym bank centralny (identyfikowalny kodem unikatowym)	x1							71	81		01
- instytucje finansowe inne niż banki	x2							72	82		02
- publiczne przedsiębiorstwa niefinansowe	x3							73	83		03

Źródło: Opracowanie własne

3.7. Wykorzystanie segmentu administracyjnego do zarządzania budżetem

Zarządzanie budżetem (lub innym funduszem, np. państwowym funduszem celowym), wymaga ustanowienia hierarchii jednostek organizacyjnych i określenia uprawnień i obowiązków tych jednostek. Jednostki obsługujące organy publiczne, które znajdują się wyżej w hierarchii danej administracji publicznej, nie tylko wykonują własne budżety, ale także – w imieniu obsługiwanych organów publicznych – wypełniają różne funkcje w zakresie zarządzania budżetami jednostek podporządkowanych. Funkcje te dotyczą np. planowania budżetu, rozdysponowania i przeniesień przyznaných limitów wydatków, monitorowania i kontroli wykonywania budżetu. Funkcje te mieszczą się w koncepcji dysponenta środków.

Dysponenci środków zapewniają, że budżet, zatwierdzony i przydzielony im przez organ ustawodawczy/ uchwałodawczy, jest właściwie wykonywany. Zarządzają oni wydatkowaniem środków pieniężnych, które podlegają ich kontroli i monitorowaniu. Regulują role, obowiązki i uprawnienia każdej podległej instytucji i osoby odpowiedzialnej za wykonywanie budżetu. W trakcie roku budżetowego, w granicach ustalonych przez organ ustawodawczy/ uchwałodawczy oraz jednostkę wykonującą centralne funkcje w zakresie zarządzania budżetem (w podsektorze rządowym – Ministerstwo Finansów), dysponenci korzystają z pewnej elastyczności (np. w zakresie realokowania przydzielonych zasobów) w celu zapewnienia skutecznego, efektywnego i responsywnego wykorzystania środków. Dysponenci przygotowują również sprawozdania z wykonania budżetu, w tym sprawozdania śródroczne i roczne, które są podstawą rozliczania ich z realizacji zadań.

Pojęcie dysponenta środków jest – do pewnego stopnia – zbliżone do pojęcia dysponenta środków budżetu państwa. Proponowane podejście do zarządzania budżetem wywodzi się bowiem m.in. z istniejących rozwiązań dotyczących zarządzania budżetem państwa i wielostopniowej struktury dysponentów tego budżetu. Proponowane rozwiązania nie są jednak tożsame z istniejącymi w budżetowym podsektorze rządowym, gdyż nowy system klasyfikacyjny obejmuje cały sektor publiczny, a więc także jednostki samorządu terytorialnego i państwowe osoby prawne.

Istniejąca decentralizacja zarządzania budżetowego wymaga odpowiednio pojemnej definicji dysponenta środków, obejmującej także jednostki samorządu terytorialnego, a także elastycznych mechanizmów ustanawiania dysponentów różnych szczebli. Z tego względu zdecydowaliśmy, że hierarchie jednostek organizacyjnych oraz związane z miejscem w danej hierarchii uprawnienia i obowiązki jednostki organizacyjnej w zakresie zarządzania określonym budżetem/ funduszem kodowane będą w segmencie administracyjnym w zewnętrznych słownikach danych. Słowniki te będą wykorzystywane do skonfigurowania systemów informatycznych i baz danych wykorzystywanych do zarządzania budżetowego i finansowego. Przykładem takiego słownika może być słownik hierarchii dysponentów budżetu państwa w systemie informatycznej obsługi budżetu państwa TREZOR.

Podobnie jak JPKt, słowniki dysponentów środków budżetu/ funduszu mają budowę złożoną i dzielą się na hierarchiczne podsegmenty odpowiadające różnym poziomom zarządzania

(administrowania) budżetem/ funduszem. Pierwszy podsegment słownika dysponentów środków będzie identyfikował dysponentów środków pierwszego poziomu. W rządowym podsektorze budżetowym dysponentem środków pierwszego poziomu będzie np. organ administracji państwowej/ rządowej, a w praktyce jednostka organizacyjna obsługująca ten organ. W podsektorze samorządowym budżetowym dysponentem środków pierwszego poziomu będzie natomiast jednostka samorządu terytorialnego, a w praktyce jednostka organizacyjna obsługująca organ wykonawczy danej jednostki samorządu terytorialnego. Uznanie jednostek samorządu terytorialnego za dysponentów środków pierwszego poziomu oznacza, że w pierwszym podsegmentcie słownika dysponentów środków stosowane będą kody czterocyfrowe.

W kolejnych, hierarchicznie podporządkowanych podsegmentach kodowani będą dysponenci środków niższych poziomów. Kody dysponentów środków niższego poziomu, ustanawianych w ramach struktury, zaczynać się będą każdorazowo od „01”. W sytuacji gdy nie ma dysponenta środków drugiego lub trzeciego poziomu, stosowany będzie kod „00”.

Słowniki będą powiązane z kodami jednostek organizacyjnych w podsegmentcie „kod jednostki organizacyjnej” w segmentcie administracyjnym. Rozwiązanie takie umożliwi zakotwiczenie struktury zarządzających budżetem/ funduszem w jednostkach obsługujących organy publiczne. Rysunek 5. przedstawia strukturę kodowania w słownikach dysponentów środków oraz powiązanie z JPKt (cyfry mają charakter ilustracyjny i odpowiadają kolejnym znakom kodu w poszczególnych podsegmentach).

Rysunek 5. Struktura kodu i powiązanie słownika dysponentów środków z JPKt

Zewnętrzny słownik dysponentów								Segment administracyjny									
Kod dysponenta ...								Kod jednostki organizacyjnej						Rozszerzenie kodu jednostki org.		Kod typu i przynależności	
... I poziomu		... II poziomu		... III poziomu													
1	2	3	4	1	2	1	2	1	2	3	4	5	6	1	2	1	2

Źródło: Opracowanie własne

Budżet (np. w zakresie poboru dochodów, zawierania umów, zaciągania zobowiązań i płaćenia za towary i usługi) będzie wykonywany w jednostkach organizacyjnych, identyfikowanych w podsegmentcie „kod jednostki organizacyjnej”. W tym kontekście podsegment ten klasyfikuje centra kosztów i centra poboru dochodów, które będą stanowić czwarty poziom zarządzania budżetem. Fakt, że ten podsegment JPKt uzupełnia strukturę dysponentów środków, nie oznacza jednak, że jest on hierarchiczny w stosunku do podsegmentów słownika dysponentów środków (I poziomu, II poziomu, III poziomu). Podsegment ten strukturyzuje hierarchicznie wszystkie jednostki organizacyjne w ramach tego samego dysponenta budżetu pierwszego poziomu, spośród których tylko niektóre będą jednostkami poziomu czwartego w ramach określonego budżetu lub funduszu. Ramka 2. ilustruje proponowane podejście na przykładzie samorządu terytorialnego.

Ramka 2. Dysponenci środków i jednostki organizacyjne wykonujące budżet w samorządowym podsektorze budżetowym

Jednostki samorządu terytorialnego i ich związki oraz związki metropolitalne (art. 9 pkt 2 i 2a UFP) posiadają obecnie status jednostek SFP odrębnych od własnych jednostek organizacyjnych (np. art. 9 pkt 3 i 9 pkt 4 UFP). Zasadniczo mają one jednak inny charakter niż te ostatnie (odpowiednikiem jednostek samorządu terytorialnego w podsektorze rządowym jest Skarb Państwa, który nie ma statusu odrębnej jednostki SFP).

Aby odzwierciedlić te różnice jednostki samorządu terytorialnego i ich związki oraz związki metropolitalne będą klasyfikowane w segmencie administracyjnym w słowniku danych jako dysponent środków, obsługiwany przez właściwe jednostki organizacyjne (np. urząd gminy w przypadku gminy itd.).

W rezultacie każda jednostka samorządu terytorialnego zostanie zakodowana w pierwszym podsegmencie słownika dysponentów środków przy pomocy unikatowego czterocyfrowego kodu. Rozwiązanie takie umożliwi konsolidację danych budżetowych poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Z unikatowym kodem danej jednostki samorządu terytorialnego jako dysponenta środków bezpośrednio lub pośrednio powiązane będą bowiem kody wszystkich jednostek budżetowych tej jednostki samorządu terytorialnego, odpowiedzialnych za wykonywanie budżetu.

Wśród jednostek budżetowych jednostki samorządu terytorialnego będzie również jednostka organizacyjna (w gminie – urząd gminy itd.) odpowiedzialna nie tylko za wykonanie własnego budżetu (pobór dochodów, zawieranie umów, zaciąganie zobowiązań i płacenie za towary i usługi), ale także centralne operacje budżetowe (np. zasilanie w środki pieniężne, zaciąganie zobowiązań dłużnych itp.).

Źródło: Opracowanie własne

3.8. Wykorzystanie segmentu administracyjnego na potrzeby konsolidacji (sprawozdań finansowych i statystycznych)

Konsolidacja oznacza, że grupę jednostek organizacyjnych traktuje się tak, jakby stanowiły one jedną jednostkę. Konsolidacja ma umożliwić całościowe spojrzenie i ocenę sytuacji finansowej i majątkowej określonej grupy jednostek organizacyjnych. Sytuacja grupy może się bowiem zasadniczo różnić od sytuacji poszczególnych jednostek organizacyjnych wchodzących w skład grupy.

W ujęciu praktycznym konsolidacja polega na agregacji podobnych pozycji przepływów (ang. *flows*) oraz stanów (ang. *stocks*) ujmowanych w sprawozdaniach jednostek organizacyjnych zaliczanych do grupy, a następnie eliminacji (wyłączeniu) transakcji, które zachodziły pomiędzy jednostkami organizacyjnymi objętymi konsolidacją, i ich efektów oraz eliminacji (wyłączeniu) tych pozycji stanów, które reprezentują relacje właścicielskie pomiędzy jednostkami organizacyjnymi.

Sprawozdawczość finansowa i sprawozdawczość statystyczna dotycząca finansów publicznych (ESA2010/ GFSM2014) różnią się od siebie m.in. kryteriami definiowania grup (tj. jednostek ekonomicznych w rozumieniu IPSAS, sektorów i podsektorów instytucjonalnych w rozumieniu metodyk statystycznych), dla których sporządza się sprawozdania skonsolidowane, a także metodami konsolidacji (z wykorzystaniem szczebli pośrednich lub bezpośrednio). Różnice te mają wpływ na zakres podmiotowy segmentu administracyjnego oraz rozwiązania stosowane w celu grupowania i odzwierciedlania hierarchii jednostek organizacyjnych według różnych kryteriów. Tabela 7. zawiera syntetyczne podsumowanie wyników analizy tych różnic.

Tabela 7. Grupy i kryteria konsolidacji w IPSAS oraz ESA2010/ GFSM2014

	Sprawozdawczość finansowa (wg. IPSAS)	Sprawozdawczość statystyczna dotycząca finansów publicznych (ESA2010, GFSM2014)
Grupy	Jednostka ekonomiczna grupująca jednostkę kontrolującą i jednostki kontrolowane	Sektory i podsektory grupujące (publiczne) jednostki instytucjonalne
Kryteria przynależności	Kryterium kontroli; kryteria dodatkowe stosowane, gdy jednostką ekonomiczną jest całe państwo	Kryteria szczebla władz publicznych, rodzaju przeważającej działalności i kontroli
Różnice	Jednostki ekonomiczne nie są grupowane według szczebli władz publicznych – konsolidacja całego państwa wymaga zastosowania kryteriów dodatkowych	Sektory i podsektory instytucjonalne mogą grupować jednostki organizacyjne, pomiędzy którymi nie zachodzą relacje kontroli, gdy działają one na tym samym szczeblu władz publicznych
	Konsolidacja jednostki ekonomicznej obejmuje wszystkie kontrolowane jednostki organizacyjne, niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności, a więc także przedsiębiorstwa publiczne	Konsolidacja sektora/ podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych nie obejmuje przedsiębiorstw publicznych; podlegają one konsolidacji dopiero w ramach konsolidacji sektora publicznego
	Istotna jest hierarchia jednostek organizacyjnych zaliczanych do jednostki ekonomicznej, gdyż określa pośrednie szczeble konsolidacji	Istotne jest zaliczenie jednostki instytucjonalnej do sektora/ podsektora, gdyż konsolidacja nie wymaga szczebli pośrednich

Źródło: Opracowanie własne

Skonsolidowane sprawozdania finansowe opracowuje się dla tzw. jednostek ekonomicznych (odpowiednik grupy kapitałowej), które grupują jednostki kontrolowane oraz jednostki kontrolujące. W segmencie administracyjnym proces konsolidacji wymaga więc identyfikacji i zakodowania: jednostek ekonomicznych, jednostek organizacyjnych zaliczanych do poszczególnych jednostek ekonomicznych oraz hierarchii jednostek organizacyjnych w obrębie poszczególnych jednostek ekonomicznych. Ta ostatnia jest istotna zwłaszcza wtedy, gdy konsolidacja odbywa się stopniowo, tj. z wykorzystaniem szczebli pośrednich.

W segmencie administracyjnym proces konsolidacji wspierać będzie, analogicznie jak w przypadku administrowania budżetem, zewnętrzny (wobec JPKt) słownik danych, tzw. słownik jednostek ekonomicznych. Rdzeń tego słownika stanowić może słownik dysponentów środków. Na potrzeby konsolidacji słownik ten wymagać może jednak rozbudowania o pozabudżetowe jednostki organizacyjne sektora publicznego, w tym przedsiębiorstwa publiczne.

Wykorzystanie słownika dysponentów środków na potrzeby procesu konsolidacji sprawozdań finansowych jest możliwe, gdyż funkcje dysponentów pierwszego poziomu oraz funkcje jednostek kontrolujących najwyższego szczebla pełnią te same jednostki organizacyjne. Nie zmienia tego fakt, że w obrębie administracji centralnej ww. funkcje pełnią także jednostki organizacyjne obsługujące organy administracji państwowej, które są funkcjonalnie, organizacyjnie i budżetowo niezależne od Rady Ministrów ze względu na

swoją szczególną pozycję ustrojową (np. organy, o których mowa w art. 139 ust. 2 UFP). Wszystkie te organy podlegają jednak szeroko rozumianej kontroli władz ustawodawczych.

W sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych skonsolidowane sprawozdania opracowuje się dla sektorów i podsektorów instytucjonalnych. Jednostki organizacyjne grupowane są w oparciu o kryteria szczebla władz publicznych, rodzaju przeważającej działalności oraz kontroli. W rezultacie sektory i podsektory instytucjonalne mogą grupować jednostki organizacyjne, pomiędzy którymi nie zachodzą relacje kontroli. W warunkach polskich podsektor samorządowy sektora instytucji rządowych i samorządowych grupuje więc wszystkie jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne, mimo tego że jednostki samorządu terytorialnego nie kontrolują się nawzajem.

Konsolidacja na potrzeby statystyczne nie wymaga więc kodowania hierarchii jednostek organizacyjnych zaliczanych do poszczególnych sektorów i podsektorów instytucjonalnych. Istotna jest tylko przynależność sektorowa/ podsektorowa danej jednostki organizacyjnej. Informacje tego typu będą kodowane bezpośrednio w podsegmencie „kod typu i przynależności” w segmencie administracyjnym JPKt. Podsegment ten umożliwi, według potrzeb, grupowanie jednostek organizacyjnych i konsolidację danych źródłowych dla sektora publicznego, sektora instytucji rządowych i samorządowych (lub tylko jego podsektorów) lub sektora finansów publicznych.

Niezależnie od systemu sprawozdawczego, w celu identyfikacji konkretnych pozycji transakcji i stanów, które podlegają eliminacji (wyłączeniu) niezbędna będzie również identyfikacja partnerów transakcji i relacji majątkowych. W tym celu stosowany będzie segment kontrahenta, w którym – w przypadku transakcji i relacji majątkowych, których partnerem jest publiczna jednostka organizacyjna – wykorzystywane będą kody unikatowe jednostek stosowane w segmencie administracyjnym.

3.9. Powiązanie segmentu administracyjnego z pozostałymi segmentami

Segment administracyjny powiązany jest przede wszystkim z segmentem źródeł finansowania oraz segmentem programowym. W pierwszym przypadku hierarchia jednostek organizacyjnych stosowana na potrzeby zarządzania budżetem (np. budżetem państwa, budżetem jednostki samorządu terytorialnego itd.) będzie również wykorzystywana do zarządzania innymi funduszami (np. państwowymi funduszami celowymi). Z kolei uprawnienia i obowiązki dysponentów środków różnych poziomów należy rozpatrywać łącznie z właściwością organów publicznych i obsługujących je jednostek organizacyjnych w zakresie zarządzania politykami i zadaniami publicznymi, które będą odzwierciedlone w segmencie programowym. Zagadnienia te, a zwłaszcza relacje pomiędzy segmentem administracyjnym i programowym, są przedstawione bardziej szczegółowo w kolejnych rozdziałach.

3.10. Sposób opracowania szczegółowych klasyfikacji segmentu administracyjnego

Dotychczas, wykorzystując listę jednostek sektora finansów publicznych (tzw. listę F), opracowaliśmy wstępną szczegółową klasyfikację jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych (podsegment „kod jednostki organizacyjnej” w segmencie administracyjnym JPKt) oraz określiliśmy ich typ i przynależność podsektorową (podsegment „kod typu i przynależności”). Klasyfikacje te podlegać będą weryfikacji pod względem kompletności i aktualności.

W oparciu o przyjęte założenia dokonaliśmy także transpozycji struktury dysponentów budżetu państwa na strukturę dysponentów tego budżetu. Po zakończeniu prac nad modelem zarządzania budżetowego w oparciu o programy stanowić ona będzie podstawę opracowania słownika dysponentów budżetu państwa.

W podsektorze samorządowym nadaliśmy kody dysponentów środków pierwszego poziomu jednostkom samorządu terytorialnego i innym jednostkom organizacyjnym tego typu oraz powiązaliśmy je z właściwymi jednostkami organizacyjnymi tych JST. Klasyfikacje te podlegać będą:

- weryfikacji pod względem kompletności i aktualności struktury jednostek organizacyjnych oraz
- uzupełnieniu o określenie ról administracyjnych – po zakończeniu prac i wprowadzeniu rozwiązań w zakresie modelu zarządzania budżetowego w oparciu o programy.

4. Segment źródeł finansowania

W tym rozdziale przedstawiamy segment źródeł finansowania – jego funkcje, potrzeby zarządcze i informacyjne, na które on odpowiada, a także sposób, w jaki integruje istniejące rozwiązania klasyfikacyjne i plany kont. W rozdziale omawiamy także elementy konstrukcyjne segmentu źródeł finansowania, strukturę szczegółowych klasyfikacji w tym segmencie oraz ich powiązania z pozostałymi segmentami.

4.1. Identyfikacja źródeł finansowania i pochodzenia zasobów publicznych – stan aktualny i proponowane kierunki zmian

Obecny system klasyfikacyjny nie obejmuje odrębnej klasyfikacji źródeł finansowania, tj. budżetów, funduszy pozabudżetowych czy też innych instrumentów (np. wydzielonych rachunków dochodów jednostek budżetowych), które stosowane są w celu gromadzenia i rozdysponowywania zasobów publicznych różnego pochodzenia.

Identyfikację pochodzenia oraz przeznaczenia środków publicznych obecnie zapewnia klasyfikacja paragrafów według czwartej cyfry. Potrzeby informacyjne w tym zakresie zaspokojone są jednak tylko do pewnego stopnia – kod czwartej cyfry paragrafu umożliwia bowiem identyfikację grup darczyńców (np. Unii Europejskiej, państw EFTA, innych państw i instytucji), jednak bez podziału na zasoby przyznane przez konkretnych darczyńców lub kredytodawców albo (np. w przypadku UE) z konkretnych funduszy. W przypadku przedsięwzięć realizowanych przez wiele jednostek i/ lub współfinansowanych z zasobów krajowych trudno jest także oszacować faktyczny udział współfinansowania pochodzącego z poszczególnych funduszy krajowych. Jest to widoczne m.in. w przypadku współfinansowania przez JST z ich środków własnych.

W nowym systemie klasyfikacyjnym chcemy precyzyjnie identyfikować zarówno rodzaj budżetu, który gromadzi i rozdysponowuje zasoby publiczne, jak i źródło - pochodzenie (krajowe albo zagraniczne, w szczególności darczyńców, kredytodawców itd.) oraz przeznaczenie (nieoznaczone albo oznaczone/ celowe) tych zasobów. Dwa ostatnie atrybuty są istotne, gdyż umożliwiają śledzenie rozdysponowania tych zasobów, które podlegają szczególnym wymogom w zakresie rozliczania i sprawozdawczości. Wymaga to m.in. zdefiniowania i sklasyfikowania funduszy i zasobów oraz uszczegółowienia klasyfikacji atrybutów opisujących pochodzenie i przeznaczenie zasobów publicznych.

4.2. Funkcje segmentu źródeł finansowania - potrzeby zarządcze i informacyjne

Segment źródeł finansowania umożliwia zarządzanie budżetem, w ramach którego gromadzone i rozdysponowywane są zasoby publiczne, najczęściej środków pieniężnych, o różnym pochodzeniu (krajowym albo zagranicznym) i różnym przeznaczeniu (nieoznaczonym albo oznaczonym/ celowym). Umożliwia on także śledzenie przepływów tych kategorii zasobów publicznych, których wykorzystanie podlega szczególnym zasadom rozliczania, a które mogą być rozdysponowane z wykorzystaniem wielu funduszy pośrednich.

W przyjętym przez nas rozumieniu „funduszem” może być zarówno instrument gromadzenia i rozdysponowania zasobów publicznych (np. budżet, pozabudżetowy fundusz celowy, wydzielony rachunek dochodów własnych jednostki budżetowej), jak i określona kategoria zasobów (np. zasoby własne jednostek organizacyjnych lub zasoby przyznawane przez podmioty zagraniczne, np. organizacje międzynarodowe). Istotne jest to, że zarówno instrumenty, które służą do gromadzenia i rozdysponowania zasobów publicznych, jak i niektóre kategorie tych zasobów, podlegają odmiennym zasadom gospodarowania i rozliczania, a więc wymagają klasyfikacyjnego i ewidencyjnego wyodrębnienia.

W skali makro segment źródeł finansowania wspiera zarządzanie środkami przez właściwe jednostki organizacyjne. W skali mikro, tj. w jednostkach organizacyjnych, segment źródeł finansowania umożliwia natomiast rozdzielenie gospodarowania i ewidencji środków pieniężnych lub innych zasobów przyznanych lub dostępnych z różnych funduszy na realizację zadań publicznych.

Wyodrębnienie funduszy zapewnia więc rozliczalność jednostek organizacyjnych z rozdysponowania zasobów publicznych przyznawanych im z określonych źródeł na realizację celów polityk publicznych i zadań publicznych.

W przypadku zasobów nieoznaczonych, tj. zasobów, których przeznaczenie jest określane corocznie w procesie budżetowym, rozliczalność ta stanowi pochodną zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych.

W przypadku zasobów, których przeznaczenie jest oznaczone, tj. określone przez prawo, organ lub podmiot przyznający zasoby, darczyńcę, kredytodawcę itd., segment źródeł finansowania zapewnia ścieżkę audytową. Dzięki temu możliwa jest weryfikacja i rozliczenie, czy wszystkie zasoby przyznane jednostce organizacyjnej zostały rozdysponowane i wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem. Ścieżka audytowa jest szczególnie istotna gdy rozliczane jest wykorzystanie środków pieniężnych udostępnianych Polsce przez organizacje międzynarodowe i inne państwa.

Klasyfikacyjne i ewidencyjne wyodrębnienie funduszy i zasobów oznacza również, że gospodarowanie różnymi funduszami lub zasobami w jednostkach organizacyjnych nie wymaga prowadzenia odrębnych rachunków bankowych. Funkcje kontrolne wbudowane są bezpośrednio w mechanizmy uruchamiania środków pieniężnych z poszczególnych funduszy. Udostępniane jednostce środki pieniężne mogą więc służyć finansowaniu wydatków w ramach limitów przysługujących danej jednostce z różnych funduszy i zasobów. Rozwiązanie takie umożliwia optymalizację zarządzania środkami pieniężnymi: w jednostce organizacyjnej (np. pozabudżetowej osobie prawnej), w grupach jednostek organizacyjnych tego samego typu (np. w jednostkach budżetowych – w tym celu wykorzystywany jest system centralnego rachunku bankowego o strukturze zagnieżdżonej, ang. *treasury single account*), czy też w całym podsektorze centralnym.

4.3. Struktura danych segmentu źródeł finansowania i relacja względem struktury jednolitego planu kont

W segmencie źródeł finansowania JPkT bezpośrednio kodować będziemy dane identyfikujące budżety/fundusze, tj. instrumenty stosowane w celu gromadzenia i rozdysponowania różnych kategorii zasobów publicznych, oraz zasoby publiczne, które – zanim zostaną ostatecznie wykorzystane – mogą być rozdysponowane z wykorzystaniem wielu funduszy pośrednich.

Tabela 8. przedstawia szczegółowe kryteria konstrukcyjne stosowane w segmencie źródeł finansowania, kodowane atrybuty oraz funkcje tych atrybutów.

Tabela 8. Segment źródeł finansowania: kryteria szczegółowe, elementy kodu i ich funkcje

Kryteria szczegółowe	Element kodu	Funkcje
Jaki typ funduszu (budżet, fundusz czy zasoby własne jednostki)?	JPkT: Kod typu	Identyfikacja typów budżetu/funduszy, w ramach których gromadzone i rozdysponowywane są zasoby publiczne W ramach typu identyfikacja i wyodrębnienie indywidualnych funduszy celowych i innych pozabudżetowych o podobnym charakterze
Jakie pochodzenie zasobów: krajowe czy obce?	JPkT: Kod typu	Identyfikacja i wyodrębnienie funduszy obcych (zagranicznych), z których zasoby są przyznawane lub udostępniane Polsce i podlegają rozliczeniu
Jakie przeznaczenie zasobów: ... nieoznaczone czy oznaczone? ... ogólne czy rezerwowe? ... na współfinansowanie?	JPkT: Kod zapisany w kodzie typu JPkT: Kod podtypu i uszczegółowienie JPkT: Przeznaczenie	Identyfikacja i wyodrębnienie typów zasobów publicznych, które podlegają specjalnym zasadom rozdysponowania i rozliczania: ... zasobów, których przeznaczenie jest oznaczone <i>ex ante</i> przez przepisy prawa krajowego (np. środki gromadzone przez fundusze celowe) lub darczyńcę (np. środki europejskie) ... zasobów rezerwowych, które podlegają rozdysponowaniu w trakcie wykonywania budżetu ... zasobów nieoznaczonych, które są niezbędne do współfinansowania zadań realizowanych z udziałem zasobów obcego pochodzenia
Jaki fundusz pierwotny?	JPkT: Kod typu	Identyfikacja i wyodrębnienie – w ramach określonego funduszu – zasobów, które pochodzą z innego funduszu (tzw. funduszu pierwotnego) i wymagają rozliczenia oraz zachowania ścieżki audytowej

Źródło: Opracowanie własne

Struktura danych segmentu źródeł finansowania obejmuje trzy podsegmenty, tj. „kod funduszu”, „kod zasobu” oraz „przeznaczenie”. Pełną strukturę kodu w segmencie źródeł finansowania ilustruje Rysunek 6. Cyfry mają charakter ilustracyjny i odpowiadają kolejnym znakom kodu w poszczególnych podsegmentach lub ich podpodsegmentach.

Rysunek 6. Struktura kodu segmentu źródeł finansowania w JPKt

Segment źródeł finansowania										
Kod funduszu					Kod zasobu					Przeznaczenie
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		
1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	1

Źródło: Opracowanie własne

Dwa pierwsze podsegmenty umożliwiają identyfikację każdego funduszu (podsegment „kod funduszu”) oraz – w ramach poszczególnych funduszy – określonej kategorii zasobów publicznych (podsegment „kod zasobu”) z uwzględnieniem ich charakterystyki.

Kryteria konstrukcyjne segmentu źródeł finansowania oraz atrybuty odnoszą się zarówno do funduszy, jak i do zasobów. Z przeprowadzonych analiz wynika bowiem, że określone typy funduszy (np. państwowe fundusze celowe) definiują jednocześnie kategorie zasobów publicznych, których przepływy wymagają śledzenia i rozliczania, zaś pewne typy zasobów publicznych (np. zasoby udostępniane przez Unię Europejską) definiują jednocześnie fundusze, dla których na poziomie krajowym niezbędne jest prowadzenie centralnej ewidencji transakcji i stanów.

W rezultacie, w podsegmentach „kod funduszu” oraz „kod zasobu” stosowana będzie ta sama klasyfikacja funduszy i zasobów. Budowa tej klasyfikacji odpowiada strukturze wewnętrznej obu ww. podsegmentów, co ilustruje Rysunek 7. Cyfry mają charakter ilustracyjny i odpowiadają kolejnym znakom kodu w poszczególnych podpodsegmentach.

Rysunek 7. Struktura klasyfikacji segmentu źródeł finansowania

Klasyfikacja funduszy i zasobów				
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie	
1	1	2	1	2

Źródło: Opracowanie własne

W klasyfikacji funduszy i zasobów kod funduszu/ zasobu składa się z kilku elementów, kodowanych w odrębnych podpodsegmentach („typ”, „podtyp” i „uszczegółowienie”), które mają charakter hierarchiczny i odpowiadają poszczególnym kryteriom konstrukcyjnym lub ich kombinacjom (zob. Tabela 8).

Podsegment „przeznaczenie” umożliwia identyfikację przeznaczenia zasobów na finansowanie albo współfinansowanie. W segmencie źródeł finansowania podsegment ten ma charakter samodzielny, gdyż kategoria „finansowanie/ współfinansowanie” nie jest hierarchicznie podrzędna względem żadnego typu funduszu/ zasobu.

4.4. Typologia funduszy i zasobów zastosowana w segmencie źródeł finansowania

W celu opracowania typologii funduszy i zasobów, która stanowi rdzeń klasyfikacji funduszy i zasobów, przeprowadziliśmy dwie analizy.

Pierwsza analiza dotyczyła różnych form gospodarowania środkami publicznymi (budżetów, funduszy pozabudżetowych, wydzielonych rachunków itp.), zdefiniowanych w UFP i innych

ustawach. Umożliwiła ona identyfikację rodzajów funduszy wykorzystywanych do gromadzenia i rozdysponowywania zasobów publicznych.

Druga analiza dotyczyła katalogu środków publicznych, określonego w art. 5 UFP, oraz klasyfikacji czwartej cyfry paragrafów w klasyfikacji budżetowej. Umożliwiła ona identyfikację tych kategorii zasobów publicznych, których rozdysponowanie i przepływy wymagają śledzenia i rozliczania.

Na podstawie przeprowadzonych analiz wyróżniliśmy po osiem typów funduszy i zasobów, przy czym siedem typów odnosi się i do funduszy i do zasobów. Przyjętą typologię przedstawia Tabela 9. W tabeli wskazaliśmy także, które typy lub podtypy funduszy/ zasobów wymagają uszczegółowienia, tj. identyfikacji konkretnie, imiennie określonych (np. w przepisach prawa) funduszy/ zasobów.

Tabela 9. Jednolita typologia funduszy i zasobów publicznych

Lp.	Typ	Podtyp	Uszczegółowienie
1	Budżet (państwa, JST)	Zasoby ogólne	Nd.
		Zasoby rezerwowe (rezerwy)	Imiennie oznaczone rezerwy
2	Budżet środków europejskich	Zasoby ogólne	Nd.
		Zasoby rezerwowe (rezerwy)	Imiennie oznaczone rezerwy
3	Państwowe fundusze celowe	Imiennie oznaczone państwowe fundusze celowe	Imiennie oznaczone podfundusze (o ile dotyczy)
4	Fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe	Imiennie oznaczone fundusze	Imiennie oznaczone podfundusze (o ile dotyczy)
5	Zasoby własne lub powierzone jednostce	Zasoby własne jednostki organizacyjnej	Według potrzeb jednostki
		Wydzielone rachunki dochodów jednostek budżetowych	Według potrzeb jednostki
		Zasoby powierzone	Według potrzeb jednostki
		Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	Nd.
6	Unia Europejska	Perspektywy finansowe	Imiennie oznaczone fundusze/ instrumenty/ mechanizmy
		Imiennie oznaczone fundusze/ instrumenty, które nie są objęte perspektywą finansową	Imiennie oznaczone podfundusze (o ile dotyczy)
7	Międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska	Imiennie oznaczone międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje	Imiennie oznaczone mechanizmy/ instrumenty/ kredyty itd. (o ile dotyczy)
8	Partnerzy dwustronni	Imiennie oznaczone państwa	Imiennie oznaczone mechanizmy/ instrumenty/ kredyty itd. (o ile dotyczy)
0	Zasoby własne funduszu	Nd.	Nd.

Źródło: Opracowanie własne

Typologia funduszy i zasobów umożliwia ich grupowanie w oparciu o kryteria formy gospodarowania zasobami publicznymi (typy budżetowe – 1 i 2; pozabudżetowe – 3, 4 i 5), a także pochodzenia (typy krajowe – 1, 3, 4 i 5; zagraniczne – 6, 7, 8) oraz przeznaczenia (typy lub podtypy nieoznaczone/ oznaczone) zasobów publicznych.

Zastosowanie tego ostatniego kryterium nie jest zawsze możliwe *ex ante*, gdyż wymaga uwzględnienia także ekonomicznej formy rozdysponowania zasobów (np. jako transferu celowego). W uproszczeniu przyjęliśmy więc, że charakter oznaczony mają niektóre podtypy typów 1 i 2 (np. rezerwy oraz zasoby rozdysponowywane w formie transferów celowych oraz typy 3-8).

W przypadku typów zagranicznych, w oparciu o kryterium podmiotowe wyróżniliśmy Unię Europejską (typ 6), pozostałych partnerów wielostronnych (typ 7) oraz dwustronnych (typ 8). Unia Europejska stanowi odrębny typ ze względu na specyfikę zarządzania i rozliczeń (perspektywy finansowe) oraz istotność udostępnianych zasobów.

Typologię uzupełnia typ 0, który stosowany będzie w podsegmentcie „kod zasobu” w celu identyfikacji „własnych” zasobów danego funduszu, tj. tych zasobów, które nie pochodzą z transferów celowych z innych funduszy.

Finansowania/ współfinansowania nie wyodrębniliśmy jako odrębnych typów funduszy/ zasobów. Stanowią one bowiem atrybuty, które opisują przeznaczenie zasobów publicznych pochodzących z różnych typów funduszy.

4.5. Identyfikacja szczegółowych typów funduszy i zasobów -dalsze podziały i struktura kodu

Typ funduszu/ zasobu determinuje dalsze szczegółowe podziały, które kodowane są w podpodsegmentach „podtyp” i „uszczegółowienie”.

Typ 1 „budżet”

Typ „budżet” umożliwia identyfikację budżetu państwa (części krajowej) oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Typ „budżet” stosowany jest w celu gromadzenia i rozdysponowywania krajowych nieoznaczonych zasobów publicznych.

W ramach „budżetu” wyróżnić można zasoby ogólne, tj. zasoby, których wykorzystanie na etapie wykonywania budżetu nie wymaga dodatkowej autoryzacji, oraz rezerwy (ogólna i celowe), których rozdysponowanie wymaga takiej autoryzacji i rozliczenia. Wśród zasobów ogólnych wyróżnić można pewne kategorie zasobów, które mogą mieć charakter oznaczony ze względu na formę ich rozdysponowania (transfery celowe).

W rezultacie w ramach typu „budżet” wyodrębniliśmy trzy podtypy: „zasoby ogólne”, „ogólne zasoby rezerwowe” oraz „celowe zasoby rezerwowe”. W ramach ostatniego podtypu podpodsegment „uszczegółowienie” wykorzystywany będzie do kodowania imiennie oznaczonych rezerw celowych. Szczegółowe podziały w obrębie typu „budżet” ilustruje Rysunek 8.

Rysunek 8. Szczegółowe podziały w obrębie typu „budżet”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typ „budżet”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
1	0	0	0	0	Budżet
1	0	1	0	0	Budżet, zasoby ogólne
1	0	2	0	0	Budżet, ogólne zasoby rezerwowe
1	0	3	0	0	Budżet, celowe zasoby rezerwowe
1	0	3	0	1	Budżet, rezerwy celowe, rezerwa celowa „01”
1	0	3	...	...	Budżet, rezerwy celowe, rezerwa celowa „...”
1	0	3	9	9	Budżet, rezerwy celowe, rezerwa celowa „99”

Źródło: Opracowanie własne

Zasoby ogólne rozdysponowywane w formie transferów celowych będzie można zidentyfikować wykorzystując do tego celu segment ekonomiczny. Sposób śledzenia przepływów tego typu zasobów przedstawiliśmy w podrozdziale 5.7.

Typ 2 „budżet środków europejskich”

Typ „budżet środków europejskich” stosowany jest w celu rozdysponowywania zagranicznych oznaczonych zasobów publicznych (tj. środków europejskich z wyłączeniem środków wykorzystanych na projekty pomocy technicznej, które stanowią część „krajowej części” budżetu państwa).

W ramach „budżetu środków europejskich” wyróżniliśmy dwa podtypy, tj.: „zasoby ogólne” oraz „celowe zasoby rezerwowe” (kody podtypów są takie same jak dla odpowiednich podtypów typu „budżet”). Podpodsegment „uszczegółowienie” wykorzystywany będzie do kodowania imiennie oznaczonych rezerw celowych: przyjęliśmy, że w budżecie państwa i w budżecie środków europejskich rezerwy celowe będą kodowane w sposób ciągły. Identyfikacja zasobów ogólnych rozdysponowywanych w formie transferów celowych odbywać się będzie na zasadach analogicznych jak w przypadku typu „budżet”.

Rysunek 9. ilustruje szczegółowe podziały w obrębie typu „budżet środków europejskich”.

Rysunek 9. Szczegółowe podziały w obrębie typu „budżet środków europejskich”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typ „budżet środków europejskich”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
2	0	0	0	0	Budżet środków europejskich
2	0	1	0	0	Budżet środków europejskich, zasoby ogólne
2	0	3	0	0	Budżet środków europejskich, celowe zasoby rezerwowe
2	0	3	0	1	Budżet środków europejskich, rezerwy celowe, rezerwa celowa „01”
2	0	3	...	...	Budżet środków europejskich, rezerwy celowe, rezerwa celowa „...”
2	0	3	9	9	Budżet środków europejskich, rezerwy celowe, rezerwa celowa „99”

Źródło: Opracowanie własne

Budżet środków europejskich nie stanowi instrumentu gromadzenia zasobów publicznych. W związku z tym nie definiuje odrębnego typu zasobów, których przepływy i rozdysponowanie wymagają śledzenia. W „budżecie środków europejskich” rozumianym jako fundusz ujmowane więc będą zasoby zagraniczne (typy 6-8), gdyż to ich przepływy i wykorzystanie wymagają śledzenia i rozliczenia.

Typ 3 „państwowe fundusze celowe” i typ 4 „fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe”

Typy „państwowe fundusze celowe” i „fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe” umożliwiają identyfikację funduszy, które stosowane są w celu gromadzenia i rozdysponowania oznaczonych zasobów publicznych, głównie pochodzenia krajowego. Wyodrębniliśmy je jako dwa odrębne typy ze względu na ich odmienny status prawny i klasyfikację sektorową (oba typy zaliczane są do sektora instytucji rządowych i samorządowych, ale tylko państwowe fundusze celowe zaliczane są do sektora finansów publicznych).

W ramach obu typów podsegment „podtyp” wykorzystywany będzie do kodowania imiennie oznaczonych funduszy. Podsegment „uszczegółowienie” może być natomiast wykorzystywany do kodowania dalszych podziałów (np. na podfundusze) zgodnie z przepisami ustanawiającymi poszczególne fundusze lub według potrzeb zarządzających funduszami.

Rysunek 10. ilustruje szczegółowe podziały w obrębie typów „państwowe fundusze celowe” oraz „fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe”.

Rysunek 10. Szczegółowe podziały w obrębie typów „państwowe fundusze celowe” i „fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typy „państwowe fundusze celowe” oraz „fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe (PFC)”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
3	0	0	0	0	Państwowe fundusze celowe
3	0	1	0	0	Państwowe fundusze celowe, PFC „01”
3	...	...	0	0	Państwowe fundusze celowe, PFC „...”
3	9	9	0	0	Państwowe fundusze celowe, PFC „99”
4	0	0	0	0	Fundusze pozabudżetowe inne niż PFC
4	0	1	0	0	Fundusze pozabudżetowe inne niż PFC, Fundusz „01”
4	...	...	0	0	Fundusze pozabudżetowe inne niż PFC, Fundusz „...”
4	9	9	0	0	Fundusze pozabudżetowe inne niż PFC, Fundusz „99”

Źródło: Opracowanie własne

Typ 5 „zasoby własne lub powierzone jednostce”

Typ „zasoby własne lub powierzone jednostce” obejmuje różne specyficzne formy pozabudżetowego gromadzenia i rozdysponowania zasobów publicznych. W ramach tego

typu wyodrębniliśmy cztery podtypy, tj.: „zasoby własne jednostki organizacyjnej” oraz „wydzielone rachunki dochodów jednostek budżetowych”, a także „zasoby powierzone” i „zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Podpodsegment „uszczegółowienie” może być wykorzystywany do kodowania dalszych podziałów według wymogów prawnych (dla danego typu funduszu lub typu jednostki organizacyjnej) albo według potrzeb jednostek organizacyjnych zarządzających poszczególnymi typami funduszy/ zasobów.

Rysunek 11. przedstawia szczegółowe podziały w ramach typu „zasoby własne lub powierzone jednostce”.

Rysunek 11. Szczegółowe podziały w ramach typu „zasoby własne lub powierzone jednostce”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typ „zasoby własne lub powierzone jednostce”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
5	0	0	0	0	Zasoby własne lub powierzone jednostce
5	0	1	0	0	Zasoby własne (...), Zasoby własne jednostki organizacyjnej
5	0	1	...	...	Zasoby własne (...), Zasoby własne jednostki organizacyjnej, Zasób „...” (wg wymogów prawnych lub potrzeb jednostki)
5	0	2	0	0	Zasoby własne (...), Wydzielone rachunki dochodów jednostek budżetowych
5	0	2	...	...	Zasoby własne (...), Wydzielone rachunki dochodów jednostek budżetowych, Rachunek „...” (wg wymogów prawnych lub potrzeb jednostki)
5	0	3	0	0	Zasoby własne (...), Zasoby powierzone
5	0	3	...	...	Zasoby własne (...), Zasoby powierzone, Zasób „...” (wg wymogów prawnych lub potrzeb jednostki)
5	0	4	0	0	Zasoby własne, Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Źródło: Opracowanie własne

W przypadku każdego z podtypów identyfikację konkretnych funduszy/ zasobów (np. wydzielonego rachunku określonej jednostki organizacyjnej) zapewni powiązanie segmentu źródeł finansowania z segmentem administracyjnym.

Typ 6 „Unia Europejska”

Typ „Unia Europejska” umożliwia identyfikację zasobów udostępnianych Polsce przez Unię Europejską. Zasoby te udostępniane są z różnych funduszy i instrumentów finansowych w ramach różnych perspektyw finansowych (alokacja rozliczana jest odrębnie). Niektóre fundusze i instrumenty finansowe mogą także funkcjonować poza standardową perspektywą finansową.

W ramach typu „Unia Europejska” jako podtypy wyróżniliśmy więc poszczególne perspektywy finansowe (kodowane „od początku” z kodami „01” i następnymi) oraz fundusze lub instrumenty finansowe, które funkcjonują poza perspektywami finansowymi (kod „99”).

Podpodsegment „uszczegółowienie” wykorzystywany będzie do identyfikacji konkretnych funduszy lub instrumentów finansowych. Fundusze/ instrumenty, które funkcjonują w ramach w wielu perspektyw finansowych, będą miały takie same kody w ramach każdego podtypu.

Rysunek 12. przedstawia szczegółowe podziały w ramach typu „Unia Europejska”.

Rysunek 12. Szczegółowe podziały w ramach typu „Unia Europejska”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typ „Unia Europejska”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
6	0	0	0	0	Unia Europejska
6	0	1	0	0	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „01”
6	0	1	0	1	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „01”, Fundusz „01”
6	0	1	...	...	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „01”, Fundusz „...”
6	0	1	9	9	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „01”, Fundusz „99”
6	0	2	0	0	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „02”
6	0	2	0	1	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „02”, Fundusz „01”
6	0	2	...	...	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „02”, Fundusz „...”
6	0	2	9	9	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „02”, Fundusz „99”
6	...	...	0	0	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „...”
6	...	...	...	...	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „...”, Fundusz „...”
6	...	...	...	...	Unia Europejska, ...
6	9	9	0	0	Unia Europejska, Fundusze / instrumenty poza perspektywami
6	9	9	0	1	Unia Europejska, Fundusze / instrumenty poza perspektywami, Fundusz „01”
6	9	9	...	...	Unia Europejska, Fundusze / instrumenty poza perspektywami, Instrument „...”

Źródło: Opracowanie własne

Typ 7 „międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska” oraz typ 8 „partnerzy dwustronni”

Typy „międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska” oraz „partnerzy dwustronni” umożliwią identyfikację zasobów udostępnianych przez partnerów wielostronnych (innych niż UE) albo dwustronnych (np. konkretne państwa).

Podpodsegment „podtyp” będzie wykorzystywany w celu identyfikacji konkretnych organizacji/ instytucji albo państw, natomiast podpodsegment „uszczegółowienie” do identyfikacji konkretnych funduszy, instrumentów finansowych, w tym – w razie potrzeby rozliczenia ze sposobu wykorzystania – o charakterze zwrotnym, według potrzeb specyficznych dla danego podtypu.

Rysunek 13. przedstawia szczegółowe podziały w ramach typów „międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska” oraz „partnerzy dwustronni”.

Rysunek 13. Szczegółowe podziały w ramach typów „międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska” oraz „partnerzy dwustronni”

Klasyfikacja funduszy i zasobów: typy „międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska” oraz „partnerzy dwustronni”					
Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Opis
7	0	0	0	0	Międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska
7	0	1	0	0	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Organizacja „01”
7	0	1	0	1	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Organizacja „01”, Fundusz „01”
7	0	1	...	...	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Organizacja „01”, Fundusz „...”
7	...	...	...	...	Międzynarodowe (...) inne niż UE, ...
7	9	9	0	0	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Instytucja „99”
7	9	9	0	1	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Instytucja „99”, Kredyt „01”
7	9	9	...	...	Międzynarodowe (...) inne niż UE, Instytucja „99”, Kredyt „...”
8	0	0	0	0	Partnerzy dwustronni
8	0	1	0	0	Partnerzy dwustronni, Państwo „01”
8	0	1	0	1	Partnerzy dwustronni, Państwo „01”, Fundusz „01”
8	0	1	...	...	Partnerzy dwustronni, Państwo „01”, Fundusz „...”
8	...	...	...	...	Partnerzy dwustronni, ...
8	9	9	0	0	Partnerzy dwustronni, Państwo „99”
8	9	9	0	1	Partnerzy dwustronni, Państwo „99”, Kredyt „01”
8	9	9	...	...	Partnerzy dwustronni, Państwo „99”, Kredyt „...”

Źródło: Opracowanie własne

Typ 0 „zasoby własne funduszu”

Typ „zasoby własne” stosowany będzie w podsegmencie „kod zasobu” w celu identyfikacji „własnych” zasobów danego funduszu (odpowiedni kod w podsegmencie „kod funduszu”), tj. tych zasobów, które nie pochodzą z transferów celowych z innych funduszy.

W pozostałych przypadkach, tj. gdy zasoby w danym funduszu pochodzą z innych funduszy, w podsegmencie „kod funduszu” stosowany będzie kod funduszu pierwotnego, z którego pochodzą dane zasoby.

Zagadnienie to przedstawiamy bliżej w podrozdziale poświęconym śledzeniu przepływów zasobów, które są rozdysponowywane z wykorzystaniem funduszy pośrednich.

4.6. Sposób kodowania i identyfikacji funduszy/ zasobów

W klasyfikacji funduszy i zasobów w sposób unikatowy kodowane są te fundusze/ zasoby typu „2”, „3” i „4” oraz „6”, „7” i „8”. Są to te imiennie oznaczone fundusze/ zasoby, których identyfikacja możliwa jest wyłącznie z wykorzystaniem segmentu źródeł finansowania.

W odróżnieniu od funduszy/ zasobów kodowanych w sposób unikatowy, typy „1” i „5” mają charakter „ogólny”, tj. obejmują wiele funduszy/ zasobów, które zarządzane są przez różne jednostki organizacyjne. Identyfikacja konkretnego funduszu/ zasobu możliwa jest przez powiązanie segmentu źródeł finansowania z segmentem administracyjnym.

Przykładowo, budżet konkretnej jednostki samorządu terytorialnego można zidentyfikować wykorzystując w tym celu powiązanie typu „budżet” (w segmencie źródeł finansowania) z jednostkami organizacyjnymi tej jednostki samorządu terytorialnego (w segmencie administracyjnym).

Odmienne rozwiązanie, tj. identyfikacja każdego funduszu/ zasobu z wykorzystaniem kodu unikatowego jest możliwa, ale wiązałaby się z koniecznością powielania kodów stosowanych w segmencie źródeł finansowania i w segmencie administracyjnym (kody te pozostawałaby w relacji „1 do 1”) i zwiększenia liczby znaków kodu.

Przykładowo kod unikatowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego w segmencie źródeł finansowania powiązany byłby tylko z jednym kodem dysponenta środków pierwszego poziomu tego budżetu w segmencie administracyjnym. Analogicznie w segmencie źródeł finansowania odrębny kod należałoby także ustanowić dla każdej pozabudżetowej osoby prawnej itd.

Przyjęte rozwiązania, bazujące na relacjach występujących pomiędzy poszczególnymi segmentami systemu klasyfikacyjnego, pozwalają ograniczyć liczbę znaków kodu, a co za tym idzie – zasobu gromadzonych danych i czasu ich przetwarzania.

4.7. Sposób identyfikacji finansowania i współfinansowania

Podsegmenty „kod funduszu” i „kod „zasobu” umożliwiają identyfikację funduszy, które wykorzystywane są do gromadzenia i rozdysponowywania zasobów publicznych, oraz różnych kategorii tych zasobów. Równie istotna jest identyfikacja, czy zasoby przeznaczone są na finansowanie czy też na współfinansowanie zadań publicznych. Wyodrębnienie i monitorowanie tej ostatniej kategorii jest niezbędne, gdyż warunkuje ona dostępność innych zasobów, np. zagranicznych (zob. Ramka 4.).

Ramka 4. Współfinansowanie

Współfinansowanie to wkład zasobów własnych w realizację przedsięwzięć, które realizowane są z udziałem zasobów obcych, tj. udostępnianych przez podmiot inny niż podmiot realizujący dane przedsięwzięcie. Zapewnienie współfinansowania warunkuje dostępność zasobów obcych.

Wymóg współfinansowania dotyczy przede wszystkim przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów zagranicznych (np. środków europejskich). Współfinansowanie (bezpośrednio z zasobów krajowych lub – pośrednio – z zasobów zwrotnych) warunkuje wtedy dostępność zasobów zagranicznych.

Nieco szersze spojrzenie na współfinansowanie pozwala także na monitorowanie wymogów dotyczących przedsięwzięć realizowanych wyłącznie z zasobów krajowych. W zdecentralizowanym systemie zarządzania budżetowego jednostki organizacyjne mogą bowiem otrzymywać także zasoby z funduszy krajowych pod warunkiem zapewnienia współfinansowania z zasobów własnych. Przykład stanowią jednostki samorządu terytorialnego, które – w ramach określonych programów rządowych – otrzymywać mogą dotacje z budżetu państwa pod warunkiem zapewnienia wkładu własnego.

Źródło: Opracowanie własne

Finansowanie i współfinansowanie nie stanowią kategorii podrzędnych względem jakiegoś konkretnego typu lub podtypu funduszu/ zasobu. Są to komponenty, które wyodrębnić można w ramach funduszy różnego typu. Identyfikacja tych komponentów wymaga więc wyodrębnienia samodzielnego podsegmentu w segmencie źródeł finansowania. Ponadto samo współfinansowanie nie stanowi także jednolitej wewnętrznie kategorii, gdyż dotyczyć może współfinansowania różnych zasobów obcych.

W rezultacie, w strukturze kodu segmentu źródeł finansowania wyodrębniliśmy podsegment „przeznaczenie”. Podsegment ten umożliwia identyfikację przeznaczenia zasobów na: finansowanie (kod szczegółowy „1”) albo współfinansowanie (kody szczegółowe „2”, „6”, „7” i „8”).

W przypadku współfinansowania przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów zagranicznych kody szczegółowe odpowiadają poszczególnym typom tych zasobów. W przypadku współfinansowania przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów krajowych zrezygnowano ze szczegółowego podziału według typów zasobów współfinansowanych (można to jednak ustalić wykorzystując podsegment „kod zasobu”).

Kod ogólny „0” stosowany będzie m.in. wtedy, gdy na danym etapie cyklu budżetowego (np. w trakcie planowania) nie będzie jeszcze możliwe określenie szczegółowego przeznaczenia zasobów na finansowanie lub współfinansowanie. Przyjęty sposób kodowania ilustruje Rysunek 14.

Rysunek 14. Klasyfikacja przeznaczenia zasobów

Segment źródeł finansowania: klasyfikacja przeznaczenia zasobów		
Przeznaczenie	Opis	Komentarz
0	Ogólne, w tym nieokreślone	Kod ogólny, stosowany m.in. wtedy, gdy na danym etapie cyklu budżetowego nie jest jeszcze możliwe określenie szczegółowego przeznaczenia zasobów publicznych na finansowanie albo współfinansowanie
1	Finansowanie	Kod szczegółowy, stosowany w celu identyfikacji zasobów publicznych, które nie zostały przeznaczone na współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem oznaczonych zasobów obcych
2	Współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów krajowych	Kod szczegółowy, stosowany w celu identyfikacji zasobów publicznych, które zostały przeznaczone na współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem oznaczonych krajowych zasobów obcych
6	Współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów typu „6”	Kod szczegółowy, stosowany w celu identyfikacji zasobów publicznych, które zostały przeznaczone na współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem oznaczonych zasobów udostępnianych przez Unię Europejską
7	Współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów typu „7”	Kod szczegółowy, stosowany w celu identyfikacji zasobów publicznych, które zostały przeznaczone na współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem oznaczonych zasobów udostępnianych przez międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska
8	Współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów typu „8”	Kod szczegółowy, stosowany w celu identyfikacji zasobów publicznych, które zostały przeznaczone na współfinansowanie przedsięwzięć realizowanych z udziałem oznaczonych zasobów udostępnianych przez partnerów dwustronnych

Źródło: Opracowanie własne

W praktyce, o ile finansowanie stanowi komponent każdego funduszu/ zasobu, o tyle współfinansowanie stanowić może komponent tylko niektórych funduszy/ zasobów. Są to:

- fundusze/ zasoby krajowe, jednak z wyłączeniem budżetu środków europejskich, gdyż jest to fundusz pośredni wykorzystywany wyłącznie do rozdysponowywania oznaczonych zasobów zagranicznych. Współfinansowanie zasobów rozdysponowywanych z wykorzystaniem budżetu środków europejskich ujmowane jest w części krajowej budżetu państwa;
- fundusze/ zasoby zagraniczne, o ile są udostępniane z przeznaczeniem na współfinansowanie z góry określonych przedsięwzięć lub grup przedsięwzięć.

Przykładem współfinansowania wśród zasobów zagranicznych może być kredyt udzielony przez międzynarodową instytucję finansową na współfinansowanie przedsięwzięcia realizowanego z udziałem środków europejskich.

Wymóg rozliczenia z wykorzystania tego rodzaju zasobów zwrotnych oznacza konieczność ustanowienia w segmencie źródeł finansowania odrębnego „zasobu” (w formie uszczegółowienia kodu międzynarodowej instytucji finansowej jako kredytodawcy) i śledzenia sposobu jego rozdysponowania i wykorzystania.

Przyjęty sposób kodowania zasobów według ich przeznaczenia na finansowanie lub współfinansowanie pozwoli na określenie szczegółowej struktury współfinansowania

pochodzącego z różnych funduszy oraz dostarczanego przez różne jednostki organizacyjne. W przypadku, gdy współfinansowanie pochodzi z różnych funduszy krajowych (np. z budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego), segment źródeł finansowania w powiązaniu z segmentem administracyjnym, umożliwi także ustalenie poziomu współfinansowania pokrywanego z zasobów własnych poszczególnych jednostek organizacyjnych.

4.8. Zastosowanie segmentu źródeł finansowania na potrzeby śledzenia przepływów oznaczonych zasobów publicznych w celu monitorowania sposobu ich rozdysponowania i wykorzystania

Zasoby publiczne mogą mieć charakter nieoznaczony lub oznaczony. Rozdysponowanie i wykorzystanie zasobów oznaczonych, czy to pierwotnie (przez prawo albo darczyńcę), czy to wtórnie (ze względu na sposób rozdysponowania w formie transferu celowego) podlega szczególnym zasadom rozliczania i sprawozdawczości. Warunkiem prawidłowości wykorzystania tych zasobów jest bowiem ich wykorzystanie na z góry określony cel.

Jednocześnie, zasoby publiczne mogą być rozdysponowywane bezpośrednio, tj. z wykorzystaniem funduszu, który służy do ich gromadzenia (tzw. fundusz pierwotny), albo pośrednio, tj. z wykorzystaniem innych funduszy (tzw. funduszy pośrednich). Przykład rozdysponowania bezpośredniego stanowią wydatki bieżące jednostki organizacyjnej finansowane z zasobów własnych tej jednostki (np. wydatki bieżące państwowych jednostek budżetowych finansowane z zasobów własnych budżetu państwa). Przykład rozdysponowania pośredniego stanowią natomiast wszelkiego rodzaju transfery do innych jednostek organizacyjnych (np. dotacje z budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego). Transferowane zasoby mogą zostać wykorzystane przez odbiorcę transferu albo podlegać dalszemu rozdysponowaniu do innych jednostek organizacyjnych.

Jeśli zasoby publiczne są rozdysponowywane z wykorzystaniem funduszy pośrednich i mają charakter oznaczony, tj. podlegają szczególnym zasadom rozliczania i sprawozdawczości, to ich przepływy wymagają ustanowienia ścieżki audytowej. W segmencie źródeł finansowania umożliwia to podsegment „kod zasobu”, w którym – przez odbiorcę pierwszego oraz każdego kolejnego transferu – jako kod zasobu stosowany będzie kod funduszu pierwotnego (lub jego uszczegółowienie), którego zasoby własne podlegają rozdysponowaniu do innego funduszu i wymagają dalszego śledzenia.

Sposób śledzenia przepływów zasobów publicznych w segmencie źródeł finansowania zilustrowaliśmy przykładami. Mają one charakter uproszczony, a więc nie obejmują wszystkich atrybutów opisujących poszczególne transakcje w pozostałych segmentach nowego systemu klasyfikacyjnego.

Przykład 1.: Rozdysponowanie zasobów własnych państwowego funduszu celowego

Przykład pierwszy pokazuje hipotetyczną serię transakcji, które dotyczą rozdysponowania zasobów własnych państwowego funduszu celowego w formie dotacji celowej wykorzystanej następnie przez państwową osobę prawną (zob. Rysunek 15.).

W tym przykładzie państwowa jednostka budżetowa, która administruje państwowym funduszem celowym, w segmencie źródeł finansowania stosuje kod „30100-00000-0”. Pierwszy podsegment kodu to „kod funduszu”, umożliwiający identyfikację konkretnego państwowego funduszu celowego „01”. Drugi podsegment to „kod zasobu”, a kod „00000” oznacza, że są to zasoby gromadzone w tym funduszu, tj. zasoby własne, dla których jest on funduszem pierwotnym. Trzeci podsegment umożliwia identyfikację przeznaczenia zasobów na współfinansowanie/ finansowanie. Państwowa jednostka budżetowa zarządzająca funduszem stosuje kod „0” by wskazać, że parametr ten nie został jeszcze określony.

Z kolei państwowa osoba prawna w segmencie funduszy i zasobów stosuje kod „50100-30100-0”. Pierwszy podsegment kodu to „kod funduszu”, który oznacza „zasoby własne jednostki organizacyjnej”. Państwowa osoba prawna nie jest bowiem dysponentem środków państwowego funduszu celowego, a więc dotacja celowa staje się zasobami własnymi tej jednostki organizacyjnej. Są to jednak zasoby znaczone (zarówno ze względu na typ funduszu, jak i typ transferu), które pochodzą z innego funduszu. Z tego względu drugi podsegment, tj. „kod zasobu”, zawiera informację, że transakcja dotyczy zasobów pochodzących z konkretnego państwowego funduszu celowego „01”.

Rysunek 15. Przykład 1.: Śledzenie zasobów własnych państwowego funduszu celowego

Segment administracyjny	Segment źródeł finansowania										Segment ekonomiczny	Segment kontrahenta	Opis transakcji	
Oznaczenie jednostki organizacyjnej	Kod funduszu					Kod zasobu					Przeznaczenie	Oznaczenie konta i typu transakcji		Oznaczenie partnera transakcji
	Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Typ	Podtyp		Uszczegółowienie					
Państwowa jednostka budżetowa X	3	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	Wykonanie planu finansowego PFC (wydatki): dotacja celowa przekazana	Państwowa osoba prawna Y	Państwowa jednostka budżetowa przydziela i przekazuje państwowej osobie prawnej dotację celową z państwowego funduszu celowego
Państwowa osoba prawna Y	5	0	1	0	0	3	0	1	0	0	0	Przychody podstawowe: dotacja celowa otrzymana	Państwowa jednostka budżetowa X	Państwowa osoba prawna otrzymuje dotację celową z państwowego funduszu celowego
Państwowa osoba prawna Y	5	0	1	0	0	3	0	1	0	0	1	Koszty podstawowe: wg tytułów ekonomicznych	Podmiot spoza sektora publicznego	Państwowa osoba prawna dokonuje transakcji związanych z wykorzystaniem dotacji celowej (np. dokonuje zakupu dóbr i usług)

Źródło: Opracowanie własne

Trzeci podsegment kodu informuje natomiast, że przeznaczenie zasobów na finansowanie/ współfinansowanie nie zostało określone przez jednostkę przekazującą transfer.

Przeznaczenie podlega uszczegółowieniu dopiero w trakcie ostatniej transakcji, tj. gdy państwowa osoba prawna wykorzystuje dotację celową na finansowanie zakupu dóbr i usług umożliwiających realizację zadań publicznych, na które przeznaczona była dotacja.

Przykład 2.: Rozdysponowanie zasobów udostępnianych przez Unię Europejską z wykorzystaniem budżetu środków europejskich

W przykładzie pierwszym jednostka otrzymująca transfer jako „kod zasobu” stosuje „kod funduszu” („30100”), z którego otrzymała transfer, gdyż transakcja ta dotyczy zasobów własnych tego funduszu. Gdyby w tym przykładzie rozdysponowaniu nie podlegały zasoby własne państwowego funduszu celowego, tylko inne zasoby tego funduszu, tj. gdyby kod zasobu był inny niż „00000”, wtedy jednostka otrzymująca transfer zastosowałaby ów inny kod. Ilustruje to przykład drugi, który pokazuje hipotetyczną serię transakcji dotyczących rozdysponowania zasobów udostępnianych przez Unię Europejską (środków europejskich) z wykorzystaniem budżetu środków europejskich (zob. Rysunek 16.).

W przykładzie drugim państwowa jednostka budżetowa przydzielając państwowej osobie prawnej dotację celową z budżetu środków europejskich stosuje kod „20100-60101-1”. Kod ten informuje, że są to zasoby ogólne (tj. nie objęte rezerwą celową) budżetu środków europejskich (pierwszy podsegment, „kod funduszu”), które zostały udostępnione przez Unię Europejską w ramach perspektywy finansowej „01” z funduszu „01” (drugi podsegment, „kod zasobu”) na finansowanie (trzeci podsegment, „przeznaczenie”).

W rezultacie państwowa osoba prawna jako „kod zasobu” stosuje kod identyfikujący konkretne zasoby udostępnione przez Unię Europejską (kod „60101”), a nie kod budżetu środków europejskich. Transfer nie dotyczy bowiem zasobów własnych budżetu środków europejskich, ale innych zasobów, które wymagają śledzenia.

W rzeczywistości w omawianym przykładzie pierwszą transakcją, tj. rozdysponowanie zasobów udostępnionych przez Unię Europejską z wykorzystaniem budżetu środków europejskich, poprzedza transakcja pomiędzy odpowiednim funduszem Unii Europejskiej (kod „60101”), a budżetem środków europejskich (kod „20100”). Ta wcześniejsza transakcja nie dotyczy przepływu środków finansowych, ale otwarcia alokacji z funduszy/ zasobów Unii Europejskiej w budżecie środków europejskich. Transakcji tej nie widzimy w przykładzie, gdyż jest ona dokonywana przez jednostkę organizacyjną, która odpowiada za centralne operacje w zakresie funduszy/ zasobów udostępnianych przez Unię Europejską oraz centralne operacje budżetu środków europejskich. Rozwiązanie takie jest niezbędne w celu kompletnego ujęcia całokształtu rozliczeń pomiędzy Polską i Unię Europejską.

Rysunek 16. Przykład 2.: Śledzenie zasobów udostępnianych przez UE rozdysponowywanych z wykorzystaniem budżetu środków europejskich

Segment administracyjny	Segment źródeł finansowania										Segment ekonomiczny	Segment kontrahenta	Opis transakcji			
	Kod funduszu					Kod zasobu								Przeznaczenie	Oznaczenie konta i typu transakcji	Oznaczenie partnera transakcji
	Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Typ	Podtyp		Uszczegółowienie							
Państwowa jednostka budżetowa X	2	0	1	0	0	6	0	1	0	1	1	Wykonanie planu wydatków BŚE: dotacja celowa przekazana	Państwowa osoba prawna Y	Państwowa jednostka budżetowa przydziela i przekazuje państwowej osobie prawnej dotację celową z budżetu środków europejskich		
Państwowa osoba prawna Y	5	0	1	0	0	6	0	1	0	1	1	Przychody podstawowe: dotacja celowa otrzymana	Państwowa jednostka budżetowa X	Państwowa osoba prawna otrzymuje dotację celową z budżetu środków europejskich		
Państwowa osoba prawna Y	5	0	1	0	0	6	0	1	0	1	1	Koszty podstawowe: wg tytułów ekonomicznych	Podmiot spoza sektora publicznego	Państwowa osoba prawna dokonuje transakcji związanych z wykorzystaniem dotacji celowej (np. dokonuje zakupu dóbr i usług)		

Źródło: Opracowanie własne

Przykład 3.: Rozdysponowanie zasobów własnych budżetu państwa w formie dotacji celowej dla jednostki samorządu terytorialnego

Przykład drugi pokazuje, że kod transakcji w segmencie funduszy i zasobów nie zawiera w sobie informacji nt. funduszu pośredniego, z którego przekazany został transfer. Uzyskanie takiej informacji umożliwia dopiero pełen kod transakcji, obejmujący także elementy kodowane w pozostałych segmentach. W segmencie ekonomicznym są to np. wzajemne należności i zobowiązania wynikające z transferu, a w segmencie kontrahenta – partner transakcji.

Ten ostatni element jest szczególnie istotny w przypadku śledzenia przepływów oznaczonych zasobów publicznych z tych funduszy pierwotnych, które w klasyfikacji źródeł finansowania identyfikowane są wyłącznie jako typ. Ilustruje to przykład trzeci, który pokazuje hipotetyczną serię transakcji dotyczących rozdysponowania zasobów własnych budżetu państwa w formie dotacji celowej dla jednostki samorządu terytorialnego (zob. Rysunek 17.).

W tym przykładzie państwowa jednostka budżetowa przydzielając dotację celową jednostce samorządu terytorialnego z budżetu państwa stosuje kod „10100-00000-1”. Kod ten informuje, że są to zasoby ogólne (tj. nie objęte rezerwą celową) budżetu państwa (pierwszy podsegment, „kod funduszu”), które są zasobami własnymi budżetu państwa (drugi podsegment, „kod zasobu”), a transfer jest przeznaczony na finansowanie (trzeci podsegment, „przeznaczenie”).

Samorządowa jednostka budżetowa obsługująca jednostkę samorządu terytorialnego stosuje natomiast kod „10100-10100-1”. W drugim podsegmentcie („kod zasobu”) kod ten informuje, że przedmiotem transakcji nie są zasoby własne jednostki samorządu terytorialnego (wtedy byłyby to kod „00000”), ale zasoby pochodzące z transferu z innego budżetu. Typ „budżet” ma jednak charakter ogólny¹⁷, więc identyfikacja tego innego budżetu wymaga ustalenia partnera transakcji. W tym przypadku jest to inna jednostka organizacyjna, która w segmencie kontrahenta będzie oznaczona swoim unikatowym kodem (tym samym, co w segmencie administracyjnym). Pełen kod transakcji pozwoli więc zidentyfikować, że chodzi o zasoby budżetu państwa.

¹⁷ Identyfikacja każdego budżetu z wykorzystaniem kodu unikatowego jest teoretycznie możliwa, wymagałaby jednak powielania niektórych struktur danych w segmentach administracyjnym oraz źródeł finansowania. Szczegółowe wyjaśnienia przedstawiliśmy w podrozdziale 5.5.).

Rysunek 17. Przykład 3.: Śledzenie zasobów własnych budżetu państwa rozdysponowanych w formie dotacji celowej dla jednostki samorządu terytorialnego

Segment administracyjny	Segment źródeł finansowania										Segment ekonomiczny	Segment kontrahenta	Opis transakcji			
	Kod funduszu					Kod zasobu								Przeznaczenie	Oznaczenie konta i typu transakcji	Oznaczenie partnera transakcji
	Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Typ	Podtyp		Uszczegółowienie							
Państwowa jednostka budżetowa X	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	Wykonanie planu wydatków budżetowych: dotacja przekazana	Samorządowa jednostka budżetowa Z	Państwowa jednostka budżetowa przydziela i przekazuje jednostce samorządu terytorialnego dotację celową z budżetu państwa na finansowanie określonych zadań publicznych		
Samorządowa jednostka budżetowa Z	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	Wykonanie planu dochodów budżetowych: dotacja otrzymana	Państwowa jednostka budżetowa X	Jednostka samorządu terytorialnego (jednostka budżetowa obsługująca JST) otrzymuje dotację celową z budżetu państwa na finansowanie określonych zadań publicznych		
Samorządowa jednostka budżetowa Z	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	Wykonanie planu wydatków budżetowych: wydatki wg tytułów ekonomicznych	Podmiot spoza sektora publicznego	Jednostka samorządu terytorialnego (jednostka budżetowa obsługująca JST) wykorzystuje dotację celową na finansowanie określonych zadań publicznych (np. na zakup dóbr i usług)		

Źródło: Opracowanie własne

4.9. Wykorzystanie segmentu źródeł finansowania na potrzeby zarządzania budżetem

Segment źródeł finansowania stanowi podstawę systemu zarządzania budżetami i innymi funduszami, które wykorzystywane są do gromadzenia i rozdysponowywania zasobów publicznych o różnym pochodzeniu i przeznaczeniu.

Wyodrębnienie określonego funduszu/ zasobu w segmencie źródeł finansowania umożliwia bowiem m.in. ustanowienie hierarchii dysponentów środków tego funduszu/ zasobu (w segmencie administracyjnym). Pozwala także na uwzględnienie specyficznych dla danego funduszu/ zasobu zasad rozdysponowania, rozliczania, sprawozdawczości itd.

Ze względu na dużą różnorodność funduszy/ zasobów sposób w jaki segment źródeł finansowania wspiera zarządzanie określonym funduszem należy rozpatrywać w kontekście regulacji dotyczących tego funduszu. Poniżej przedstawiamy pewne ogólne możliwości, które wynikają z przyjętej konstrukcji segmentu źródeł finansowania.

Ustanawianie i śledzenie przepływów imiennie oznaczonych zasobów, np. rezerw celowych, w obrębie stałych typów lub podtypów

Rdzeniem klasyfikacji źródeł finansowania jest jednolita typologia funduszy i zasobów. Sama klasyfikacja nie ma jednak charakteru zamkniętego. Przewidzieliśmy możliwość elastycznego uszczegóławiania typów/ podtypów o oznaczone zasoby, które podlegają szczególnym zasadom rozdysponowania i rozliczania. Możliwość ta nie dotyczy tylko typów (np. 3, 4, 6-8), w ramach których kodowane są imiennie oznaczone fundusze.

Przykład wyodrębnienia zasobów, które w ramach „ogólnego” typu funduszu podlegają szczególnym zasadom rozdysponowania, stanowią budżetowe rezerwy celowe. W ramach typu „budżet” jako uszczegółowienie podtypu „celowe zasoby rezerwowe” kodowane mogą być imiennie określone rezerwy celowe. Wyodrębnienie zasobów poszczególnych rezerw celowych umożliwi śledzenie sposobu rozdysponowania oraz przepływów tych zasobów aż do momentu ich ostatecznego wykorzystania przez właściwą jednostkę organizacyjną (zob. Rysunek 18). Więcej informacji nt. rezerw celowych w wielosegmentowym systemie klasyfikacyjnym zamieściliśmy.

Podobne możliwości przewidzieliśmy także w przypadku innych „ogólnych” typów funduszy/ zasobów. Analogicznie jak w przypadku rezerw celowych w ramach typu „zasoby własne lub powierzone jednostce”, jako uszczegółowienie podtypu „zasoby własne jednostki organizacyjnej” kodowane mogą być imiennie oznaczone zasoby, których rozdysponowanie podlega specjalnym zasadom rozliczania i sprawozdawczości. Funkcjonalność taka może być istotna np. w przypadku państwowych osób prawnych, które rozdysponowują różne kategorie własnych zasobów publicznych.

Rysunek 18. Śledzenie rozdysponowania rezerw celowych budżetu państwa

Segment administracyjny	Segment źródeł finansowania										Segment ekonomiczny	Segment kontrahenta	Opis transakcji	
Oznaczenie jednostki organizacyjnej	Kod funduszu					Kod zasobu					Przeznaczenie	Oznaczenie konta i typu transakcji		Oznaczenie partnera transakcji
	Typ	Podtyp		Uszczegółowienie		Typ	Podtyp		Uszczegółowienie					
Ministerstwo Finansów	1	0	3	0	1	0	0	0	0	0	1	Plan wydatków budżetowych: zmniejszenie limitu rezerwy celowej	Administrator ABC	Ministerstwo Finansów jako administrator rezerw celowych uruchamia środki z rezerwy celowej „01” zmniejszając limit dostępny w rezerwie celowej „01”(operacja centralna w systemie informatycznym)
Ministerstwo Finansów	1	0	1	0	0	1	0	3	0	1	1	Plan wydatków budżetowych: zwiększenie limitu administratora ABC	Administrator ABC	Ministerstwo Finansów zwiększa limit wydatków budżetowych administratora ABC (operacja centralna w systemie informatycznym)
Administrator ABC / PJB Y	1	0	1	0	0	1	0	3	0	1	1	Planu wydatków budżetowych: zwiększenie limitu	Ministerstwo Finansów	Państwowa jednostka budżetowa Y, która obsługuje administratora ABC, zwiększa plan wydatków budżetowych (w księgach rachunkowych jednostki) w związku z uruchomieniem rezerwy celowej „01”
PJB Y	1	0	1	0	0	1	0	3	0	1	1	Wykonanie planu wydatków budżetowych: dotacja przekazana	SJB Z	Państwowa jednostka budżetowa Y przydziela i przekazuje jednostce samorządu terytorialnego Z dotację z budżetu państwa finansowaną środkami z rezerwy celowej „01” na finansowanie określonych zadań publicznych
SJB Z	1	0	1	0	0	1	0	3	0	1	1	Plan dochodów budżetowych: dotacja otrzymana	PJB Y	Jednostka samorządu terytorialnego (samorządowa jednostka budżetowa Z) otrzymuje dotację celową z budżetu państwa na finansowanie określonych zadań publicznych
SJB Z	1	0	1	0	0	1	0	3	0	1	1	Wykonanie planu wydatków budżetowych: wydatki wg tytułów ekonomicznych	Podmiot spoza sektora publicznego	Jednostka samorządu terytorialnego (jednostka budżetowa obsługująca JST) wykorzystuje dotację celową na finansowanie określonych zadań publicznych (np. na zakup dóbr i usług) i zmniejsza zobowiązanie wobec PJB Y

Źródło: Opracowanie własne

Dostosowywanie szczegółowości kodowania transakcji na różnych etapach procesu wykonywania budżetu (limity, transfery, płatności)

W przypadku wielu typów funduszy na etapie planowania na dany rok szczegółowy podział zasobów lub zapotrzebowanie na zasoby z imiennie określonych funduszy/ zasobów mogą nie być znane. Dobrym przykładem jest budżet środków europejskich – szczegółowy podział zasobów z różnych funduszy Unii Europejskiej może być znany dopiero po wyłonieniu konkretnych projektów do finansowania, co następuje w trakcie wykonywania budżetu.

Klasyfikacja funduszy i zasobów ma charakter hierarchiczny, co oznacza, że kody niższego poziomu stanowią uszczegółowienie kodów wyższego poziomu. Hierarchiczny charakter klasyfikacji funduszy i zasobów umożliwia dostosowywanie szczegółowości kodów do potrzeb i możliwości na poszczególnych etapach cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu.

W rezultacie na etapach planowania i limitowania zasobów stosowane mogą być kody wyższego rzędu. W powyższym przykładzie będzie to kod „60000”, czyli zasoby udostępniane przez Unię Europejską, a nie szczegółowe kody imiennie określonych funduszy Unii Europejskiej. W trakcie wykonywania budżetu oraz przy płatnościach stosowane będą natomiast szczegółowe kody. W przykładzie będą to już kody imiennie określonych funduszy Unii Europejskiej.

Na różnych etapach cyklu budżetowego szczegółowość wykorzystywanych kodów segmentu funduszy może się różnić (przy czym w planowaniu i limitowaniu środków będą stosowane kody wyższego poziomu, natomiast bardziej szczegółowe kody będą wykorzystywane w realizacji budżetu i przy płatnościach), aby odzwierciedlić fakt, że szczegółowy podział środków wykorzystanych z różnych funduszy UE może być znany dopiero po wyłonieniu konkretnych projektów do finansowania w trakcie wykonywania budżetu.

Konsolidacja zarządzania płynnością budżetu i środkami pieniężnymi w jednostkach organizacyjnych

Jednostki organizacyjne mogą finansować zadania publiczne z różnych funduszy. Dotyczy to także jednostek budżetowych, które – choć co do zasady działają na zasadzie budżetowania brutto (wszystkie wydatki tych jednostek są wydatkami właściwego budżetu) – w pewnych przypadkach mogą finansować określone wydatki z zasobów gromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów.

Obecnie, w celu wykonywania kontroli w zakresie gospodarki finansowej i rachunkowości dotyczącej zasobów różnych funduszy, jednostki organizacyjne zobowiązane są często do prowadzenia oddzielnych rachunków bankowych. Kontrola gospodarki finansowej zasobami poszczególnych funduszy wymaga więc fizycznego rozdzielenia przepływów środków pieniężnych z wykorzystaniem różnych rachunków bankowych.

Segment źródeł finansowania umożliwia jednostkom organizacyjnym gospodarowanie zasobami różnych funduszy z wykorzystaniem jednego rachunku bankowego. Funkcje

kontrolne wbudowane są w wewnętrzne systemy finansowo-księgowe jednostek organizacyjnych. W księgach rachunkowych jednostki organizacyjnej wyodrębnia się bowiem księgi pomocnicze dla poszczególnych funduszy/ zasobów, w których wykazywane są salda, do wysokości których jednostki organizacyjne mogą zaciągać zobowiązania i dokonywać płatności finansowanych zasobami poszczególnych funduszy.

Na każdym etapie (wstępne zaangażowanie, zaangażowanie itd.) procesu wykonywania planu finansowego, który obejmuje zasoby różnych funduszy, jednostka organizacyjna może – przed zatwierdzeniem operacji – sprawdzać saldo zasobów dostępnych z poszczególnych funduszy. Kontrola gospodarki finansowej zasobami poszczególnych funduszy nie wymaga więc fizycznego rozdzielenia przepływów środków pieniężnych z wykorzystaniem różnych rachunków bankowych.

Rozwiązanie takie stwarza jednocześnie możliwości konsolidacji zarządzania płynnością i środkami pieniężnymi, szczególnie w grupach jednostek organizacyjnych tego samego typu (np. w państwowych jednostkach budżetowych) z wykorzystaniem systemu centralnego rachunku bankowego o strukturze zagnieżdżonej. Niezależnie od liczby funduszy, którymi zarządzają jednostki organizacyjne w grupie (budżet, państwowe fundusze celowe, wydzielone rachunki dochodów itd.), środki pieniężne gromadzone z wykorzystaniem wszystkich funduszy trafiają bowiem do wspólnej puli, którą zarządza centralna jednostka organizacyjna odpowiedzialna za zarządzanie środkami pieniężnymi (ang. *cash management*). Środki pieniężne przekazane do wspólnej puli stanowią aktywa finansowe tych funduszy. Jednostka organizacyjna odpowiedzialna za zarządzanie środkami pieniężnymi na bieżąco zasila pozostałe jednostki organizacyjne w grupie w środki pieniężne na finansowanie wydatków w ramach przyznanych tym jednostkom limitów zasobów z różnych funduszy na dany rok. Centralny system informatyczny oraz skomunikowane z nim systemy finansowo-księgowe jednostek organizacyjnych dostarczają natomiast bieżącej informacji nt. stanów aktywów i zobowiązań poszczególnych funduszy, w tym aktywów finansowych w postaci środków pieniężnych odprowadzonych do wspólnej puli.

4.10. Powiązanie segmentu źródeł finansowania z innymi segmentami

Segment źródeł finansowania powiązany jest w pierwszej kolejności z segmentem administracyjnym. W segmencie tym ustanowiona jest bowiem hierarchia jednostek organizacyjnych, którzy zarządzają budżetami i innymi funduszami. Hierarchia ta pozwala na określenie uprawnień i obowiązków dysponentów różnych poziomów w zakresie zarządzania limitami zasobów (rozdzielanie limitów zasobów pomiędzy jednostki organizacyjne, przeniesienia itd.) przyznanych im na realizację określonych polityk i zadań publicznych, które odzwierciedlone będą w segmencie programowym.

Operacje dotyczące limitów mogą być rejestrowane w systemach informatycznych wspierających zarządzanie budżetami i innymi funduszami. Transakcje związane z wykonywaniem budżetu lub innego funduszu (np. zaciąganie zobowiązań i dokonywanie wydatków, pobieranie dochodów itd.) oraz inne zdarzenia gospodarcze związane

z zarządzaniem majątkiem jednostek organizacyjnych będą natomiast rejestrowane w księgach tych jednostek organizacyjnych. W jednostkach organizacyjnych, które wykorzystują różne fundusze/ zasoby segment źródeł finansowania umożliwi prowadzenie odrębnej ewidencji dla każdego funduszu/ zasobu.

Segment źródeł finansowania będzie także powiązany z segmentem ekonomicznym. Segment ten umożliwi identyfikację ekonomicznego charakteru wpływów/ dochodów i wypływów/ wydatków budżetu lub innego funduszu. Segment ekonomiczny umożliwi zarządzającym monitorowanie stopnia wykorzystania zasobów przyznanych im z poszczególnych funduszy oraz rozliczenie każdego z funduszy.

Segment źródeł finansowania będzie również powiązany z segmentem programowym. Segment ten umożliwi określanie przeznaczenia zasobów przyznawanych z poszczególnych funduszy oraz rozliczanie z wykorzystania tych zasobów. Powiązanie tych dwóch segmentów umożliwi także analizowanie szczegółowego rozdysponowania zasobów poszczególnych funduszy (na programy i zadania publiczne) oraz struktury finansowania programów i zadań publicznych z różnych funduszy i zasobów (np. budżetowych i pozabudżetowych, rządowych i samorządowych, krajowych i zagranicznych).

4.11. Przebieg prac nad szczegółowymi klasyfikacjami segmentu źródeł finansowania

Klasyfikację funduszy i zasobów opracowaliśmy na podstawie analizy przepisów szczegółowych dotyczących krajowych form gospodarowania środkami publicznymi, określonych w UFP i innych ustawach, a także analizy art. 5 UFP oraz klasyfikacji czwartej cyfry paragrafów klasyfikacji budżetowej.

Analizy umożliwiły identyfikację funduszy, które wykorzystywane są do gromadzenia i rozdysponowania zasobów publicznych, oraz kategorii zasobów publicznych, które podlegają szczególnym zasadom rozliczania, a więc wymagają wyodrębnienia i śledzenia w ramach różnych funduszy. W ten sposób powstała typologia funduszy i zasobów, która stanowi rdzeń klasyfikacji źródeł finansowania.

Niektóre ze zidentyfikowanych typów i podtypów funduszy i zasobów nie wymagały już dalszego uszczegółowienia. Tak jest w przypadku ogólnych typów funduszy, których konkretyzację zapewnia segment administracyjny. Przykładem jest typ „budżet” – powiązanie z państwową jednostką budżetową umożliwia identyfikację budżetu państwa, a powiązanie z jednostką organizacyjną określonej jednostki samorządu terytorialnego umożliwia identyfikację budżetu tej jednostki samorządu terytorialnego.

Inne typy, np. „państwowe fundusze celowe” lub „Unia Europejska”, uszczegółowiliśmy uzupełniając o imiennie identyfikowane fundusze (np. Fundusz Ubezpieczeń Społecznych) lub perspektywy finansowe i fundusze.

Niektóre typy i podtypy mają charakter otwarty, gdyż w przyszłości zaistnieć może potrzeba ich uzupełnienia. W tych przypadkach klasyfikację uzupełniliśmy o szczegółowe zasady

kodowania nowych jednostek klasyfikacyjnych (np. rezerw celowych w ramach podtypu „celowe zasoby rezerwowe” w typach „budżet” i „budżet środków europejskich”).

Klasyfikację przeznaczenia zasobów na finansowanie albo współfinansowanie opracowaliśmy na podstawie analizy obecnej czwartej cyfry paragrafów klasyfikacji budżetowej oraz przyjętej typologii funduszy i zasobów. W przypadku współfinansowania przedsięwzięć realizowanych z udziałem zasobów zagranicznych kody szczegółowe odpowiadają więc poszczególnym typom tych zagranicznych zasobów publicznych.

Tabela 10. przedstawia szczegółowe klasyfikacje segmentu źródeł finansowania. W trakcie dalszych prac klasyfikacja funduszy i zasobów podlegać będzie weryfikacji pod względem aktualności i kompletności, w szczególności w odniesieniu do funduszy i zasobów, które kodowane są unikatowo (np. państwowe fundusze celowe, fundusze i instrumenty finansowe stosowane przez Unię Europejską w ramach poszczególnych perspektyw finansowych i poza nimi itd.).

Tabela 10. Szczegółowa klasyfikacja funduszy i zasobów

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
1	00	00	Budżet	Typ ogólny, konkretyzacja według powiązania z jednostką organizacyjną w segmencie administracyjnym
1	01	00	Budżet, Zasoby ogólne	
1	02	00	Budżet, Ogólne zasoby rezerwowe	
1	03	00	Budżet, Celowe zasoby rezerwowe	Podtyp otwarty, imiennie oznaczone rezerwy celowe kodowane jako uszczegółowienie (wspólna lista kodów uszczegóławiających dla budżetu państwa i budżetu środków europejskich)
1	03	xx	Budżet, Celowe zasoby rezerwowe, Rezerwa celowa „xx”	Imiennie oznaczona rezerwa celowa budżetu
2	00	00	Budżet środków europejskich	
2	01	00	Budżet środków europejskich, Zasoby ogólne	
2	03	00	Budżet środków europejskich, Celowe zasoby rezerwowe	Podtyp otwarty, imiennie oznaczone rezerwy celowe kodowane jako uszczegółowienie (wspólna lista kodów uszczegóławiających dla budżetu państwa i budżetu środków europejskich)
2	03	xx	Budżet środków europejskich, Celowe zasoby rezerwowe, Rezerwa celowa „xx”	Imiennie oznaczona rezerwa celowa budżetu środków europejskich

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
3	00	00	Państwowe fundusze celowe	Typ otwarty, podtypy unikatowe (fundusze), imiennie oznaczone zasoby podtypu (funduszu) kodowane jako uszczegółowienie (wg wymogów prawnych lub potrzeb)
3	01	00	Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego	
3	02	00	Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym	
3	03	00	Fundusz Reprywatyzacji	
3	04	00	Fundusz Zapasów Interwencyjnych	
3	05	00	Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków	
3	06	00	Fundusz Promocji Kultury	
3	07	00	Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej	
3	08	00	Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów	
3	09	00	Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych	
3	10	00	Fundusz Pracy	
3	11	00	Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	
3	12	00	Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej	
3	13	00	Fundusz Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy	
3	14	00	Fundusz Rekompensacyjny	
3	15	00	Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców	
3	16	00	Fundusz Wsparcia Policji	
3	17	00	Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego	
3	18	00	Fundusz Wsparcia Straży Granicznej	
3	19	00	Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej	
3	20	00	Fundusz Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego	
3	21	00	Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych	

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
3	22	00	Fundusz Niskoemisyjnego Transportu	
3	23	00	Fundusz Emerytalno-Rentowy	
3	24	00	Fundusz Prewencji i Rehabilitacji	
3	25	00	Fundusz Administracyjny	
3	26	00	Fundusz Emerytur Pomostowych	
3	27	00	Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	
3	28	00	Fundusz Solidarnościowy	
3	29	00	Fundusz Dróg Samorządowych	
3	30	00	Fundusz Rozwoju Przewozów Autobusowych o charakterze Użyteczności Publicznej	
3	31	00	Fundusz Inwestycji Kapitałowych	
3	32	00	Fundusz Wypłaty Różnicy Ceny	
3	33	00	Fundusz Dostępności	
3	34	00	Fundusz Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji	
3	xx	00	Fundusz „xx”	Nowe fundusze kodowane jako kolejne podtypy
4	00	00	Fundusze pozabudżetowe inne niż państwowe fundusze celowe)	Typ otwarty, podtypy unikatowe (fundusze), imiennie oznaczone zasoby podtypu (funduszu) kodowane jako uszczegółowienie (wg wymogów prawnych lub potrzeb)
4	01	00	Krajowy Fundusz Drogowy	
4	02	00	Fundusz Kolejowy	
4	03	00	Fundusz Termomodernizacji i Remontów	
4	04	00	Fundusz Żeglugi Śródlądowej	
4	05	00	Fundusz Kredytów Studenckich	
4	06	00	Fundusz Strefowy	
4	07	00	Fundusz Wsparcia Kredytobiorców	
4	xx	00	Fundusz „xx”	Nowe fundusze kodowane jako kolejne podtypy
5	00	00	Zasoby własne lub powierzone jednostce	Typ ogólny, podtypy ogólne, konkretyzacja według powiązania z jednostką organizacyjną w segmencie administracyjnym; imiennie oznaczone zasoby podtypu kodowane jako uszczegółowienie
5	01	00	Zasoby własne jednostki organizacyjnej	

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
5	02	00	Wydzielone rachunki jednostek budżetowych	
5	03	00	Zasoby powierzone	
5	04	00	Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	
6	00	00	Unia Europejska	Typ otwarty, podtyp unikatowy (perspektywa finansowa lub fundusz poza perspektywami), uszczegółowienie unikatowe (fundusze) niezależne od podtypu
6	01	00	Unia Europejska, Perspektywa finansowa 2014-2020	
6	01	01	Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego	
6	01	02	Europejski Fundusz Społeczny	
6	01	03	Fundusz Spójności	
6	01	04	Europejski Fundusz Rolny na Rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich	
6	01	05	Europejski Fundusz Rolniczy Gwarancji	
6	01	06	Europejski Fundusz Morski i Rybacki	
6	01	07	Europejski Fundusz Pomocy Najbardziej Potrzebującym	
6	01	08	Europejski Fundusz Dostosowania do Globalizacji	
6	01	09	Fundusz Azylu i Migracji	
6	01	10	Fundusz Bezpieczeństwa Wewnętrznego	
6	01	11	Fundusz Solidarności UE	
6	01	12	Instrument „Łącząc Europę”	
6	01	13	Instrument Partnerstwa	
6	01	14	Europejski Instrument Sąsiedztwa	
6	01	15	Instrument Elastyczności	
6	01	16	Inicjatywa na rzecz zatrudnienia ludzi młodych	
6	01	17	Wsparcie na rzecz odbudowy służącej spójności oraz terytoriom Europy (REACT-EU)	

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
6	02	00	Unia Europejska, Perspektywa finansowa 2021-2027	
6	02	01	Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego	
6	02	02	Europejski Fundusz Społeczny	
6	02	03	Fundusz Spójności	
6	02	04	Europejski Fundusz Rolny na Rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich	
6	02	05	Europejski Fundusz Rolniczy Gwarancji	
6	02	06	Europejski Fundusz Morski i Rybacki	
6	02	07	Europejski Fundusz Pomocy Najbardziej Potrzebującym	
6	02	08	Europejski Fundusz Dostosowania do Globalizacji	
6	02	09	Fundusz Azylu i Migracji	
6	01	10	Fundusz Bezpieczeństwa Wewnętrznego	
6	01	11	Fundusz Solidarności UE	
6	01	12	Instrument „Łącząc Europę”	
6	01	13	Instrument Partnerstwa	
6	01	14	Europejski Instrument Sąsiedztwa	
6	01	15	Instrument Elastyczności	
6	01	16	Inicjatywa na rzecz zatrudnienia ludzi młodych	
6	01	17	Wsparcie na rzecz odbudowy służącej spójności oraz terytoriom Europy (REACT-EU)	
6	01	18	Instrument na Rzecz Zarządzania Granicami i Wiz	
6	01	19	Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji	
6	01	20	Pobreitowa Rezerwa Dostosowawcza	
6	01	21	Fundusz Invest-EU	
6	xx	00	Unia Europejska, Perspektywa finansowa „xx”	Następne perspektywy finansowe kodowane jako kolejne podtypy

Kod			Opis	Dodatkowe informacje i zasady kodowania
Typ	Podtyp	Uszczegółowienie		
6	99	00	Unia Europejska, Instrument Odbudowy i Zwiększenia Odporności	Instrumenty / fundusze ustanowione poza perspektywami finansowymi kodowane jako unikatowe podtypy „od końca”
7	00	00	Międzynarodowe instytucje finansowe i międzynarodowe organizacje inne niż Unia Europejska	Typ otwarty, podtypy unikatowe (organizacje/ instytucje), imiennie oznaczone zasoby (pożyczki, fundusze, instrumenty) kodowane jako uszczegółowienie
7	01	00	Bank Światowy	
7	02	00	Międzynarodowy Fundusz Walutowy	
7	03	00	Mechanizm Finansowy Europejskiego Obszaru Gospodarczego	
7	04	00	Europejski Bank Inwestycyjny	
7	05	00	Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju	
7	06	00	Bank Rozwoju Rady Europy	
7	xx	00	Organizacja / instytucja „xx”	Inne organizacje / instytucje kodowane jako kolejne podtypy
8	00	00	Partnerzy dwustronni	Typ otwarty, podtypy unikatowe (państwa), imiennie oznaczone zasoby (pożyczki, fundusze, instrumenty) kodowane jako uszczegółowienie
8	01	00	Norwegia	
8	01	01	Norweski Mechanizm Finansowy	
8	02	00	Szwajcaria	
8	02	01	Szwajcarsko-Polski Program Współpracy	
8	xx	00	Państwo „xx”	Inne państwa kodowane jako kolejne podtypy
0	00	00	Zasoby własne funduszu	Kod stosowany w celu identyfikacji zasobów własnych funduszu, tj. takich, które nie pochodzą z transferów

5. Segment ekonomiczny

W rozdziale przedstawiamy segment ekonomiczny – jego funkcje, potrzeby zarządcze i informacyjne, na które on odpowiada, a także sposób, w jaki integruje istniejące rozwiązania klasyfikacyjne i plany kont. Omawiamy także elementy konstrukcyjne segmentu ekonomicznego, strukturę szczegółowych klasyfikacji, w tym segmentie oraz ich powiązania z pozostałymi segmentami.

5.1. Klasyfikacje ekonomiczne i plany kont stosowane obecnie i kierunek zmian

W obecnym systemie klasyfikacyjnym funkcjonuje wiele planów kont i klasyfikacji ekonomicznych. Przykładem tych ostatnich jest wymiar paragrafowy klasyfikacji budżetowej. Integracja planu kont oraz klasyfikacji ekonomicznych, choć realizowana w różny sposób, zachodzi częściowo na poziomie jednostek organizacyjnych. Na poziomie regulacyjnym mamy jednak do czynienia z fragmentacją, której przyczyny wykraczają poza system rachunkowości. Do najważniejszych przyczyn należą: wyodrębnienie sektora finansów publicznych, rozproszenie organizacyjne tego sektora (wielość form organizacyjno-prawnych) oraz historycznie uwarunkowana odrębność planu kont i klasyfikacji budżetowej. Niektóre z tych zagadnień omawialiśmy już wcześniej, ale warto je przypomnieć w nieco innym kontekście.

Zasady rachunkowości w Polsce reguluje kompleksowo ustawa o rachunkowości¹⁸ (UR). Dotyczą one także jednostek sektora publicznego i SIRS (w rozumieniu metodyk ESA2010 i GFSM2014), w tym jednostek SFP. Jednostki SFP prowadzą bowiem rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości (art. 40 ust. 1 UFP), z uwzględnieniem zasad określonych w UFP w odniesieniu do niektórych typów jednostek i funduszy SFP (art. 40 ust. 2 i 3 UFP).

W obrębie SFP fragmentacja zasad rachunkowości i planów kont wynika przede wszystkim ze zróżnicowania organizacyjnego SFP.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami w obrębie SFP Minister Finansów określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany 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 – w drodze rozporządzenia¹⁹;

¹⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.).

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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. z 2020 r. poz. 342).

- organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego – w drodze rozporządzenia²⁰;
- organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie zdefiniowanym w UFP – w drodze zarządzenia²¹.

Zasady rachunkowości oraz plany kont dla pozabudżetowych jednostek SFP wynikają natomiast z ogólnych przepisów UR oraz przepisów ustaw ustanawiających poszczególne typy form organizacyjno-prawnych SFP lub tworzących określone jednostki. Przepisy szczególne wprowadzają często niestandardowe, specyficzne zasady rachunkowości, które znajdują odbicie w odrębnościach planów kont pozabudżetowych jednostek SFP.

Tabela 11. ilustruje w uproszczeniu sposób regulacji zasad rachunkowości i planów kont dla różnych grup jednostek i jednostek sektora publicznego, w tym SIRS, oraz SFP. Odrębny sposób regulacji nie sprzyja temu, aby szczegółowe struktury danych ewidencyjnych w poszczególnych planach kont były jednolite, co umożliwiłoby (lub przynajmniej ułatwiło) ich automatyczną wymianę, przekształcanie czy konsolidowanie.

Tabela 11. Zasady rachunkowości i plany kont w sektorze publicznym

Sektor	Grupa jednostek/ jednostka	Zasady rachunkowości i plan kont
Sektor publiczny, w tym SIRS, z wyłączeniem SFP	Przedsiębiorstwa publiczne (finansowe i niefinansowe) Inne jednostki zaliczane do SP/SIRS, ale wyłączone z SFP	UR, przepisy szczególne (np. dotyczące banków)
Sektor finansów publicznych	Jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami RP, samorządowe zakłady budżetowe	UR, Rozporządzenie MF ws. zasad rachunkowości i planów kont (załącznik nr 3)
	Budżet państwa	UR, Rozporządzenie MF ws. zasad rachunkowości i planów kont (załącznik nr 1)
	Budżety JST	UR, Rozporządzenie MF ws. zasad rachunkowości i planów kont (załącznik nr 2)
	Państwowe fundusze celowe	UR, Rozporządzenie MF ws. zasad rachunkowości i planów kont (załącznik nr 4)
	Organy podatkowe JST	Rozporządzenie MF ws. zasad rachunkowości i planów kont organów podatkowych JST
	Organy podatkowe podległe MF	Zarządzenie MF w sprawie zasad rachunkowości i planów kont organów podatkowych ministra właściwego ds. finansów publicznych

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 208 poz. 1375).

²¹ Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 grudnia 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 28 maja 2020 r. poz. 67).

Sektor	Grupa jednostek/ jednostka	Zasady rachunkowości i plan kont
	Pozabudżetowe jednostki SFP (grupy wg typu lub identyfikowane imiennie)	UR, przepisy szczególne dotyczące grup jednostek określonego typu albo imiennie identyfikowanych jednostek (np. określonej państwowej osoby prawnej)

Źródło: Opracowanie własne

Ostatnia przyczyna fragmentacji obecnego systemu klasyfikacyjnego w zakresie wymiaru ekonomicznego wynika z postrzegania planu kont oraz klasyfikacji budżetowej jako odrębnych narzędzi. W Polsce, podobnie jak w wielu innych państwach, plany kont i klasyfikacja budżetowa rozwijały się oddzielnie jako narzędzia stosowane w różnych celach. W rezultacie, mimo że obie struktury w znacznym stopniu się pokrywają, nacisk kładziony był raczej na istniejące pomiędzy nimi różnice niż obszary wspólne²².

Historycznie plan kont stanowił narzędzie stosowane w celu rejestrowania zdarzeń gospodarczych i sporządzania sprawozdań finansowych, natomiast klasyfikacja budżetowa – narzędzie stosowane w celu planowania, wykonywania i rozliczania budżetu. Odrębności te wynikały także ze stosowania kasowej metody budżetowania i rachunkowości budżetowej, dostosowanej do potrzeb zarządzania płynnością. Uwarunkowania te wpłynęły na podejście do projektowania planu kont i klasyfikacji budżetowej (wymiaru paragrafowego) w Polsce. Klasyfikacja budżetowa uregulowana jest odrębnie i w wymiarze paragrafowym częściowo powiela dane ekonomiczne gromadzone z wykorzystaniem struktury kont. W jednostkach organizacyjnych, które stosują klasyfikację budżetową, oba narzędzia są zintegrowane. Integracja dokonała się jednak w różny sposób, czego przejawem są odmienne struktury ewidencjonowania danych w systemach finansowo-księgowych poszczególnych jednostek organizacyjnych. Utrudnia to wprowadzenie zautomatyzowanych mechanizmów gromadzenia i przetwarzania danych ewidencyjnych, np. w Ministerstwie Finansów lub w Głównym Urzędzie Statystycznym.

Tymczasem na świecie obserwujemy dwa trendy, które umożliwiają obecnie odmienne podejście do rejestrowania i pozyskiwania danych ewidencyjnych w sektorze publicznym. Pierwszy trend dotyczy postępującej konwergencji międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (IPSAS) oraz standardów statystycznych dotyczących finansów publicznych (np. GFSM2014)²³. Drugi trend wynika z rozwoju nowoczesnych systemów informatycznych zarządzania budżetem oraz systemów finansowo-księgowych w jednostkach. Szybki rozwój technologii informatycznych otwiera nowe możliwości w zakresie integracji struktur danych ekonomicznych określonych w planach kont i klasyfikacji budżetowej oraz przetwarzania tych danych.

Chcemy, by w nowym systemie klasyfikacyjnym funkcje realizowane dotychczas przez paragrafy klasyfikacji budżetowej i plany kont oraz algorytmy umożliwiające rekonfigurację

²² PEMPAL, *Optimizing The Unified Chart Of Accounts Design. Tips for Public Financial Management Practitioners*, October 2020.

²³ International Monetary Fund, *Government Finance Statistics Manual 2014*, Washington, D.C. 2014, s. 341-350.

danych ewidencyjnych na potrzeby sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych, obsługiwane były przez jedną, ujednoliczoną i odpowiednio szczegółową strukturę klasyfikacyjną. Nie stoi temu na przeszkodzie kasowy charakter budżetu, gdyż zdarzenia gospodarcze istotne dla kasowego systemu rachunkowości budżetowej stanowią podzbiór zdarzeń gospodarczych rozpoznawanych w rachunkowości memoriałowej.

5.2. Funkcje segmentu ekonomicznego

Segment ekonomiczny umożliwia ewidencjonowanie i automatyczne przetwarzanie danych ewidencyjnych dotyczących przepływów ekonomicznych, tj. transakcji i innych zdarzeń gospodarczych zmniejszających lub zwiększających majątek publiczny, oraz stanów publicznych aktywów i zobowiązań, które stanowią rezultat tych przepływów.

Segment ekonomiczny umożliwia pozyskiwanie danych niezbędnych do analiz ekonomicznych, w tym makroekonomicznych, statystycznych, fiskalnych, finansowych i budżetowych. Klasyfikacje segmentu ekonomicznego, tj. klasyfikację kont oraz klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych, wystandardyzowaliśmy bowiem w taki sposób, by dane ewidencyjne mogły być łączone, konsolidowane lub rekonfigurowane zgodnie z wzorami sprawozdań statystycznych, finansowych i budżetowych, a także właściwą metodą (kasową lub memoriałową) sporządzania tych sprawozdań.

Segment ekonomiczny wspiera także prowadzenie polityki fiskalnej, gdyż umożliwia monitorowanie kluczowych parametrów makroekonomicznych, tj. np. poziomu zadłużenia lub wyniku, liczonych zgodnie z metodykami międzynarodowymi (ESA2010, GFSM2014) i krajowymi.

Wreszcie, segment ekonomiczny wspiera także procesy planowania, wykonywania i rozliczania budżetu. W tym celu klasyfikacja kont uwzględnia specyfikę gospodarowania zasobami publicznymi i obejmuje pozabilansowe konta budżetowe, które odpowiadają poszczególnym etapom procesu wykonywania budżetu. Konta te umożliwiają np. wykonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z limitami rocznymi i wieloletnimi określonymi w planie finansowym jednostki organizacyjnej. Z kolei klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych ukształtowaliśmy w taki sposób, by jednostki klasyfikacyjne wyższego rzędu (tj. jednostki grupujące szczegółowe tytuły np. w grupy) mogły być stosowane do limitowania w ustawie/ uchwale budżetowej zasobów publicznych, które podlegają różnym zasadom rozliczania i kontroli.

Zanim przedstawimy klasyfikacje segmentu ekonomicznego, w kolejnych podrozdziałach omawiamy ogólną strukturę danych tego segmentu oraz założenia, które przyjęliśmy by ją zbudować.

5.3. Struktura danych segmentu ekonomicznego i sposób kodowania zdarzeń gospodarczych.

Struktura danych segmentu ekonomicznego obejmuje dwa podsegmenty JPKt oraz zewnętrzne słowniki danych. Tabela 12. przedstawia szczegółowe kryteria konstrukcyjne segmentu ekonomicznego, kodowane atrybuty oraz funkcje tych atrybutów.

Tabela 12. Segment ekonomiczny: kryteria szczegółowe, elementy kodu i ich funkcje

Kryteria szczegółowe	Element kodu	Funkcje
Jakie są tytuły ...	JPKt: Kod tytułu zdarzenia gospodarczego	Identyfikacja i ewidencja transakcji i innych zdarzeń gospodarczych w podziale na tytuły/ kategorie (podatki, składki, dotacje, świadczenia, wynagrodzenia, aktywa itp.), zdefiniowane w wymogach dotyczących zarządzania budżetowego, sprawozdawczości finansowej lub statystycznej
... transakcji i innych zdarzeń zwiększających/ zmniejszających majątek publiczny?	JPKt: Kod konta	Identyfikacja i ewidencja transakcji i innych zdarzeń gospodarczych w podziale na typy (np. przychody, koszty), które wpływają na wynik finansowy
... transakcji i innych zdarzeń dotyczących aktywów i zobowiązań publicznych?	JPKt: Kod konta	Identyfikacja i ewidencja transakcji i innych zdarzeń gospodarczych w podziale na typy (np. nabycie, zbycie), które nie wpływają na wynik finansowy, ale skutkują zmianą struktury aktywów lub zobowiązań publicznych
Jakie są etapy cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu?	JPKt: Kod konta	Identyfikacja i ewidencja transakcji i innych zdarzeń gospodarczych, w tym operacji na limitach budżetowych, na poszczególnych etapach procesu wykonywania budżetu (np. plan, zaangażowanie)
Jak rozliczany jest kasowy budżet?	JPKt: Kod konta	Identyfikacja i ewidencja transakcji i innych zdarzeń gospodarczych (np. dochody i wydatki budżetowe, przychody i rozchody budżetowe), które podlegają limitowaniu lub rozliczeniu
Jakie są zobowiązania warunkowe itp.?	JPKt: Kod konta	Identyfikacja i ewidencja zdarzeń gospodarczych, które nie wpływają na bilans lub wynik finansowy, ale mogą mieć znaczenie dla sytuacji finansowej jednostki lub sektora (SFP, SIRS, SP)

Źródło: Opracowanie własne

W sposób niezależny od siebie, kodowane są dane identyfikujące konto księgowe (trzydcyfrowy kod konta) oraz tytuł zdarzenia gospodarczego (dziesięciocyfrowy kod). Rysunek 19. przedstawia podsegmenty struktury kodu segmentu ekonomicznego w JPKt (cyfry mają charakter ilustracyjny, odpowiadają kolejnym znakom kodu w podsegmentcie; liczba znaków w podsegmentcie „kod tytułu zdarzenia gospodarczego” ma charakter wstępny i odzwierciedla aktualny stan prac nad tą klasyfikacją).

Rysunek 19. Struktura kodu segmentu ekonomicznego w JPKt

Segment ekonomiczny													
Kod typu konta i strona konta				Kod tytułu zdarzenia gospodarczego									
Dt / Ct	1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Źródło: Opracowanie własne

W przyjętej strukturze „kod konta” umożliwia określenie charakteru ekonomicznego transakcji lub innego zdarzenia gospodarczego (przychody, koszty, aktywa, zobowiązania oraz fundusze jednostki, a także, pozabilansowo, dochody i wydatki budżetowe oraz przychody i rozchody budżetowe). Z kolei „kod tytułu zdarzenia gospodarczego” umożliwia identyfikację szczegółowej kategorii (przedmiotu), której dotyczy dana transakcja lub inne zdarzenie (np. podatku, wynagrodzenia, typu aktywa itp.). Kod ten obejmuje łącznie 8 podsegmentów kodowanych z wykorzystaniem 10 cyfr, ponieważ niektóre z podsegmentów kodowane są z wykorzystaniem 2 cyfr, a inne – z wykorzystaniem jednej cyfry. Szczegółową strukturę i podsegmenty kodów tytułów zdarzeń gospodarczych ilustruje Rysunek 23.

Klasyfikacja kont objęta jest pełną standaryzacją kont księgowych oraz częściową standaryzacją kont pozabilansowych. Jednostki organizacyjne będą mogły uzupełniać zespół kont pozabilansowych o konta odzwierciedlające specyficzne dla siebie potrzeby informacyjne.

W klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych standaryzacja obejmuje siedem z ośmiu podsegmentów (cyfry „1-8” i „10” na rysunku 19.). Siódmy podsegment (cyfra „9” na rysunku 19.) nie będzie podlegać standaryzacji. Umożliwi on jednostkom organizacyjnym uszczegółowienie klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych w sposób odpowiadający specyficznym potrzebom informacyjnym poszczególnych jednostek.

Rysunek 19. przedstawia strukturę kodu segmentu ekonomicznego. Aby zrozumieć sposób kodowania konkretnego zdarzenia gospodarczego w segmencie ekonomicznym, poszczególne podsegmenty i klasyfikacje tego segmentu warto wyobrazić sobie jako strukturę macierzową, tj. tak jak ilustruje to Tabela 13. (dla uproszczenia w tej tabeli zamieściliśmy jedynie zespoły grupujące konta oraz grupy tytułów, a nie klasyfikacje w pełnej szczegółowości).

Kompletny kod konkretnego zdarzenia gospodarczego w segmencie ekonomicznym, np. kod zakupu środka trwałego (samochodu), stanowić więc będzie rezultat przecięcia klasyfikacji typów kont oraz klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych. Ewidencja zdarzeń gospodarczych prowadzona będzie z zachowaniem podstawowych zasad rachunkowości, w tym zasady podwójnego zapisu (wyjątki dotyczą niektórych kont pozabilansowych), więc przecięcia takie będą dwa. W Tabeli 13. ilustrują to oznaczenia „Dt” i „Ct”, które pozwalają ustalić stronę każdego z kont, na których dokonane zostaną zapisy.

Tabela 13. „Macierz klasyfikacyjna” segmentu ekonomicznego

		Typy kont (wg zespołów)								
		0 Aktywa długoterminowe	1 Aktywa krótkoterminowe	2 Należności	3 Zobowiązania	4 Koszty (układ rodzajowy)	6 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe	7 Przychody	8 Fundusze jednostki	9 Konta budżetowe
Tytuły zdarzeń gospodarczych (wg grup)	0 Daniny publiczne									
	1 Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne									
	2 Świadczenia społeczne									
	3 Subsydia									
	4 Transfery									
	5 Zatrudnienie									
	6 Usługi									
	7 Aktywa niefinansowe	Dt			Ct					
	8 Instrumenty finansowe									
	9 Pozycje uzupełniające									

Źródło: Opracowanie własne

Dzięki temu każde zdarzenie gospodarcze zostanie zaewidencjonowane na dwóch korespondujących kontach w ramach tego samego, niezmiennego tytułu, co ilustruje Rysunek 20. Niezależnie od tego, czy w konkretnej jednostce organizacyjnej klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych zostanie uszczegółowiona czy nie, zdarzenia gospodarcze będą ewidencjonowane w pełnej szczegółowości kodu segmentu ekonomicznego, tj. z wykorzystaniem najbardziej szczegółowych jednostek klasyfikacyjnych. Jeśli jakaś jednostka organizacyjna nie zdecyduje się na uszczegółowienie klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych, wtedy – dla zachowania jednolitości sposobu kodowania – jako dziewiątą cyfrę „kodu zdarzenia gospodarczego” stosować będzie cyfrę „0”. Zastosowanie jednostek klasyfikacyjnych wyższego rzędu, tj. o mniejszym stopniu szczegółowości, będzie natomiast możliwe np. w planowaniu budżetowym.

Rysunek 20. Przykład kodowania zdarzenia gospodarczego w segmencie ekonomicznym

Segment ekonomiczny															Opis	
Kod typu konta i strona konta				Kod tytułu zdarzenia gospodarczego										Opis		
Dt Ct	1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Konto	Tytuł	
Dt	0	1	0	7	0	4	0	5	1	0	0	0	0	Środki trwałe	Środki transportu drogowego	
Ct	3	0	0	7	0	4	0	5	1	0	0	0	0	Zobowiązania wobec dostawcy	Środki transportu drogowego	

Źródło: Opracowanie własne

Klasyfikacje segmentu ekonomicznego będą wykorzystywane do konfigurowania systemów finansowo-księgowych oraz systemów informatycznych wspierających zarządzanie budżetami. W tym celu na kolejnych etapach prac planujemy przygotować szczegółową macierz klasyfikacyjną oraz wykaz typowych zdarzeń gospodarczych i sposób ich ewidencjonowania, który opisywać będzie wykorzystywane konta oraz korespondencję tych kont. Określone schematy księgowania, po ich wprowadzeniu do systemów, zapewnią jednolite ewidencjonowanie poszczególnych zdarzeń gospodarczych na wszystkich właściwych kontach z zachowaniem zasad rachunkowości.

Projektowane rozwiązania umożliwią gromadzenie i przetwarzanie danych ewidencyjnych w dwóch przekrojach, tj. według kont w podziale na poszczególne tytuły (np. wszystkie należności w podziale na poszczególne podatki) lub według tytułów w podziale na konta (np. należności, przychody i dochody budżetowe z tytułu określonego podatku).

W celu łączenia, rekonfigurowania, konsolidowania i prezentowania danych ewidencyjnych w układach lub według formatów sprawozdawczych innych niż te, które wbudowaliśmy bezpośrednio w którąś z klasyfikacji segmentu ekonomicznego, stosowane będą zewnętrzne słowniki danych. Niektóre z tych słowników będą wspierać funkcjonowanie systemów finansowo-księgowych w jednostkach organizacyjnych, inne (np. słownik umożliwiający rekonfigurację danych ewidencyjnych do układów określonych w metodykach statystycznych ESA2010 lub GFSM2014) stosowane będą głównie przez Ministerstwo Finansów lub Główny Urząd Statystyczny.

5.4. Założenia budowy klasyfikacji kont oraz klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych.

Określenie struktury danych segmentu ekonomicznego, a później opracowanie klasyfikacji tego segmentu, stanowiło jedno z większych wyzwań, z którymi zmierzaliśmy się w pracach nad koncepcją nowego systemu klasyfikacyjnego. Wynika to z kilku przyczyn, które wpłynęły na przyjęte przez nas założenia.

Po pierwsze, segment ekonomiczny spełnia wiele funkcji, więc struktura danych ewidencjonowanych w tym segmencie musi odpowiadać na zróżnicowane potrzeby informacyjne (budżetowe, finansowe, statystyczne) i zarządcze (głównie budżetowe). Jako podstawę budowy klasyfikacji typów kont oraz klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych wykorzystaliśmy więc klasyfikacje ekonomiczne stosowane w międzynarodowych

standardach statystycznych dotyczących finansów publicznych (ESA2010, GFSM2014) oraz rachunkowości publicznej. Klasyfikacje te są w dużej mierze zbieżne, jednak wykorzystują różne kryteria (lub różne hierarchie kryteriów) agregacji i prezentacji danych w sprawozdaniach (pominęliśmy różnice dotyczące np. metod wyceny itp., gdyż nie mają one wpływu na klasyfikowanie zdarzeń). Uwzględniliśmy także potrzeby w zakresie zarządzania budżetami, w których – ze względu na kasowy charakter gospodarki budżetowej – zakres ewidencjonowanych zdarzeń gospodarczych jest węższy, a same zdarzenia gospodarcze grupowane nieco inaczej niż w sprawozdaniach finansowych i statystycznych.

W rezultacie, jednostki klasyfikacyjne, które wykorzystywane będą do ewidencjonowania danych w segmencie ekonomicznym JPKt, są nieraz bardzo szczegółowe, gdyż musieliśmy jednocześnie zastosować wszystkie niezbędne kryteria klasyfikowania danych w ujęciu ekonomicznym. Tak określona struktura danych ewidencyjnych pozwoli jednak na elastyczne łączenie, rekonfigurowanie, konsolidowanie i prezentowanie tych danych według wzorów sprawozdań finansowych, statystycznych i budżetowych. W przypadku wątpliwości co do ujmowania nietypowych transakcji i innych zdarzeń gospodarczych będziemy także w stanie sięgać do wytycznych określonych w standardach międzynarodowych.

Po drugie, zgodnie z zasadą rozłączności, (zob. podrozdział 1.7.) w segmencie ekonomicznym mogą być kodowane wyłącznie atrybuty ekonomiczne. Zarówno w obowiązujących planach kont, jak i w wymiarze paragrafowym klasyfikacji budżetowej, zakodowanych jest jednak wiele atrybutów (np. podział według kontrahentów, podział według rodzajów działalności, podział według jednostek organizacyjnych), które nie mają charakteru ekonomicznego. W nowym systemie klasyfikacyjnym atrybuty te musieliśmy wyłączyć z segmentu ekonomicznego i uwzględnić w pozostałych segmentach. Przykłady ilustrujące nasze podejście zawiera Tabela 14. Z kolei zagadnienia transpozycji istniejących układów klasyfikacyjnych przedstawiamy szczegółowo w rozdziale 8.

Zmiany wynikające z wyłączenia atrybutów nieekonomicznych do segmentów innych niż ekonomiczny dotyczą obu klasyfikacji segmentu ekonomicznego. Mają one jednak większe znaczenie dla klasyfikacji kont. Modyfikując istniejące plany kont przyjęliśmy bowiem założenie, że układ analityczny dla kont zdefiniowanych w tej klasyfikacji stanowić będą w niektórych przypadkach klasyfikacje pozostałych segmentów (np. segmentu źródeł finansowania, segmentu programowego, czy segmentu kontrahenta). W połączeniu z możliwościami współczesnych narzędzi informatycznych w zakresie przetwarzania danych, umożliwiło to wyjście naprzeciw wymogom statystyki międzynarodowej w takich aspektach jak np. zmiana podejścia do kont zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia” (omawiamy to w podrozdziale 5.6.) oraz 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” (omawiamy to w podrozdziale 5.6.).

Należy jednak podkreślić, że poniższa lista kont księgowych stanowi wstępną propozycję, jaka stanowić będzie podstawę do dalszych dyskusji oraz testów praktycznych, mających na celu wypracowanie optymalnej struktury w tym zakresie.

Tabela 14. Przykłady zastosowania zasady rozłączności przy budowie segmentu ekonomicznego

Obecny system klasyfikacyjny	Nowy system klasyfikacyjny	
	Segment ekonomiczny	Pozostałe segmenty
Konto/ Paragraf	Konto/ Tytuł	
Konto 131 Rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego	Konto 130 Rachunek bankowy jednostki	Oznaczenie i typ jednostki organizacyjnej w segmencie administracyjnym
Konto 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych	Konto 200 Należności	Oznaczenie budżetu, na rzecz którego jednostka pobiera dochody, w segmencie źródeł finansowania
Zespół kont 5xx Koszty według typów działalności i ich rozliczenie	Nd.	Układ według typów działalności w segmencie programowym
Paragraf wydatkowy 211 Dotacje celowe przekazane z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez powiat	Konto 935 Wydatki budżetowe Tytuł 4020130000 Dotacje celowe	W państwowej jednostce budżetowej: Oznaczenie i typ jednostki organizacyjnej, która przekazała dotację w segmencie administracyjnym; Oznaczenie budżetu, z którego wypłacono dotację w segmencie źródeł finansowania; Oznaczenie zadań, na które przeznaczona jest dotacja w segmencie programowym; Identyfikacja jednostki organizacyjnej, której przekazano dotację w segmencie kontrahenta z wykorzystaniem kodu segmentu administracyjnego
Paragraf dochodowy 211 Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez powiat	Konto 905 Dochody budżetowe Tytuł 4020130000 Dotacje celowe	W samorządowej jednostce budżetowej: Oznaczenie i typ jednostki organizacyjnej, która otrzymała dotację w segmencie administracyjnym; Oznaczenie budżetu, do którego wpłynęła dotacja w segmencie źródeł finansowania ze wskazaniem zewnętrznego źródła finansowania; Oznaczenie zadań, na które przeznaczona jest dotacja w segmencie programowym; Identyfikacja jednostki organizacyjnej, która wypłaciła dotację w segmencie kontrahenta z wykorzystaniem kodu segmentu administracyjnego

Źródło: Opracowanie własne

Po trzecie, klasyfikacje segmentu ekonomicznego powinny być jednocześnie stabilne, a więc nie powinny podlegać zbyt częstym modyfikacjom, jak i elastyczne, a więc otwarte na zmiany stanu prawnego, zmiany w otoczeniu gospodarczym lub konieczność zaspokojenia przyszłych (jeszcze nieznanych) potrzeb informacyjnych. Zmiany tego typu dotyczyć mogą zwłaszcza szczegółowych tytułów zdarzeń gospodarczych. Z tego względu zasadniczą część klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych, obejmującą wyższe poziomy tej klasyfikacji (tj. podsegmenty, w których zakodowano jednostki klasyfikacyjne grupujące szczegółowe tytuły), planujemy uregulować w formie rozporządzenia. Natomiast dodatkową część tej klasyfikacji, obejmującą niższe podsegmenty tej klasyfikacji (tj. szczegółowe tytuły), chcemy określać w formie komunikatu. Forma komunikatu pozwoli bowiem na elastyczne dostosowywanie klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych do zmieniającego się prawa, otoczenia gospodarczego lub potrzeb informacyjnych.

5.5. Struktura klasyfikacji kont. Najważniejsze zmiany w porównaniu z obowiązującymi rozwiązaniami.

Klasyfikację typów kont zbudowaliśmy podobnie jak obowiązujące obecnie plany kont. Konta pogrupowaliśmy więc w zespoły, które – w pewnym uproszczeniu – odpowiadają poszczególnym elementom sprawozdania finansowego lub służą do ewidencjonowania danych pozabilansowych, w tym dotyczących procesu wykonywania budżetu.

W pracach nad klasyfikacją kont staraliśmy się zachować obecne przeznaczenie kont oraz ich oznaczenia (kody), ale nie zawsze było to możliwe. W niektórych przypadkach wprowadziliśmy bowiem istotne zmiany dotyczące przeznaczenia kont, a co za tym idzie także kodowania.

Zgodnie z założeniami przedstawionymi w poprzednim podrozdziale zmiany stanowią konsekwencję przyjęcia segmentowej budowy nowego systemu klasyfikacyjnego i zastosowania zasady rozłączności segmentów oraz dostosowania nowego systemu klasyfikacyjnego do możliwości współczesnych narzędzi informatycznych w zakresie przetwarzania dużych zbiorów danych.

Szczegółowość klasyfikacji kont dostosowaliśmy także do **specyficznych potrzeb informacyjnych (np. statystycznych i budżetowych)**. W tym celu dokonaliśmy odpowiednich podziałów niektórych istniejących jednostek klasyfikacyjnych (np. odpisów).

5.6. Klasyfikacja kont w zakresie kont księgowych.

Klasyfikację kont w części obejmującej konta księgowe zawiera Tabela 15. Najważniejsze zmiany w proponowanej strukturze klasyfikacji kont (względem wzorów i rozwiązań stosowanych obecnie) dotyczą rozrachunków i rozliczeń, ewidencjonowania przepływów środków pieniężnych pomiędzy jednostkami budżetowymi objętymi tym samym budżetem, a także ewidencji kosztów według typów działalności.

Tabela 15. Klasyfikacja kont: konta księgowe

Kod	Nazwa	Przeznaczenie konta
010	Środki trwałe	Ewidencja środków trwałych
020	Wartości niematerialne i prawne	Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych
030	Długoterminowe aktywa finansowe	Ewidencja instrumentów finansowych zakwalifikowanych do aktywów długoterminowych
040	Inwestycje	Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (utrzymywanych w celu osiągnięcia z nich korzyści wynikających z przyrostu ich wartości, uzyskania przychodów w formie odsetek lub dywidend)
070	Odpisy – wartość	Zmniejszenia wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (amortyzacja oraz utrata wartości)
071	Odpisy – ilość	Zmniejszenia wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (utrata wartości) – w zakresie zmian ilościowych
080	Środki trwałe w budowie	Ewidencja kosztów środków trwałych w budowie
100	Kasa	Ewidencja krajowej i zagranicznej gotówki w kasie
120	Środki pieniężne w drodze	Ewidencja środków pieniężnych w drodze
130	Rachunek bankowy jednostki	Ewidencja środków pieniężnych na rachunku bankowym
140	Krótkoterminowe aktywa finansowe	Ewidencja instrumentów finansowych zakwalifikowanych do aktywów krótkoterminowych
170	Odpisy – wartość	Zmniejszenia wartości zapasów (utrata wartości)
171	Odpisy – ilość	Zmniejszenia wartości zapasów (utrata wartości) – w zakresie zmian ilościowych
180	Zapasy	Ewidencja zapasów materiałów, towarów, produktów i półproduktów
181	Środki trwałe – do sprzedaży	Ewidencja środków trwałych przeznaczonych przez jednostkę do sprzedaży
200	Należności	Ewidencja należności
270	Odpisy – wartość	Zmniejszenia wartości należności (utrata wartości)
290	Rozliczenie zakupu – należności	Ewidencja dostaw w drodze
300	Zobowiązania	Ewidencja zobowiązań
305	Rozliczenie zobowiązań	Rozliczenie zobowiązań na potrzeby budżetowe
310	Fundusze specjalne	Ewidencja środków funduszy specjalnych, w tym zakładowego funduszu świadczeń socjalnych
390	Rozliczenie zakupu – zobowiązania	Ewidencja dostaw niefakturowanych
400	Amortyzacja	Ewidencja odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
401	Utrata wartości	Ewidencja odpisów z tytułu trwałej utraty wartości od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

410	Koszty podstawowe	Ewidencja kosztów rodzajowych, w tym zużycia materiałów, usług obcych, podatków, wynagrodzeń i ubezpieczeń oraz transferów
430	Koszty wewnątrzbudżetowe	Ewidencja transakcji między jednostkami objętymi JPKt w zakresie zarządzania środkami pieniężnymi, które zachodzą pomiędzy jednostkami objętymi tym samym budżetem
450	Koszty finansowe	Ewidencja kosztów finansowych, w tym wartości sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych oraz odsetek
460	Pozostałe koszty operacyjne	Ewidencja kosztów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w tym kosztów niepodlegających ewidencji na kontach 400-450
490	Rozliczenie kosztów	Przeniesienie kosztów rodzajowych
600	Rezerwy	Ewidencja rezerw
610	Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów	Ewidencja rozliczeń międzyokresowych biernych
620	Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	Ewidencja rozliczeń międzyokresowych czynnych
630	Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Ewidencja przychodów zaliczanych do przyszłych okresów
700	Przychody podstawowe	Ewidencja przychodów związanych bezpośrednio z działalnością podstawową w tym z podatków, składek, opłat oraz środków z otrzymanych transferów
730	Przychody wewnątrzbudżetowe	Ewidencja transakcji między jednostkami objętymi JPKt w zakresie zarządzania środkami pieniężnymi, które zachodzą pomiędzy jednostkami objętymi tym samym budżetem
750	Przychody finansowe	Ewidencja przychodów finansowych w tym przychody ze sprzedaży papierów wartościowych, z udziałów i akcji, dywidendy oraz odsetki i dyskonto
760	Pozostałe przychody operacyjne	Ewidencja przychodów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w tym przychodów ze sprzedaży środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
800	Fundusz jednostki	Ewidencja funduszu jednostki
801	Fundusz zapasowy	Ewidencja funduszu zapasowego
802	Fundusz rezerwowy	Ewidencja funduszu rezerwowego
803	Fundusz z aktualizacji	Ewidencja zmian wartości aktywów i zobowiązań wynikających z wyceny
820	Rozliczenie wyniku	Ewidencja rozliczenia wyniku finansowego
860	Wynik finansowy	Ustalenie wyniku finansowego jednostki
870	Obciążenia wyniku	Ewidencja obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego

Źródło: Opracowanie własne

Nowe podejście do rozrachunków i rozliczeń.

W nowym systemie klasyfikacyjnym ewidencja należności oraz zobowiązań prowadzona będzie z wykorzystaniem odrębnych kont, tj. konta 200 „należności” oraz konta 300 „zobowiązania”. Każde z kont wykazywać więc będzie tylko jeden rodzaj salda, tj. stan należności (wykazywany w aktywach bilansu) bądź zobowiązań (wykazywany w pasywach bilansu) na koniec okresu sprawozdawczego.

Na przykład na koncie 300 „zobowiązania” ewidencjonowane będą wszystkie zobowiązania jednostki, w szczególności zaś te wobec: kontrahentów (obecnie ujmowane na koncie 201 „rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”), pracowników (obecnie ujmowane na koncie 231 „rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”), czy też budżetu (obecnie ujmowane na koncie 223 „rozliczenie wydatków budżetowych”).

Projektowane zmiany nie wiążą się przy tym z ograniczeniem zakresu ewidencjonowanych danych na temat podmiotów, wobec których zaciągnięto zobowiązania, ani możliwości ustalania stanów wzajemnych rozliczeń z określonymi podmiotami lub budżetem. Będzie to możliwe przy wykorzystaniu klasyfikacji stosowanych w pozostałych segmentach (np. klasyfikacji źródeł finansowania, klasyfikacji kontrahentów itd.). Klasyfikacje te, wystandaryzowane w niezbędnym zakresie, spełniać będą funkcje układów analitycznych dla kont należności i zobowiązań zdefiniowanych w klasyfikacji kont segmentu ekonomicznego.

Wprowadzenie nowych kont 430 „Koszty wewnątrzbudżetowe” i 730 „Przychody wewnątrzbudżetowe”.

Kategorie kosztów wewnątrzbudżetowych i przychodów wewnątrzbudżetowych wprowadzamy w celu wyodrębnienia operacji w zakresie zarządzania środkami pieniężnymi, które zachodzą pomiędzy jednostkami budżetowymi objętymi tym samym budżetem. Jednostki budżetowe nie posiadają bowiem osobowości prawnej. Pokrywają one swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu (art. 11 ust. 1 UFP; dla uproszczenia pomijamy zagadnienie wydzielonych rachunków dochodów). Jednostki tego typu stanowią więc swoistego rodzaju grupę (w metodykach statystycznych grupa ta nazywana jest „jednostką instytucjonalną”), a operacje w obrębie tej grupy, takie jak zasilenia środkami pieniężnymi na finansowanie wydatków lub odprowadzenia środków pieniężnych pobranych z tytułu dochodów, nie mają charakteru przychodów lub kosztów grupy i w trakcie konsolidacji podlegają eliminacji.

W związku ze zmianą podejścia do kont rozrachunkowych, wyodrębnienie kont 430 i 730 pozwoli odróżnić od siebie kategorie przepływów środków pieniężnych, które odbywają się pomiędzy jednostkami budżetowymi objętymi tym samym budżetem w ramach zarządzania środkami pieniężnymi, a więc nie mają charakteru przychodów i kosztów grupy, oraz dochodów i wydatków budżetowych od tych zdarzeń gospodarczych, które mają charakter przychodów i kosztów grupy oraz dochodów i wydatków budżetowych.

Tabela 16. przedstawia przykład, który ilustruje proponowane rozwiązanie (dla uproszczenia pominęliśmy operacje pomiędzy różnymi szczeblami dysponentów środków).

Tabela 16. Operacje na kontach 430 i 730

Operacja	Jednostka budżetowa wykonująca budżet, tj. pobierająca dochody i dokonująca wydatków	Jednostka budżetowa odpowiedzialna za centralne zarządzanie środkami pieniężnymi i płynnością budżetu
Odprowadzenie środków pieniężnych pobranych przez jednostkę budżetową jako dochody budżetowe	Konto 430 Koszt wewnątrzbudżetowy	Konto 730 Przychód wewnątrzbudżetowy
Zasilenie środkami pieniężnymi na finansowanie wydatków jednostki budżetowej	Konto 730 Przychód wewnątrzbudżetowy	Konto 430 Koszt wewnątrzbudżetowy

Źródło: Opracowanie własne

Konto 430 „Koszty wewnątrzbudżetowe” będzie więc stosowane:

- przez jednostki budżetowe pobierające dochody budżetowe – do ewidencjonowania operacji odprowadzania środków pieniężnych przez te jednostki na centralny rachunek budżetu;
- przez jednostkę odpowiedzialną za centralne zarządzanie środkami pieniężnymi i płynnością budżetu (w przypadku budżetu państwa – Ministerstwo Finansów) lub jednostki wykonujące funkcje dysponentów środków – do ewidencjonowania operacji zasilania dysponentów środków niższego szczebla) w środki pieniężne na dalsze zasilenia lub operacji zasilania jednostek budżetowych dokonujących wydatków w środki pieniężne na finansowanie tych wydatków.

Z kolei konto 730 „Przychody wewnątrzbudżetowe” będzie stosowane:

- przez jednostkę odpowiedzialną za centralne zarządzanie środkami pieniężnymi i płynnością budżetu (w przypadku budżetu państwa – Ministerstwo Finansów) – do ewidencjonowania wpływów środków pieniężnych na centralny rachunek budżetu, które stanowią rezultat operacji odprowadzania środków pieniężnych przez jednostki budżetowe pobierające dochody, oraz
- przez jednostki wykonujące funkcje dysponentów środków budżetowych lub jednostki budżetowe dokonujące wydatków – do ewidencjonowania wpływów środków pieniężnych wynikających z operacji zasilania tych jednostek przez jednostkę budżetową odpowiedzialną za centralne zarządzanie środkami pieniężnymi i płynnością budżetu lub jednostki budżetowe wykonujące funkcje dysponentów środków wyższych szczebli.

Ewidencja na kontach 430 i 730 w powiązaniu z innymi segmentami JPKt będzie także odgrywać istotną rolę w zakresie rozliczania jednostek budżetowych oraz dysponentów środków budżetu z gospodarowania środkami pieniężnymi. W ujęciu memoriałowym zasilenie jednostki budżetowej w środki pieniężne na finansowanie wydatków oznacza bowiem powstanie należności (po stronie jednostki zasilającej) oraz zobowiązania (po stronie zasilanej jednostki budżetowej). Jednostka zasilająca może także, choć nie musi, określić przeznaczenie zasilenia, wykorzystując do tego segment programowy lub ekonomiczny.

Zamknięcie należności i zobowiązań może nastąpić wtedy, gdy zasilona jednostka budżetowa dokona wydatków, na finansowanie których została zasilona, a rozliczenie nastąpi w momencie złożenia sprawozdania budżetowego, albo gdy niewykorzystane przez jednostkę środki pieniężne wrócą na centralny rachunek budżetu.

Analogicznie przedstawia się sytuacja po stronie dochodowej. Jednostki budżetowe pobierają bowiem dochody „w imieniu” odpowiedniego budżetu. W księgach jednostki budżetowej powinno więc zostać zaewidencjonowane zobowiązanie do odprowadzenia kwoty pobranych dochodów na centralny rachunek danego budżetu. Zamknięcie takiego zobowiązania następuje w momencie odprowadzenia środków pieniężnych, a potwierdza to ewidencja i sprawozdanie budżetowe.

Rezygnacja ze standaryzacji kont kosztów według typów działalności.

Konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” służą obecnie do ewidencji i rozliczenia kosztów w układzie kalkulacyjnym. W państwowych jednostkach budżetowych konta tego zespołu mogą być również wykorzystane do ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym. W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych konta zespołu 5 prowadzi się z reguły wtedy, gdy:

- charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania;
- w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

Kryterium typu działalności nie ma jednak charakteru ekonomicznego. Dlatego przygotowana przez nas wystandaryzowana klasyfikacja kont nie obejmuje kont zespołu 5. W nowym systemie klasyfikacyjnym kryterium typu działalności, stosowane z uwzględnieniem rezultatów (dóbr lub usług publicznych) wytwarzanych przez jednostkę, stosowana ma być w segmencie programowym. Każde zdarzenie gospodarcze będzie kodowane z wykorzystaniem klasyfikacji z każdego segmentu klasyfikacyjnego, a więc także z oznaczeniem typu działalności sklasyfikowanej w segmencie programowym.

W naszej ocenie segment programowy stanowić więc może podstawę rachunku kosztów, tj. wypełniać funkcje, które obecnie spełnia zespół 5. W tym celu konstrukcja tego segmentu powinna jednak zapewniać realizację potrzeb, które obecnie zaspokajane są dzięki zastosowaniu zespołu 5. przez określone typy publicznych jednostek organizacyjnych (zob. np. standard rachunku kosztów podmiotów wykonujących świadczenia opieki zdrowotnej finansowane ze środków publicznych²⁴). W przeciwnym razie, uwzględniając zasadę rozłączności kryteriów konstrukcyjnych konstytuujących poszczególne segmenty nowego systemu klasyfikacyjnego, dane dotyczące kosztów w układzie zarządczym będą musiały być

²⁴ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców (Dz. U. poz. 2045).

pozyskiwane z wykorzystaniem dodatkowego segmentu, który nie będzie podlegać standaryzacji. Do zagadnień tych wrócimy w rozdziale dotyczącym segmentu programowego.

Należy jednak zaznaczyć, że jednostki zachowują prawo do samodzielnego określenia kont zespołu 5 o ile uznają to za konieczne z uwagi na własne potrzeby informacyjne (możliwość ta nie powinna jednak dublować informacji zakodowanych w innych segmentach JPKt).

Konta w tym zespole nie będą jednak standaryzowane.

5.7. Klasyfikacja kont w zakresie kont pozabilansowych.

W zespole kont pozabilansowych wystandaryzowaliśmy dwie grupy kont (zob. Tabela 17.). Pierwsza grupa kont pozabilansowych podlegających standaryzacji to konta budżetowe (kody 900-949). Są to konta związane z wykonaniem budżetu lub planu finansowego jednostki organizacyjnej, który podlega autoryzacji w ustawie/ uchwale budżetowej i jest rozliczany przez właściwe organy władz publicznych.

Tabela 17. Klasyfikacja typów kont: konta pozabilansowe podlegające standaryzacji

Kod	Nazwa	Przeznaczenie konta
900	Plan dochodów budżetowych	Ewidencja planu dochodów budżetowych
905	Dochody budżetowe	Ewidencja zrealizowanych dochodów budżetowych
906	Inne przysporzenia	Ewidencja przysporzeń majątkowych nieklasyfikowanych jako dochody
910	Plan przychodów budżetowych*	Ewidencja planu przychodów budżetowych
915	Przychody budżetowe*	Ewidencja zrealizowanych przychodów budżetowych
920	Plan wydatków budżetowych	Ewidencja planu wydatków budżetowych
921	Plan wydatków budżetowych niewygasających*	Ewidencja planu wydatków budżetowych niewygasających
922	Zapewnienie finansowania wydatków budżetowych	Ewidencja kwot wynikających z decyzji o zapewnieniu finansowania wydatków budżetowych
930	Wstępne zaangażowanie wydatków budżetowych	Ewidencja wstępnego zaangażowania wydatków budżetowych
931	Zaangażowanie wydatków budżetowych	Ewidencja zaangażowania wydatków budżetowych
935	Wydatki budżetowe	Ewidencja zrealizowanych wydatków budżetowych
936	Wydatki budżetowe niewygasające*	Ewidencja zrealizowanych wydatków budżetowych niewygasających
940	Plan rozchodów budżetowych*	Ewidencja planu rozchodów budżetowych
945	Rozchody budżetowe*	Ewidencja zrealizowanych rozchodów budżetowych
950	Należności zagrożone	Ewidencja należności zagrożonych
951	Należności warunkowe	Ewidencja należności warunkowych (w tym otrzymanych gwarancji)
952	Należności sporne	Ewidencja należności spornych
953	Należności przejęte	Ewidencja należności przejętych
961	Zobowiązania warunkowe	Ewidencja zobowiązań warunkowych (w tym udzielonych gwarancji)
962	Zobowiązania sporne	Ewidencja zobowiązań spornych

Kod	Nazwa	Przeznaczenie konta
963	Zobowiązania przejęte	Ewidencja zobowiązań przejętych
970	Obce środki trwałe	Ewidencja nieamortyzowanych środków trwałych
971	Środki trwałe własne powierzone innym jednostkom	Ewidencja środków trwałych powierzonych czasowo innym jednostkom
972	Środki trwałe w likwidacji	Ewidencja środków trwałych przeznaczonych do likwidacji

* w rozumieniu UFP

Źródło: Opracowanie własne

Druga grupa kont pozabilansowych podlegających standaryzacji (kody 950-972) to konta, których standaryzacja we wszystkich publicznych jednostkach organizacyjnych jest:

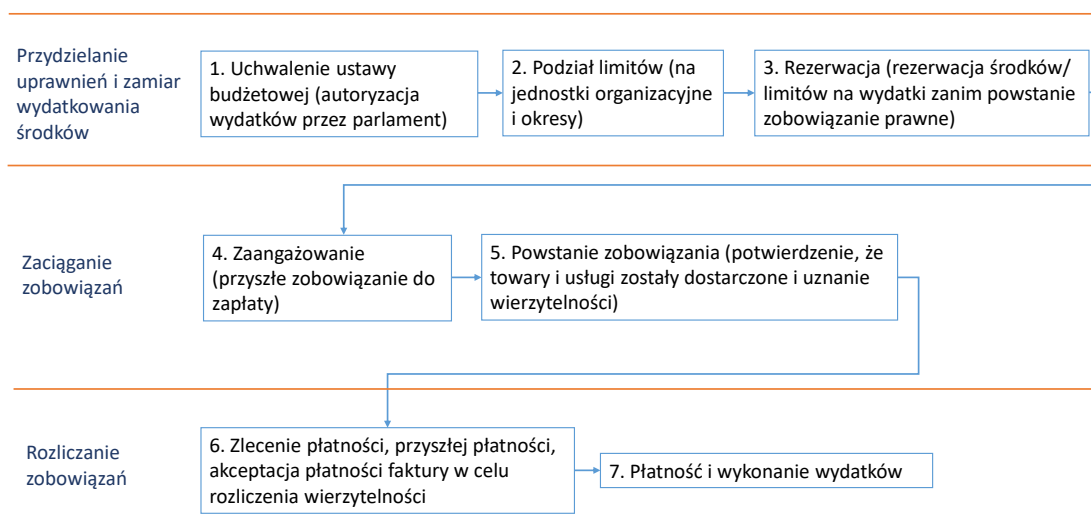
- niezbędna ze względu na konieczność zaspokojenia potrzeb informacyjnych dotyczących sektora finansów publicznych, sektora instytucji rządowych i samorządowych lub sektora publicznego, albo
- wskazana ze względu na powszechność określonych zdarzeń gospodarczych.

W odniesieniu do zdarzeń gospodarczych specyficznych dla różnych jednostek organizacyjnych przewidujemy możliwość samodzielnego uzupełniania zespołu kont pozabilansowych o dodatkowe konta przez te jednostki (przeznaczenie kont o kodach 980-999 nie podlega standaryzacji).

5.8. Wykorzystanie klasyfikacji kont w procesie wykonania budżetu lub planu finansowego jednostki organizacyjnej

W celu wsparcia procesu wykonywania budżetu w klasyfikacji kont wyodrębniliśmy konta, które odpowiadają poszczególnym etapom tego procesu. Rysunek 21. przedstawia przebieg procesu wykonywania budżetu na przykładzie strony wydatkowej budżetu.

Rysunek 21. Proces wykonywania budżetu (po stronie wydatkowej)



Źródło: Opracowanie i tłumaczenie własne na podstawie IMF, *Republic of Poland. Technical Note on Outstanding Issues in the Development of the Standardized Chart of Accounts*, October 2021

Proces wykonywania budżetu po stronie wydatkowej obejmuje siedem etapów. Pierwsze cztery etapy tego procesu (autoryzacja, rozdysponowanie, rezerwacja i zaangażowanie) to głównie operacje na limitach wydatków. Na tych etapach ewidencja pozabilansowa dotyczy przyszłych (czasami dopiero planowanych) zdarzeń i umożliwia np. bieżące monitorowanie stopnia zaangażowania, tj. wykorzystania limitów wydatków. Od piątego etapu (weryfikacja), na którym ewidencjonowane są wierzytelności z tytułu dostarczenia towaru lub usługi, wykorzystywane są także odpowiednie konta bilansowe (np. konto zobowiązań); nie ma potrzeby duplikować tych kont w zespole kont pozabilansowych. Na siódmym etapie (płatność) wypływ środków pieniężnych ewidencjonowany jest znów na odpowiednim koncie pozabilansowym (jako wydatek budżetowy).

Szczegółowe omówienie poszczególnych etapów

Na pierwszym etapie właściwe władze organy władz ustawodawczych/ uchwałodawczych (parlament, organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego) **autoryzują (1)** prognozy dochodów budżetowych i limity wydatków budżetowych, tj. udzielają pozwolenia władzom wykonawczym na pobieranie dochodów oraz dokonywanie wydatków w określonej wysokości, w określonym czasie i na określone cele. Autoryzacja dokonywana jest na określonym poziomie struktury klasyfikacyjnej (struktury formalnej budżetu)²⁵, co zapewnia władzom wykonawczym niezbędną elastyczność w trakcie dalszego podziału limitów

²⁵ Na przykład na obecnym etapie prac nad modelem zarządzania budżetowego z wykorzystaniem programów budżetowych zakłada się, że w ustawie budżetowej limity roczne prezentowane będą w szczególności obszarów wydatkowych, programów budżetowych i podprogramów. Najniższy poziom klasyfikacji segmentu programowego, tj. działania/ projekty nie będą prezentowane w ustawie budżetowej. Szerzej jest o tym mowa w tomie I w rozdziale 6.

między jednostki organizacyjne oraz późniejszego wykonywania budżetu. Elastyczność ta przejawia się np. możliwością zmiany przeznaczenia przyznanych limitów w trakcie roku budżetowego.

W kolejnym kroku dokonywany jest **podział limitów pomiędzy jednostki organizacyjne i na okresy (2)**. Podział dokonywany jest przez jednostki organizacyjne ulokowane wyżej w hierarchii organizacyjnej, pomiędzy podległe jednostki (dysponentów niższego poziomu lub jednostki, które nie posiadają uprawnień administracyjnych) oraz – w razie potrzeby – na okresy (kwartalne/ miesięczne). Celem tego etapu jest uniemożliwienie jednostkom organizacyjnym zaciągania zobowiązań i dokonywania płatności przekraczających przyznane im na dany okres limity. Następnie opracowywane są roczne, kwartalne i miesięczne plany wykorzystania środków pieniężnych, w których określa się planowane terminy wpływu środków pieniężnych i zapotrzebowania na środki pieniężne (według obecnych zasad są to harmonogramy dochodów i wydatków). Operacje zasilające jednostki organizacyjne w środki pieniężne na finansowanie wydatków dokonywane są na późniejszych etapach procesu wykonywania budżetu na podstawie zapotrzebowania na środki pieniężne zgłaszanego przez jednostki zgodnie z ich harmonogramami wydatków (operacje te odbywają się „w tle” etapów opisanych dalej).

Rezerwacja środków (3) to etap, na którym jednostka organizacyjna wnioskuje o zabezpieczenie środków z przyznanego jej limitu na planowane wydatki. Dzieje się tak np. w momencie rozpoczynania postępowania o zamówienie publiczne. Kwoty rezerwacji podlegają ewidencji (jako wstępne zaangażowanie), co zabezpiecza jednostkę przed wykorzystaniem zarezerwowanej części limitu na inne wydatki. Na tym etapie procesu wykonywania budżetu nie powstaje zobowiązanie. Rozpoczęte postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego może zakończyć się bez dokonania wyboru wykonawcy lub najkorzystniejsza oferta może mieć inną wartość niż kwota zarezerwowana. Jednak dzięki zablokowaniu kwoty, której dotyczy postępowanie, jednostka ma możliwość kontrolowania, że uruchamiane kolejne postępowania lub wydatki mieszczą się w limicie wydatkowym określonym dla jednostki.

Zaangażowanie (4) to ujęcie (uznanie) przyszłego wpływu środków pieniężnych (zaangażowania środków pieniężnych) w celu uregulowania zobowiązań wynikających ze złożonych zamówień na towary lub usługi, udzielenia zamówienia publicznego, czy konieczności pokrycia innego wydatku, który musi zostać poniesiony w świetle obowiązujących przepisów. Zaangażowanie może wynikać z umów o charakterze stałym (np. wynagrodzenia pracowników, czynsz i inne koszty utrzymania i wyposażenia pomieszczeń biurowych, obsługa zadłużenia) lub realizowanych polityk publicznych (np. transfery do innych jednostek, wypłaty świadczeń na rzecz obywateli). Kontrola zaangażowania stanowi zasadniczą część ogólnej kontroli wydatków i zapobiegania wystąpieniu zaległości w regulowaniu zobowiązań oraz generowaniu zobowiązań wymagających dodatkowych środków pieniężnych, przekraczających przyznane limity.

Weryfikacja (5) to etap, który ma miejsce po dostarczeniu towarów lub usług i złożeniu faktury przez wykonawcę lub dostawcę. Na tym etapie rozpoznawana jest wiarygodność i termin jej uregulowania (płatność za dostarczone towary lub usługi). Odpowiednie aktywa i zobowiązania są ujmowane w księgach rachunkowych. Jeżeli wydatki dotyczą umowy, która obejmuje szereg (np. okresowych) płatności, weryfikacja obejmuje potwierdzenie, że nastąpiło zdarzenie skutkujące powstaniem zobowiązania z obowiązkiem zapłaty.

Polecenie zapłaty (6) to inaczej autoryzacja płatności. Na tym etapie zatwierdzana jest płatność, która zostanie wykonana przez jednostkę organizacyjną z jej rachunku bankowego albo w systemach płatności scentralizowanych, w imieniu jednostki organizacyjnej.

Płatność (7) kończy proces wykonywania budżetu w odniesieniu do konkretnej pozycji. Pozostaje uzgodnienie zapisów w księdze, w której rejestrowane są wpływy i wypływy środków pieniężnych (tzw. księdze kasowej), z danymi na wyciągu bankowym oraz ujęcie transakcji na odpowiednim koncie finansowym.

Warto zwrócić uwagę, że pierwsze cztery powyższe etapy dotyczą budżetu i rozdysponowania limitów przydzielonych określonej jednostce w ustawie (uchwale) budżetowej i w jej planie finansowym. Dlatego też zapisy odnoszące się do przyszłych (czasami dopiero planowanych) operacji gospodarczych w ramach tych etapów określane są mianem rachunkowości budżetowej.

Dopiero od etapu 5 (weryfikacja), na którym ewidencjonowane są wiarygodności z tytułu dostarczonego towaru lub usługi, wykorzystywane są konta księgowo.

Dodatkowo na proces wykonywania budżetu składają się także operacje związane z zarządzaniem środkami pieniężnymi i płynnością, tj. np. operacje zasilania jednostek budżetowych w środki pieniężne na finansowanie wydatków. Operacje tego typu są bardzo istotne, ale nie pokazuje ich Rysunek 21., gdyż odbywają się „w tle” (w innej warstwie) tego procesu.

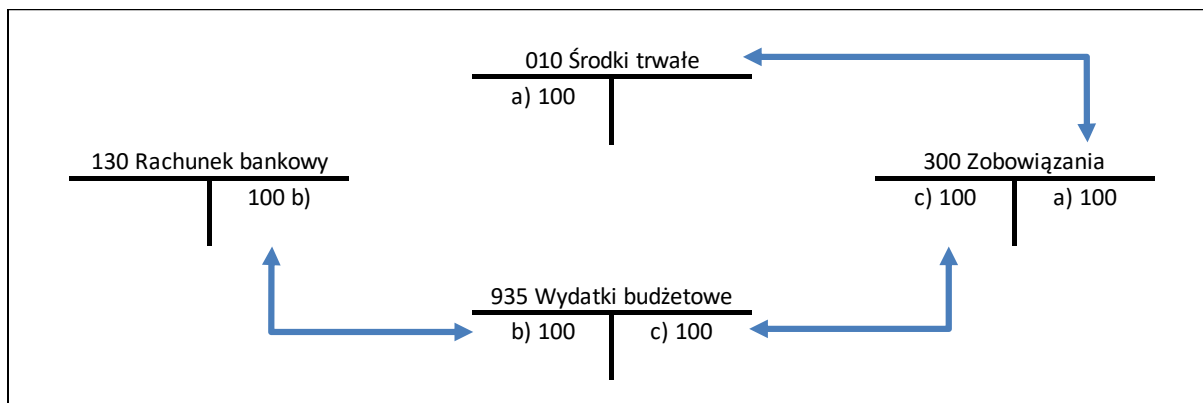
Przebieg procesu wykonywania budżetu a klasyfikacja kont

Na potrzeby gospodarowania budżetem na kontach budżetowych ujmowane będą plany dochodów budżetowych, wydatków budżetowych i wydatków niewygasających (konta 900, 920 i 921). Będą na nich także ewidencjonowane operacje mające wpływ na wykonanie tych planów (np. przeniesienia budżetowe), a także operacje związane z zapewnieniami finansowania (konto 922), które stanowią ważny element wykonania ustawy budżetowej oraz kontroli rozdysponowania rezerw celowych.

W jednostkach budżetowych konta budżetowe wykorzystywane będą m.in. do ewidencjonowania pobieranych dochodów (konto 905), a także ewidencjonowania i kontroli zaangażowania (konta 930 i 931) oraz dokonywanych wydatków (konta 935 i 936). Równocześnie operacje związane z pobieraniem dochodów oraz dokonywaniem wydatków będą także ewidencjonowane na odpowiednich kontach bilansowych. Rysunek 22. ilustruje

przykład, który dotyczy ewidencji operacji związanych z zakupem środka trwałego, finansowanego z budżetu.

Rysunek 22. Przykład: Ewidencja wydatku budżetowego na zakup środka trwałego



Źródło: Opracowanie własne

Rozwiązania analogiczne do przedstawionych powyżej stosowane będą także w odniesieniu do ewidencji operacji związanych z finansowaniem wyniku i zarządzaniem płynnością budżetu, tj. przychodów budżetowych (konta 910 i 915) oraz rozchodów budżetowych (konta 940 i 945).

Prawidłowa ewidencja dochodów i wydatków budżetowych oraz przychodów i rozchodów budżetowych przez właściwe jednostki budżetowe umożliwi rozliczanie środków pieniężnych przekazywanych poszczególnym dysponentom środków oraz jednostkom budżetowym wykonującym budżet. Istotną rolę w tym zakresie odgrywać będą także niektóre konta bilansowe (np. konta kosztów i przychodów wewnątrzbudżetowych, o których pisaliśmy w podrozdziale 5.6), które wykorzystywane będą do ewidencjonowania operacji związanych z zarządzaniem płynnością i środkami pieniężnymi budżetu.

W połączeniu z kodem tytułu zdarzenia gospodarczego, ewidencja zdarzeń gospodarczych prowadzona przez jednostki budżetowe na kontach budżetowych dostarczy kompletnej informacji nt. ekonomicznego charakteru tych zdarzeń na każdym etapie procesu wykonywania budżetu. Zbiorcze dane ewidencyjne dotyczące dochodów i wydatków budżetowych oraz przychodów i rozchodów budżetowych umożliwią jednostce odpowiedzialnej za zarządzanie budżetem (Ministerstwu Finansów, urzędowi obsługującemu organ wykonawczy JST) ustalanie i monitorowanie wyniku budżetu oraz rozliczenie budżetu i przygotowanie sprawozdania z jego wykonania.

W klasyfikacji kont ujęliśmy te konta (pozabilansowe konta budżetowe i konta księgowy), które są niezbędne do prawidłowego ewidencjonowania planowania, wykonywania i rozliczania budżetu zgodnie z właściwymi przepisami UFP. Konta te stosowane będą w odniesieniu do wszystkich budżetów (budżetu państwa, budżetów JST) oraz przez wszystkie jednostki organizacyjne wykonujące te budżety (zgodnie z zadaniami realizowanymi przez daną jednostkę).

W praktyce w przypadku konkretnego budżetu, na poszczególnych etapach jego wykonywania zastosowanie znajdować mogą również dodatkowe, specyficzne rozwiązania. W przypadku budżetu państwa jest to np. podział limitów wydatków budżetowych pomiędzy jednostki organizacyjne lub na okresy.

Rozwiązania tego typu nie wymagają jednak odrębnych kont księgowych, gdyż ewidencja tych zdarzeń może być realizowana z wykorzystaniem klasyfikacji innych segmentów lub funkcjonalności systemów informatycznych stosowanych przez różne jednostki w zakresie planowania i wykonywania danego budżetu.

W podanym wyżej przykładzie dotyczącym budżetu państwa podział limitów wydatków budżetowych autoryzowanych w ustawie budżetowej będzie więc można przeprowadzić z wykorzystaniem klasyfikacji segmentu administracyjnego bezpośrednio w systemie informatycznym do zarządzania budżetem państwa (obecnie jest to system TREZOR). Nie jest do tego niezbędne dodatkowe konto.

Przyjęte przez nas podejście ilustruje Tabela 18., w której zestawiliśmy kluczowe etapy wykonywania budżetu państwa po stronie wydatkowej oraz odpowiadające im konta lub funkcjonalności systemu informatycznego TREZOR.

Tabela 18. Etapy procesu wykonywania strony wydatkowej budżetu oraz odpowiadające im konta lub funkcjonalności systemu informatycznego

Etapy wykonania strony wydatkowej budżetu	Typy kont
1. Uchwalenie ustawy budżetowej (autoryzacja wydatków przez parlament)	920 Plan wydatków budżetowych
2. Podział limitów	Pomiędzy jednostki organizacyjne: z wykorzystaniem segmentu administracyjnego Na okresy: z wykorzystaniem funkcjonalności systemu TREZOR moduł Harmonogram
3. Rezerwacja (rezerwacja środków/ limitów na wydatki, zanim powstanie zobowiązanie prawne)	930 Wstępne zaangażowanie wydatków budżetowych
4. Zaangażowanie (przyszłe zobowiązanie do zapłaty (<i>commitment</i>))	931 Zaangażowanie wydatków budżetowych
5. Powstanie zobowiązania (potwierdzenie, że towary i usługi zostały dostarczone i uznanie wiarytelności (<i>liability</i>))	300 Zobowiązania
6. Zlecenie płatności, przyszłej płatności akceptacja płatności faktury w celu rozliczenia wiarytelności (<i>payment order</i>)	305 Rozliczenie zobowiązań
7. Płatność	130 Rachunek bankowy jednostki
8. Wykonanie	935 Wydatki budżetowe

Źródło: Opracowanie własne

Zakładamy, że – analogicznie jak w przypadku budżetu państwa – pewne specyficzne rozwiązania mogą być także stosowane przez niektóre jednostki samorządu terytorialnego.

W naszej ocenie mogą one zostać zoperacjonalizowane z wykorzystaniem klasyfikacji segmentu administracyjnego (lub innych segmentów) oraz narzędzi informatycznych.

5.9. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych

Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych umożliwia identyfikację szczegółowej kategorii ekonomicznej (przedmiotu), której dotyczy dana transakcja lub inne zdarzenie (np. podatku, wynagrodzenia, typu aktywa itp.).

Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych wykorzystywana będzie na wszystkich etapach procesu wykonywania budżetu, ale w różny sposób, odpowiednio do specyficznych potrzeb danego etapu. Na etapach związanych z planowaniem i limitowaniem zasobów publicznych wykorzystywane więc będą jednostki klasyfikacyjne, które grupują unikatowe tytuły. Jednostki te, w pewnym uproszczeniu, spełniać więc będą te funkcje, które obecnie spełniają np. grupy wydatków budżetu państwa (art. 124 ust. 1 UFP). Ewidencja konkretnych zdarzeń gospodarczych będzie natomiast prowadzona w pełnej szczegółowości tej klasyfikacji, tj. z wykorzystaniem kodów jednostek klasyfikacyjnych najniższego poziomu, które opisują unikatowe tytuły oraz ich atrybuty.

W klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych kod każdego zdarzenia składa się z kilku elementów, które kodowane będą w odrębnych podsegmentach. Strukturę kodu klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych przedstawia Rysunek 23. Cyfry mają charakter ilustracyjny i odpowiadają kolejnym znakom kodu w poszczególnych podsegmentach. Liczba znaków ma charakter wstępny i odzwierciedla aktualny stan prac nad tą klasyfikacją.

Rysunek 23. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych

Kod tytułu zdarzenia gospodarczego									
Grupa	Podgrupa		Kategoria		Podkategoria	Typ	Podtyp	Uszczegółowienie własne jednostki	Atrybut
1	1	2	1	2	1	1	1	1	1

Źródło: Opracowanie własne

W strukturze kodu klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych wyodrębniliśmy osiem podsegmentów. Siedem z nich („grupa”, „podgrupa”, „kategoria”, „podkategoria”, „typ”, „podtyp” oraz „atrybut”) ma charakter standaryzowany. Siódmy podsegment, „uszczegółowienie własne jednostki”, nie został objęty standaryzacją. Umożliwi on jednostkom organizacyjnym uszczegółowienie klasyfikacji tytułów na własne potrzeby. Jeśli jakaś jednostka organizacyjna nie zdecyduje się na uszczegółowienie tej klasyfikacji, to dla zachowania spójności kodowania jako dziewiątą cyfrę kodu tytułu zdarzenia gospodarczego stosować będzie cyfrę „0”.

Wśród podsegmentów standaryzowanych podsegmenty „grupa”, „podgrupa”, „kategoria”, „podkategoria”, „typ” i „podtyp” mają charakter hierarchiczny. W ramach każdej z grup umożliwiają one kodowanie coraz bardziej szczegółowych podziałów tytułów zdarzeń gospodarczych aż do poziomu unikatowego tytułu.

Hierarchie w poszczególnych grupach różnią się od siebie, co wynika z odmiennej specyfiki oraz szczegółowości tytułów. Grupa, podgrupa, kategoria itd. determinuje więc dalsze podziały kodowane w poszczególnych podsegmentach. W miarę możliwości podziały dokonywane w oparciu o te same kryteria staraliśmy się jednak kodować w tych samych podsegmentach.

Analogicznie podejście przyjęliśmy w odniesieniu do takich samych jednostek klasyfikacyjnych, które występują w różnych grupach lub podsegmentach: staraliśmy się je kodować z takim samym kodem szczegółowym. Dotyczy to zwłaszcza tych jednostek klasyfikacyjnych, które mają charakter „dopełniający” np. „inne” i „do wyjaśnienia”. Ta pierwsza kodowana jest z przedostatnim kodem w danym podsegmentcie (tj. „8” lub „98”), a ta druga z ostatnim kodem w danym podsegmentcie (tj. „9” lub „99”). Rozwiązanie takie pozwoli w przyszłości, w razie konieczności dodania nowych jednostek klasyfikacyjnych lub wyodrębnienia tytułów zgrupowanych w pozycji „inne”, na zachowanie spójności i logiki klasyfikacji.

Ostatni z podsegmentów standaryzowanych, „atrybut”, ma charakter samodzielny. Umożliwia on bowiem kodowanie atrybutów, takich jak np. „kwota główna”, „odsetki” i „zwroty”, które odnoszą się do zasadniczej większości tytułów w różnych grupach i nie są podrzędne wobec podziałów zastosowanych w pozostałych podsegmentach.

5.10. Grupowanie tytułów zdarzeń gospodarczych, kryteria dalszych podziałów i struktura kodu

W klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych wyodrębniliśmy dziesięć grup, w których zgrupowaliśmy tytuły pokrewnych zdarzeń. W dalszej części tego podrozdziału przedstawiamy te grupy, najważniejsze definicje i kryteria podziału/ grupowania zdarzeń w szczególności ilustrującej ich ideę. Pełną klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych zamieściliśmy na końcu tego rozdziału.

Grupa 0 „Daniny publiczne o charakterze podatków”

Grupa obejmuje podatki i inne daniny o charakterze podatków, tj. obowiązkowe płatności jednostronne. Płatności te mają charakter jednostronny, ponieważ państwo (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego) nie zapewnia jednostce dokonującej tego typu płatności współmiernego zwrotu za dokonaną płatność.

Podatek to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*²⁶). Natomiast inne daniny o charakterze podatku to w szczególności:

- opłaty, które spełniają definicję podatku lub opłaty, które wyraźnie nie pozostają w związku z kosztami świadczenia usług, oraz

²⁶ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.

- wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Solidarnościowy.

W rezultacie, w ramach grupy, jako podgrupy, wyodrębniliśmy główne rodzaje podatków, cła, opłaty oraz inne tytuły. Każda z podgrup została uszczegółowiona o tytuły unikatowe. Przykładowo w podgrupie „inne” mieszczą się takie tytuły jak danina solidarnościowa, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, czy dopłaty do stawek w grach losowych stanowiących monopol państwa. W przypadku tytułów akcyzowych klasyfikacja pozwala także na identyfikację wyrobów nabytych wewnątrzspółnotowo, wyrobów akcyzowych w kraju oraz wyrobów akcyzowych importowanych.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie „daniny publiczne o charakterze podatków” ilustruje Tabela 19. (pełną klasyfikację przedstawia w Tabela 29. Zamieszczona na końcu rozdziału).

Tabela 19. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Daniny publiczne o charakterze podatków”

Kod			Opis
Grupa	Podgrupa	Kategoria	
0	01	00	Podatek od wartości dodanej (rodzaj podatku)
0	02	00	Podatek akcyzowy (rodzaj podatku)
0	02	...	Podatek akcyzowy od ... (szczegółowy tytuł, np. od alkoholu etylowego)
0	...	...	Podatek ... (rodzaj podatku)
0	...	...	Podatek ... (szczegółowy tytuł)

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 1 „Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne”

Grupa obejmuje składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, tj. składki płacone do systemów ubezpieczeń społecznych w celu zapewnienia środków na wypłatę świadczeń społecznych z funduszy ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Do tej grupy zalicza się składki płacone do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytalno-Rentowego, Funduszu Składkowego, Narodowego Funduszu Zdrowia, Funduszu Pracy, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Rezerwy Demograficznej. Składki mogą być obowiązkowe lub dobrowolne.

Grupa obejmuje tytuły, które mają zastosowanie do ewidencjonowania przychodów lub dochodów. Tytuły te będą więc wykazywane wyłącznie w Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytalno-Rentowym, Funduszu Składkowym, Narodowym Funduszu Zdrowia, Funduszu Pracy, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Rezerwy Demograficznej.

Składki opłacane ze środków publicznych za niektóre kategorie osób fizycznych lub przez publiczne jednostki organizacyjne jako pracodawców ujmowane będą w grupach 2. „świadczenia społeczne” i 5. „zatrudnienie”. W pierwszym przypadku ze względu na

rozwiązania statystyczne (składki opłacane za określone kategorie osób fizycznych, którym nie przysługuje ubezpieczenie z innego tytułu, traktowane są tak, jakby osoby te otrzymywały świadczenie na samodzielne opłacenie tych składek). W drugim przypadku proponowane ujęcie ułatwia budżetowanie i limitowanie, gdyż wszystkie koszty/ wydatki związane z zatrudnieniem ujęte będą w jednej grupie.

W ramach grupy „składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne” wyodrębniliśmy cztery podgrupy w oparciu o kryterium podmiotu, który finansuje składki (pracodawca, pracownik, samozatrudniony, niezatrudniony). Z kolei w ramach poszczególnych podgrup wyodrębniliśmy różne kategorie ubezpieczeń (te same kategorie w różnych podgrupach mają taki sam kod kategorii).

Kryteria podziału zastosowane w grupie „składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne” ilustruje Tabela 20. (pełną klasyfikację zamieściliśmy w tomie II).

Tabela 20. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne”

Kod			Opis
Grupa	Podgrupa	Kategoria	
1	01	00	Finansowane przez ... (rodzaj podmiotu, np. przez pracodawców)
1	01	...	Ubezpieczenie ... (kategoria ubezpieczenia, np. emerytalne)

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 2 „Świadczenia społeczne”

Grupa obejmuje świadczenia społeczne, tj. transfery pieniężne lub w naturze na rzecz osób fizycznych w celu zwolnienia ich z obciążeń finansowych powstałych w wyniku pojawienia się ryzyka lub potrzeb. Świadczenia dokonywane są poprzez zbiorowo zorganizowane systemy lub poza nimi przez jednostki sektora finansów publicznych oraz instytucje niekomercyjne działające na rzecz osób fizycznych. Świadczenia społeczne obejmują więc wypłaty od jednostek lub z funduszy sektora finansów publicznych na rzecz producentów, którzy indywidualnie zapewniają świadczenia społeczne osobom fizycznym, w kontekście ryzyka społecznego lub potrzeb.

Ryzyko społeczne to zdarzenie lub okoliczności, które mogą niekorzystnie wpłynąć na dobrobyt gospodarstw domowych. Do ryzyk lub potrzeb dających podstawę do świadczeń społecznych zaliczyć można: chorobę, inwalidztwo, niepełnosprawność, wypadki przy pracy lub chorobę zawodową, podeszły wiek, macierzyństwo, rodzinę, promowanie zatrudnienia, bezrobocie, użytkowanie mieszkania lub domu, edukację, ogólny niedostatek.

Grupa „świadczenia społeczne” obejmuje transfery bezpośrednie i pośrednie do osób fizycznych. Transfery bezpośrednie polegają na przekazaniu osobom fizycznym środków pieniężnych. Transfery pośrednie dokonywane są natomiast w formie dóbr lub usług kupowanych przez jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych od jednostek spoza tego sektora.

W grupie tej nie będą natomiast klasyfikowane koszty/ wydatki (np. wynagrodzenia) związane z wytwarzaniem usług realizowanych bezpośrednio przez jednostki sektora finansów publicznych. Koszty/ wydatki tego typu ujmowane będą w grupach właściwych ze względu na treść ekonomiczną (np. wynagrodzenia w grupie 5. „zatrudnienie”).

W ramach grupy „świadczenia społeczne” wyodrębniliśmy cztery podgrupy: „świadczenia z ubezpieczeń społecznych”, „świadczenia z pomocy społecznej”, „świadczenia socjalne związane z zatrudnieniem” oraz „składki finansowane ze środków publicznych”.

Trzy pierwsze podgrupy wyodrębniliśmy kierując się kryterium typu systemu i ryzyk. Kategorie w tych podgrupach wyodrębniliśmy w oparciu o kryterium formy realizacji świadczeń (świadczenia pieniężne albo niepieniężne, czyli w naturze), przy czym najważniejsze kategorie świadczeń pieniężnych stanowią samodzielne kategorie, a te mniej istotne zgrupowaliśmy w kategorii „pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze”.

Podgrupa „świadczenia z ubezpieczeń społecznych” obejmuje świadczenia finansowane obecnie ze środków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytalno-Rentowego, Narodowego Funduszu Zdrowia, Funduszu Pracy, Funduszu Emerytur Pomostowych, Funduszu Rezerwy Demograficznej, Funduszu Administracyjnego, Funduszu Prewencji i Rehabilitacji, Funduszu Składkowego, Funduszu Motywacyjnego.

Podgrupa „świadczenia z pomocy społecznej” obejmuje świadczenia, które mają na celu spełnienie takich samych potrzeb jak świadczenia z ubezpieczenia społecznego, ale nie są one realizowane w ramach systemu ubezpieczeń społecznych.

Podgrupa „świadczenia socjalne związane z zatrudnieniem” obejmuje świadczenia oferowane pracownikom jednostek sektora finansów publicznych i członkom ich rodzin uprawnionym do otrzymania tych świadczeń.

Czwartą podgrupę, tj. „składki finansowane ze środków publicznych”, wyodrębniliśmy w celu identyfikacji kosztów/ wydatków związanych z finansowaniem ze środków publicznych składek ubezpieczeniowych za określone grupy osób fizycznych. W tej podgrupie zastosowaliśmy takie same kategorie ubezpieczeń jak w grupie 1. „Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne”.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie „świadczenia społeczne” ilustruje Tabela 21. (pełną klasyfikację przedstawia Tabela 29).

Tabela 21. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Świadczenia społeczne”

Kod				Opis
Grupa	Pod grupa	Kategoria	Pod kategoria	
2	01	00	0	Świadczenia z ubezpieczeń społecznych (typ systemu, np. z ubezpieczeń społecznych)
2	01	01	0	Świadczenia emerytalno-rentowe (kategoria świadczeń pieniężnych o istotnym znaczeniu)
2	01	01	1	Emerytury (podkategoria świadczeń pieniężnych o istotnym znaczeniu)
2	01	01	...	... (podkategoria świadczeń pieniężnych o istotnym znaczeniu)
2	01	02	0	Świadczenia w naturze (kategoria świadczeń według formy realizacji)
2	01	99	0	Pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze (kategoria świadczeń według formy realizacji)
2	...	00	0	Świadczenia z ... (typ systemu)
2	...	...	0	Świadczenia ... (kategoria świadczeń pieniężnych o istotnym znaczeniu)
2	...	...	...	... (podkategoria świadczeń pieniężnych o istotnym znaczeniu)
2	...	...	0	Świadczenia w naturze (kategoria świadczeń wg formy realizacji)
2	...	99	0	Pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze (kategoria świadczeń według formy realizacji)
2	04	00	0	Składki finansowane ze środków publicznych (podgrupa dodatkowa)
2	04	...	0	Ubezpieczenie ... (kategoria ubezpieczenia, np. emerytalne)

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 3 „Subsydia”

Grupa obejmuje subsydia, tj. jednostronne bieżące transfery do podmiotów działających na zasadach rynkowych. Grupa ta nie obejmuje więc transferów o charakterze inwestycyjnym oraz transferów do innych jednostek sektora finansów publicznych, osób fizycznych (o ile nie prowadzą one działalności gospodarczej na zasadach rynkowych), rządów obcych państw i organizacji międzynarodowych, które nie działają na zasadach rynkowych. Tego typu transfery będą klasyfikowane w grupie 4. „Transfery”.

Subsydia mogą być udzielane w celu wywierania wpływu na ceny produktów, wywierania wpływu na poziom produkcji lub wywierania wpływu na opłacanie czynników produkcji. Subsydia do produktów to te, których wartość obliczana jest w odniesieniu do jednostki wyrobu lub usługi, wyprodukowanej lub zaimportowanej. Subsydia związane z produkcją to

te, które jednostki mogą otrzymywać z tytułu prowadzenia produkcji, a które nie zostały zaliczone do kategorii subsydiów do produktów.

Ze względu na swoją specyfikę grupa „subsydia” obejmuje wyłącznie tytuły, które znajdują zastosowanie do ewidencjonowania kosztów/ wydatków.

W grupie „subsydia” nie wyodrębniliśmy żadnej podgrupy, natomiast kategorie i podkategorie wyodrębniliśmy wykorzystując kryterium formy (dotacje, subwencje) i rodzaju (podmiotowe, przedmiotowe) subsydiów. Klasyfikacja uwzględnia także podział subsydiów według kryterium celu, tj. podział na subsydia do produktów/ subsydia związane z produkcją.

Kryterium formy i rodzaju subsydium zastosowaliśmy dopiero w celu wyodrębnienia kategorii i podkategorii, a więc pomijając podsegment „podgrupa”, ponieważ taki zabieg pozwala nam zachować spójność z klasyfikacją w grupie 4. „transfery”. Podgrupy w grupie 4. wyodrębniamy bowiem w oparciu o kryterium charakteru transferu, które pozwala wyróżnić transfery bieżące i kapitałowe. W grupie subsydia podział ten jest zbędny, ponieważ wszystkie subsydia mają charakter bieżący. Z tych samych przyczyn, tj. w celu zachowania spójności klasyfikacji w obu grupach, stosujemy także wspólne kodowanie form i rodzajów subsydiów/ transferów.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie „subsydia” ilustruje Tabela 22.

Tabela 22. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Subsydia”

Kod					Opis
Grupa	Pod grupa	Kategoria	Pod kategoria	Typ	
3	00	01	0	0	Dotacje i transfery o charakterze dotacji (forma)
3	00	01	1	0	Podmiotowe (rodzaj)
3	00	01	2	0	Przedmiotowe (rodzaj)
3	00	01	9	0	Pozostałe o charakterze dotacji (rodzaj)
3	00	01	9	1	Do produktów (podział wg celu)
3	00	01	9	2	Związane z produkcją (podział wg celu)
3	00	02	0	0	Subwencje (forma)
3	00	02	0	1	Do produktów (podział wg celu)
3	00	02	0	2	Związane z produkcją (podział wg celu)
3	00	...	...	...	...

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 4 „Transfery”

Grupa obejmuje transfery, tj. transakcje, w których jedna jednostka dostarcza dobra, usługi, aktywa, a druga nie otrzymuje współmiernego zwrotu (np. w postaci środków pieniężnych). W grupie sklasyfikowano te transfery, które nie zostały ujęte w grupach 1. „Daniny publiczne o charakterze podatku”, 2. „Świadczenia społeczne” oraz 3. „Subsydia”.

Klasyfikacja transferów ma charakter czysto ekonomiczny. Atrybuty nieekonomiczne opisujące transfery, takie jak jednostka organizacyjna dokonująca lub otrzymująca transfer, czy szczegółowy cel (przeznaczenie) transferu, będą kodowane w innych segmentach klasyfikacyjnych (np. w segmencie kontrahenta lub administracyjnym lub programowym).

Zasadniczo transfery podzieliśmy na bieżące i kapitałowe. O klasyfikacji transferu według tego kryterium nie decyduje wartość transakcji a jej ekonomiczny charakter, tj. cel, na który przeznaczone są transferowane środki. Przykładem transferu kapitałowego będzie więc np. dotacja na zakup środka trwałego bez względu na wartość tego środka. Odchodzimy więc od obecnego podziału wydatków na bieżące i majątkowe według kryterium wartości środka trwałego, który stosowany jest np. w przypadku wydatków budżetowych (określony w ustawie podatkowej próg 10 tys. zł).

Grupa obejmuje wiele różnych rodzajów transferów, w tym m.in.:

- transfery do osób fizycznych występujących w charakterze konsumentów, jeśli nie zostały wykazane w grupie świadczeń społecznych, np. stypendia i inne świadczenia edukacyjne (bieżące);
- transfery na rzecz i od organizacji międzynarodowych oraz rządów innych państw (transfery bieżące lub kapitałowe);
- transfery na rzecz organizacji non-profit (transfery bieżące lub kapitałowe);
- kary, grzywny i odszkodowania (transfery bieżące);
- jednorazowe, wyjątkowe płatności w ramach rekompensaty za szkody powstałe w wyniku katastrof (transfery kapitałowe);
- transfery do podmiotów na pokrycie zakumulowanych strat lub przejęcie zobowiązań (transfery kapitałowe);
- gwarancje;
- transfery wewnątrzbudżetowe²⁷.

W rezultacie oprócz podziału na transfery bieżące i kapitałowe w ramach tej grupy, analogicznie jak w grupie 3. „Subsydia”, zastosowaliśmy także podział transferów według kryterium formy (dotacja, subwencja itd.) oraz rodzaju transferu (podmiotowy, przedmiotowy, celowy).

²⁷ Transfery wewnątrzbudżetowe to transfery środków pieniężnych pomiędzy jednostkami budżetowymi objętymi tym samym budżetem związane z zarządzaniem środkami pieniężnymi i płynnością budżetu. Transfery te obejmują zasilenia środkami pieniężnymi na finansowanie wydatków oraz operacje odprowadzania dochodów na centralne rachunki budżetu. Transakcje te opisaliśmy szczegółowo w podrozdziale 5.6.

Ponadto, ze względu na bardzo zróżnicowany charakter transferów, zastosowaliśmy także inne, bardziej szczegółowe kryteria, dostosowane do specyfiki poszczególnych podgrup transferów (np. podział gwarancji na jednorazowe i standaryzowane²⁸).

W oparciu o przyjęte kryteria wyodrębniliśmy ostatecznie trzy podgrupy: „transfery wewnętrzzbudżetowe”, „transfery bieżące” oraz „transfery kapitałowe”.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie 4. „Transfery” ilustruje Tabela 23.

Tabela 23. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Transfery”

Kod				Opis
grupa	Podgrupa	Kategoria	Pod kategoria	
4	01	00	0	Transfery wewnętrzzbudżetowe
	02	00	0	Transfery bieżące (podgrupa wg charakteru)
4	02	01	0	Dotacje i transfery o charakterze dotacji (forma)
4	02	01	1	Podmiotowe (rodzaj)
4	02	01	2	Przedmiotowe (rodzaj)
4	02	01	3	Celowe (rodzaj)
4	02	01	9	Pozostałe o charakterze dotacji (rodzaj)
4	02	02	0	Subwencje (forma)
4	02	03	0	Udziały (forma)
4	02	03	...	Szczegółowe tytuły udziałów ... (np. w PIT)
4	02	04	0	Rozliczenia z Unią Europejską (forma)
4	02	04	...	Szczegółowe tytuły rozliczeń ... (np. wpłata na podst. DNB)
4	02	...	...	...
4	02	98	0	Inne transfery bieżące (forma)
4	02	98	...	Szczegółowe tytuły ... (np. kary, grzywny)
4	02	99	0	Do wyjaśnienia
4	03	00	0	Transfery kapitałowe (charakter)
4	03	01	0	Dotacje i transfery o charakterze dotacji (forma)
4	03	01	1	Celowe (rodzaj)
4	03	01	...	...
4	03	98	0	Inne transfery kapitałowe (forma)

²⁸ Gwarancje jednorazowe (ang. *one-off guarantees*) udzielane są na rzecz poszczególnych podmiotów (kredytobiorców/ pożyczkobiorców) na podstawie indywidualnie określanych (negocjowanych) warunków. Gwarancje standaryzowane (ang. *standardised guarantees*) udzielane są natomiast podmiotom (kredytobiorcom/ pożyczkobiorcom), którzy należą do zdefiniowanych grup podmiotów. Gwarancje tego typu udzielane są na podstawie identycznych, zunifikowanych warunków, które określone są w programach skierowanych do tych grup. Gwarancje standaryzowane udzielane są w dużej liczbie, na stosunkowo niewielkie kwoty. Przykładem gwarancji standaryzowanych są gwarancje kredytów studenckich lub gwarancje kredytów eksportowych.

Kod				Opis
grupa	Podgrupa	Kategoria	Pod kategoria	
4	03	98	...	Szczegółowe tytuły ... (np. poręczenie i gwarancje)
4	03	99	0	Do wyjaśnienia (typ)

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 5 „Zatrudnienie”

Grupa obejmuje tytuły związane z zatrudnieniem. Ze względu na swoją specyfikę grupa obejmuje wyłącznie tytuły, które znajdują zastosowanie do ewidencjonowania kosztów/wydatków.

W ramach grupy wyodrębniliśmy trzy podgrupy: „wynagrodzenia i inne o charakterze wynagrodzeń”, „składki na ubezpieczenia społeczne opłacane przez pracodawcę” oraz „odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.

Podgrupa „wynagrodzenia i inne o charakterze wynagrodzeń” obejmuje wynagrodzenia pracowników (i kategorie ekwiwalentne) wypłacane w formie pieniężnej lub w naturze w relacji pracodawca-pracownik w zamian za pracę wykonaną przez pracownika. Są to więc świadczenia należne z tytułu stosunku pracy lub stosunku służbowego, tj. świadczenia należne w zamian za usługi fizyczne lub intelektualne świadczone przez osoby fizyczne w pracy. Podgrupa ta nie obejmuje natomiast transakcji, w których stosunek pracodawca-pracownik nie istnieje, jak np. w przypadku osób samozatrudnionych (takie transakcje klasyfikowane są w grupie 6. „Usługi”).

W podgrupie „wynagrodzenia i inne o charakterze wynagrodzeń” zastosowaliśmy podział według kryterium pieniężnego/ niepieniężnego charakteru wynagrodzenia/ uposażenia, przy czym – podobnie jak w grupie 2. „Świadczenia społeczne” – poszczególne formy pieniężne mają charakter samodzielnych kategorii, natomiast formy niepieniężne zgrupowaliśmy w ramach jednej kategorii. Klasyfikację uszczegółowiliśmy o konkretne pieniężne/ niepieniężne składniki wynagrodzeń/ uposażeń.

Klasyfikacja w podgrupie „wynagrodzenia i inne o charakterze wynagrodzeń” ma charakter wyłącznie ekonomiczny, tj. nie obejmuje takich atrybutów jak np. grupy pracownicze. Na kolejnych etapach prac zamierzamy więc określić sposób identyfikacji tych elementów wynagrodzeń i uposażeń, które objęte są szczególnymi zasadami planowania i sprawozdawczości, np. w związku z przepisami ustawy z dnia 23 grudnia 1999 r. *o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw*²⁹.

W podgrupie „składki na ubezpieczenia społeczne opłacane przez pracodawcę” zastosowaliśmy podział według rodzaju ubezpieczenia (ten sam, który wykorzystaliśmy wcześniej w grupie 1. „Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne”).

²⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1658

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie 5. „Zatrudnienie” ilustruje Tabela 24.

Tabela 24. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Zatrudnienie”

Kod					Opis
Grupa	Pod grupa	Kategoria	Pod kategoria	Typ	
5	01	00	0	0	Wynagrodzenia, uposażenia oraz inne wypłaty o charakterze wynagrodzeń
5	01	01	0	0	Wynagrodzenia i inne wypłaty o charakterze wynagrodzeń (kategoria pieniężna)
5	01	01	...	0	Szczegółowe składniki (np. zasadnicze, dodatki)
5	01	01	...	...	Uszczegółowienie składnika (np. dodatek stały)
5	01	02	0	0	Uposażenia (kategoria pieniężna)
5	01	02	...	...	Szczegółowe składniki (np. zasadnicze, dodatki)
5	01	02	...	...	Uszczegółowienie składnika (np. dodatek stały)
5	01	03	0	0	W naturze (zbiorcza kategoria niepieniężna)
5	01	03	...	0	Szczegółowe składniki (np. zakwaterowanie)
5	02	00	0	0	Składki na ubezpieczenia społeczne płacone przez pracodawcę
5	02	...	0	0	Ubezpieczenie ... (kategoria, np. emerytalne)
5	03	00	0	0	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 6 „Usługi”

Grupa obejmuje tytuły związane z usługami świadczonymi lub nabywanymi przez jednostki organizacyjne w związku z ich bieżącym funkcjonowaniem. Grupa obejmuje także opłaty, które nie są ujmowane w grupie 0. „Daniny publiczne o charakterze podatku”, tj. opłaty za usługi świadczone przez publiczne jednostki organizacyjne. Ponadto, w grupie będą także klasyfikowane kwoty należne wykonawcom, podmiotom zewnętrznym i pracownikom, jeżeli nie są one wypłacane w relacji pracodawca – pracownik.

W ramach grupy wyodrębniliśmy podgrupy odpowiadające rodzajom usług oraz opłatom. W podgrupie „opłaty” dalsze podziały umożliwią identyfikację różnych opłat.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie 6. „Usługi” ilustruje Tabela 25. (pełną klasyfikację zamieściliśmy na końcu rozdziału).

Tabela 25. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Usługi”

Kod			Opis
Grupa	Podgrupa	Kategoria	
6	01	00	Podgrupa usług (np. najem, dzierżawa, leasing)
6	...	...	Kategoria w podgrupie (np. czynsze i opłaty)
6	07	00	Opłaty
6	07	...	Szczegółowe tytuły opłat

Źródło: Opracowanie własne

Tytuły z grupy 6. będą stosowane do ewidencjonowania kosztów/ wydatków budżetowych (w przypadku zakupu usług) lub przychodów/ dochodów budżetowych (w przypadku sprzedaży usług lub pobierania opłat za usługi świadczone obywatelom). Niektóre jednostki klasyfikacyjne stosowane będą w dwojaki sposób. Przykładowo jednostka klasyfikacyjna „najem i dzierżawa” stosowana będzie i przez najemcę, i przez wynajmującego.

O ile zastosowanie tej jednostki klasyfikacyjnej przez najemcę jest oczywiste, o tyle pewne wątpliwości może budzić w przypadku wynajmującego. Wynajmujący pobiera bowiem przychody z wynajmu określonego aktywa niefinansowego (klasyfikacja aktywów niefinansowych to grupa 7). W tym zakresie konieczna jest więc delimitacja tych dwóch grup.

Przyjęliśmy, że w tym przypadku przychody wykazywane będą z kodem jednostki klasyfikacyjnej „najem i dzierżawa”, gdyż rozwiązanie takie daje nam informację nt. rodzaju przychodu/ dochodu budżetowego. Z kodem aktywa ewidencjonowane będą natomiast takie operacje jak np. sprzedaż aktywa. Analogiczne rozwiązania stosować będziemy w przypadku opłat z tytułu udostępnienia zasobów naturalnych.

Grupa 7 „Aktywa niefinansowe”

Grupa obejmuje aktywa niefinansowe, tj.:

- wartości niematerialne i prawne, czyli prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki organizacyjnej;
- środki trwałe, czyli rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki organizacyjnej; oraz
- zapasy, czyli aktywa rzeczowe przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego.

W tej grupie, a także w następnej, która obejmuje „instrumenty finansowe”, musieliśmy dokonać delimitacji klasyfikacji kont oraz klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych. W obu tych klasyfikacjach występują bowiem jednostki klasyfikacyjne (konta, tytuły), które odnoszą się do tych samych kategorii.

W klasyfikacji kont ujęliśmy więc konta, które pokazują charakter ekonomiczny transakcji lub innych zdarzeń gospodarczych dotyczących aktywów i stanów, które stanowią rezultat tych transakcji lub zdarzeń (np. konto 010 „Środki trwałe”). Dzięki temu w klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych mogliśmy się skupić na sklasyfikowaniu szczegółowych tych kategorii aktywów, które są użyteczne np. z punktu widzenia budżetowania czy statystyk dotyczących finansów publicznych.

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie 7. „Aktywa niefinansowe” ilustruje Tabela 26. (pełną klasyfikację zamieściliśmy na końcu rozdziału).

Tabela 26. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Aktywa niefinansowe”

Kod				Opis
Grupa	Pod grupa	Kategoria	Pod kategoria	
7	01	00	00	Koszty zakończonych prac rozwojowych (podgrupa wg rodzaju aktywów)
7	02	00	00	Wartość firmy (podgrupa wg rodzaju aktywów)
7	02	...	00	Szczegółowe tytuły ... (np. koszty przeniesienia praw własności dla wartości firmy)
7	03	00	00	Inne wartości niematerialne i prawne (podgrupa wg rodzaju aktywów)
7	03	...	...	Szczegółowe tytuły ... (np. oprogramowanie komputerowe i bazy danych)
7	04	00	00	Środki trwałe (podgrupa wg rodzaju aktywów)
7	04	...	...	Szczegółowe tytuły ... (np. grunty)
7	05	00	00	Rzeczowe środki obrotowe (podgrupa wg rodzaju aktywów)
7	05	01	...	Materiały (kategoria aktywów)
7	05	...	...	Szczegółowe tytuły ... (np. żywność)

Źródło: Opracowanie własne

Do klasyfikacji w grupie 7. „Aktywa niefinansowe” w zakresie środków trwałych przygotowaliśmy mapę powiązań z Klasyfikacją Środków Trwałych, określoną w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)³⁰.

Grupa 8 „Instrumenty finansowe”

Grupa obejmuje gotówkę oraz różne rodzaje instrumentów finansowych. Instrument finansowy to kontrakt, który powoduje powstanie aktywa finansowego u jednej ze stron i zobowiązania finansowego albo instrumentu kapitałowego u drugiej ze stron pod warunkiem, że z kontraktu zawartego między dwiema lub więcej stronami jednoznacznie

³⁰ Dz.U. poz. 1864

wynikają skutki gospodarcze. Nie ma przy tym znaczenia, czy wykonanie praw lub zobowiązań wynikających z kontraktu ma charakter bezwarunkowy, czy warunkowy.

W grupie wykazuje się także transakcje związane z instrumentem finansowym oddanym do dysponowania. W tej pozycji nie wykazuje się jednak kosztów emisji papierów wartościowych lub kosztów bankowych związanych z obsługą zadłużenia. Tego typu transakcje klasyfikowane są bowiem jako zakup usługi.

Klasyfikacja w tej grupie pozwala także zidentyfikować dodatkowe atrybuty, jak np. bieżący lub terminowy charakter depozytu (podsegment „podkategoria”, a także waluty (polską lub obce) (podsegment „typ”).

Szczegółowe podziały zastosowane w grupie „instrumenty finansowe” ilustruje Tabela 27.

Tabela 27. Klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych w grupie „Instrumenty finansowe”

Kod				Opis
Grupa	Pod grupa	Kategoria	Pod kategoria	
8	01	00	0	Gotówka i depozyty (podgrupa wg rodzaju)
8	01	01	0	Gotówka (waluty) (kategoria)
8	01	02	0	Depozyty (kategoria)
8	01	02	1	Bieżące (podkategoria)
8	01	02	2	Terminowe (podkategoria)
8	02	00	0	Dłużne papiery wartościowe (podgrupa wg rodzaju)
8	02	...	0	Szczegółowe kategorie ... (np. obligacje)
8	03	00	0	Kredyty, pożyczki i o podobnym charakterze (podgrupa wg rodzaju)
8	03	...	0	Szczegółowe kategorie ... (np. kredyty)
8	04	00	0	Akcje i inne prawa udziałowe (lub inne o podobnym charakterze) (podgrupa wg rodzaju)
8	04	...	0	Szczegółowe kategorie ... (np. spółki)
8	05	00	0	Instrumenty pochodne (podgrupa wg rodzaju)
8	98	00	0	Inne instrumenty finansowe (podgrupa wg rodzaju)

Źródło: Opracowanie własne

Grupa 9 „Pozycje uzupełniające”

Grupa obejmuje pozycje uzupełniające, tj. różne jednostki klasyfikacyjne, które nie zostały sklasyfikowane w pozostałych grupach. Są to:

- odroczone podatki dochodowe;
- sprawy sporne – dochodzone sądowo;
- zwroty nie wykazane w innych pozycjach;
- należne wpłaty na kapitał;

- udziały własne.

Podsegment „atrybut”

Jak wskazaliśmy wcześniej, podsegment ten umożliwia kodowanie atrybutów, które odnoszą się do zasadniczej większości tytułów w różnych grupach i nie są podrzędne wobec podziałów zastosowanych w pozostałych podsegmentach. Są to atrybuty takie jak „kwota główna”, „odsetki” i „zwroty”. W grupie 8. Klasyfikację atrybutów uzupełniliśmy o takie pozycje jak „dyskonto”, „premie” czy „inne pożytki”. Tabela 28. Ilustruje kodowanie atrybutów przyjęte w klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych.

Tabela 28. Kodowanie atrybutów w klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych

Kod atrybutu	Opis
1	Kwota główna
2	Odsetki
3	Zwroty
4	Dyskonto
5	Premia
6	Dywidenda
7	Inne pożytki
9	Pozostałe

Źródło: Opracowanie własne

5.11. Powiązanie segmentu ekonomicznego z innymi segmentami

Segment ekonomiczny powiązany jest przede wszystkim z segmentem źródeł finansowania, segmentem programowym oraz segmentem kontrahenta. Klasyfikacje tych segmentów stanowią bowiem „układy analityczne” dla klasyfikacji segmentu ekonomicznego, tj.:

- klasyfikacja segmentu źródeł finansowania umożliwia wyodrębnienie w księgach jednostki organizacyjnej operacji dotyczących poszczególnych funduszy;
- klasyfikacja segmentu programowego umożliwia uszczegółowienie zdarzeń gospodarczych, np. przez określenie przeznaczenia transferu;
- klasyfikacja segmentu kontrahenta umożliwia identyfikację partnerów transakcji (np. pracowników, kontrahentów, innych publicznych jednostek organizacyjnych), które skutkują powstawaniem należności i zobowiązań, a także ustalanie stanów wzajemnych rozliczeń z tymi partnerami.

Segmenty administracyjny, ekonomiczny i kontrahenta umożliwią identyfikację pozycji stanów i transakcji, które dotyczą publicznych jednostek organizacyjnych tego samego typu, o takiej samej przynależności sektorowej/ podsektorowej (w ramach SFP, SIRS lub sektora

publicznego) lub zaliczanych do tej samej jednostki ekonomicznej, a następnie eliminacji tych pozycji na potrzeby konsolidacji sprawozdań statystycznych lub finansowych.

W wielu przypadkach relacje pomiędzy segmentem ekonomicznym a innymi segmentami mają charakter dwustronny, co wynika ze znaczenia jakie klasyfikacje segmentu ekonomicznego mają dla pozostałych segmentów. Identyfikacja (w segmencie ekonomicznym) wpływów do i wpływów z różnych funduszy (identyfikowanych w segmencie źródeł finansowania) pozwala na monitorowanie stopnia wykorzystania zasobów tych funduszy oraz rozliczanie jednostek organizacyjnych z wykorzystania tych zasobów. Z kolei jednostki klasyfikacyjne wyższego poziomu (np. grupy lub podgrupy) stanowiąc będą także ekonomiczne uszczegółowienie limitów wydatków budżetowych (lub kosztów) określanych w segmencie programowym dla poszczególnych funduszy.

5.12. Przebieg prac nad szczegółowymi klasyfikacjami segmentu ekonomicznego

Opracowanie szczegółowych klasyfikacji segmentu ekonomicznego wymagało uwzględnienia potrzeb informacyjnych i zarządczych, które zdefiniowane są w międzynarodowych metodykach i standardach statystycznych dotyczących finansów publicznych (ESA2010, GFSM2014), rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych oraz przepisach o finansach publicznych, które określają zasady i mechanizmy zarządzania budżetami i funduszami oraz zasady gospodarki finansowej różnych typów publicznych jednostek organizacyjnych.

Za podstawę naszych prac przyjęliśmy więc w szczególności:

- klasyfikacje ekonomiczne określone w ESA2010 i GFSM2014;
- obowiązujące plany kont określone dla niektórych typów publicznych jednostek organizacyjnych (zob. podrozdział 5.1.);
- obowiązujące klasyfikacje ekonomiczne, tj. np. wymiar paragrafowy klasyfikacji budżetowej;
- przebieg procesu wykonywania budżetu/ planu finansowego.

Istniejące krajowe klasyfikacje ekonomiczne (np. paragrafy) oczyściliśmy z atrybutów nieekonomicznych, a potem „rozdzieliliśmy” wstępnie pomiędzy klasyfikację kont oraz klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych. Na tym etapie napotkaliśmy m.in. wyzwania dotyczące delimitacji tych klasyfikacji. Dotyczyły one takich kategorii ekonomicznych jak np. amortyzacja, utrata wartości czy odsetki, które mogą mieć charakter konta albo stanowić uszczegółowienie klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych. Alternatywy te mają taką samą użyteczność *ex post*, tj. zaspokajają potrzeby informacyjne wynikające ze sprawozdawczości finansowej i statystycznej. Różnią się jednak swoją użytecznością *ex ante*, tj. z punktu widzenia ich znaczenia w budżetowaniu (np. w zakresie limitowania przeznaczenia zasobów publicznych). Z tego względu amortyzację oraz utratę wartości ujęliśmy w klasyfikacji kont, natomiast odsetki w klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych. Nie wykluczamy, że na kolejnych etapach prac konieczne mogą być zmiany tego podejścia.

Następnie pracowaliśmy nad poszczególnymi klasyfikacjami. Na tym etapie m.in. nałożyliśmy na siebie różne klasyfikacje ekonomiczne. W tym celu wykorzystaliśmy m.in. klucze przejścia, które stosowane są na potrzeby sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych (tj. np. przyporządkowanie paragrafów klasyfikacji budżetowej do odpowiednich jednostek klasyfikacyjnych ESA2010). Dzięki temu zidentyfikowaliśmy te jednostki klasyfikacyjne, które wymagają uszczegółowienia. Przykład stanowić może kategoria „odpisów z tytułu utraty wartości”, którą uszczegółowiliśmy wyodrębniając odpisy wartościowe i ilościowe. Rozróżnienie takie jest bowiem istotne w statystykach dotyczących finansów publicznych. Przyjęte rozwiązanie pozwoli generować sprawozdania statystyczne bez konieczności stosowania np. procentowych kluczy podziałowych ustalanych metodą szacunkową.

Z kolei w ramach prac nad klasyfikacją tytułów zdarzeń gospodarczych przeprowadziliśmy pogłębione analizy lub kwerendy dotyczące niektórych grup lub kategorii tytułów (np. opłat, świadczeń społecznych, wynagrodzeń i uposażeń). Działania te umożliwiły nam odpowiednie podzielenie/ grupowanie tytułów w tych grupach oraz opracowanie, nieraz bardzo szczegółowych, wykazów tytułów. Wykazy te częściowo włączyliśmy do klasyfikacji, częściowo zaś wykorzystamy je w pracach nad innymi segmentami klasyfikacyjnymi, np. nad segmentem programowym.

Szczegółowe klasyfikacje segmentu ekonomicznego przedstawia Tabela 29. Zamieszczona poniżej, natomiast kodowanie atrybutów w klasyfikacji tytułów zdarzeń gospodarczych przedstawia Tabela 28. w punkcie 5.10.

Na kolejnych etapach prac wspólnie z użytkownikami chcemy m.in.:

- przygotować macierz klasyfikacyjną (skrzyżowanie kont oraz tytułów zdarzeń gospodarczych) oraz wykaz typowych zdarzeń gospodarczych wraz z opisem kont wykorzystywanych do ich ewidencjonowania oraz korespondencją tych kont;
- zweryfikować klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych pod względem adekwatności zastosowanych podziałów/ grupowań (np. do potrzeb na poszczególnych etapach procesu wykonywania budżetu) oraz kompletności wykazów szczegółowych tytułów. Umożliwi nam to uzupełnienie tej klasyfikacji o te szczegółowe tytuły, których nie udało nam się zidentyfikować w trakcie analiz wewnętrznych w Ministerstwie Finansów;
- wypracować optymalną strukturę dotyczącą klasyfikacji kont w toku dalszych dyskusji oraz testów praktycznych.

Tabela 29. Szczegółowa klasyfikacja tytułów zdarzeń gospodarczych

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
0						Daniny publiczne o charakterze podatków
0	01					VAT
0	01	01				nie objęty procedurami szczególnymi
0	01	02				procedury szczególne
0	01	02	1			schemat unijny
0	01	02	2			schemat nieunijny
0	01	02	3			schemat importu
0	02					Akcyza
0	02	01				od alkoholu etylowego
0	02	02				od wina
0	02	03				od piwa
0	02	04				od paliw silnikowych
0	02	04	1			od oleju napędowego
0	02	04	2			od benzyny
0	02	05				od samochodów osobowych
0	02	06				od wyrobów tytoniowych
0	02	07				od energii elektrycznej
0	02	08				od paliw opałowych (z wyłączeniem wyrobów węglowych)
0	02	09				od gazu LPG
0	02	10				od olejów smarowych i pozostałych olejów
0	02	11				od wyrobów węglowych
0	02	12				od suszu tytoniowego
0	02	13				od wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)
0	02	14				od płynu od papierosów elektronicznych
0	02	15				od wyrobów nowatorskich
0	02	99				pozostałe
0	02	00	0	0	1	wyroby nabyte wewnątrzspółnotowo
0	02	00	0	0	2	wyroby akcyzowe w kraju
0	02	00	0	0	3	wyroby akcyzowe importowane
0	03					PIT
0	03	01				wg skali podatkowej

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
0	03	02				pobierany wg skali podatkowej i w wysokości 19% od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej
0	03	03				z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych
0	03	04				zryczałtowany podatek dochodowy
0	03	04	1			ryczałt od przychodów ewidencjonowanych
0	03	04	2			zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych
0	03	04	3			ryczałt od przychodów z odsetek lub innych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika oraz od dochodu z tytułu udziału w funduszach kapitałowych
0	03	04	9			pozostałe ryczałty
0	03	05				od dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej
0	03	06				karta podatkowa
0	03	07				od dochodów z niezrealizowanych zysków
0	03	99				pozostałe
0	04					CIT
0	04	01				według skali podatkowej
0	04	02				od dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej
0	04	03				od dochodów z niezrealizowanych zysków
0	04	99				pozostałe
0	05					Pozostałe podatki
0	05	01				podatek od gier
0	05	02				podatek od niektórych instytucji finansowych
0	05	03				podatek od sprzedaży detalicznej
0	05	04				podatek od wydobycia niektórych kopalin
0	05	04	1			w zakresie miedzi i srebra
0	05	04	2			w zakresie ropy naftowej lub gazu ziemnego
0	05	05				podatek węglowodorowy
0	05	06				podatek tonażowy
0	05	07				podatek od wartości sprzedanej produkcji w zakresie budowy lub przebudowy statku
0	05	08				podatek od nieruchomości
0	05	09				podatek rolny
0	05	10				podatek leśny

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
0	05	11				podatek od czynności cywilnoprawnych
0	05	12				podatek od środków transportowych
0	05	13				podatek od spadków i darowizn
0	05	98				podatki zniesione
0	05	99				pozostałe
0	06					Cło
0	07					Opłaty
0	07	01				opłata recyklingowa
0	07	02				opłata produktowa
0	07	03				opłata skarbowa
0	07	04				opłata komunikacyjna
0	07	05				opłata miejscowa
0	07	06				opłata za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych
0	07	06	1			podstawowa
0	07	06	2			część opłaty za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych
0	07	07				opłata za posiadanie psów
0	07	08				opłata uzdrowskowa, pobierana w gminach posiadających status gminy uzdrowskowej
0	07	09				opłata z tytułu zagospodarowania odpadów
0	07	10				opłata i kara za substancje zubożające warstwę ozonową
0	07	11				opłata za koncesje i licencje (uwaga: część 9 i 50)
0	07	12				opłata za prawo do wykorzystywania częstotliwości i dysponowana częstotliwością w rezerwacji
0	07	13				opłata za wydanie prawa jazdy
0	07	14				opłata paliwowa
0	07	15				opłata przejściowa
0	07	16				opłata telekomunikacyjna
0	07	17				opłata za korzystanie ze środowiska
0	07	18				opłata za usuwanie drzew i krzewów
0	07	19				opłata mocowa
0	07	20				opłata od środków spożywczych
0	07	98				opłaty zniesione
0	07	99				pozostałe (np. obecne par. 49 - D59, 69 cz. 76 i r. 90019 - D29)
0	98					Inne daniny

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
0	08	01				danina solidarnościowa
0	08	02				uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych
0	08	03				dopłaty do stawek w grach losowych stanowiących monopol Państwa
0	08	04				abonament
0	08	05				obowiązkowe wpłaty na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, np. obecne par. 85, 97
0	08	99				pozostałe
0	99					Do wyjaśnienia
1						Składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne
1	01					Finansowane przez pracodawców
1	01	01				ubezpieczenie emerytalne
1	01	02				ubezpieczenie rentowe
1	01	03				ubezpieczenie chorobowe
1	01	04				ubezpieczenie wypadkowe
1	01	05				ubezpieczenie zdrowotne
1	01	06				ubezpieczenie od bezrobocia
1	01	99				pozostałe
1	02					Finansowane przez pracowników
1	02	01				ubezpieczenie emerytalne
1	02	02				ubezpieczenie rentowe
1	02	03				ubezpieczenie chorobowe
1	02	04				ubezpieczenie wypadkowe
1	02	05				ubezpieczenie zdrowotne
1	02	99				pozostałe
1	03					Finansowane przez samozatrudnionych
1	03	01				ubezpieczenie emerytalne
1	03	02				ubezpieczenie rentowe
1	03	03				ubezpieczenie chorobowe
1	03	04				ubezpieczenie wypadkowe
1	03	05				ubezpieczenie zdrowotne
1	03	06				ubezpieczenie od bezrobocia
1	03	99				pozostałe
1	04					Finansowane przez niezatrudnionych
1	04	01				ubezpieczenie emerytalne

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
1	04	02				ubezpieczenie rentowe
1	04	03				ubezpieczenie chorobowe
1	04	04				ubezpieczenie wypadkowe
1	04	05				ubezpieczenie zdrowotne
1	04	06				ubezpieczenie od bezrobocia
1	04	99				pozostałe
1	98					Finansowane przez inne podmioty
1	98	01				ubezpieczenie emerytalne
1	98	02				ubezpieczenie rentowe
1	98	03				ubezpieczenie chorobowe
1	98	04				ubezpieczenie wypadkowe
1	98	05				ubezpieczenie zdrowotne
1	98	06				ubezpieczenie od bezrobocia
1	98	99				pozostałe
1	99					Do wyjaśnienia
2						Świadczenia społeczne
2	01					Świadczenia z ubezpieczeń społecznych
2	01	01				świadczenia emerytalno-rentowe
2	01	01	1			emerytury
2	01	01	2			renty
2	01	01	3			dodatki
2	01	02				świadczenia w naturze
2	01	99				pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze
2	02					Świadczenia z pomocy społecznej
2	02	01				zasiłki i o podobnym charakterze
2	02	02				stypendia
2	02	03				świadczenia w naturze
2	02	99				pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze
2	03					Świadczenia socjalne związane z zatrudnieniem
2	03	01				świadczenia emerytalno-rentowe (żołnierze, funkcjonariusze, sędziowie, prokuratorzy)
2	03	01	1			emerytury i inne o charakterze emerytalnym
2	03	01	2			renty
2	03	01	3			dodatki

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
2	03	02				świadczenia w naturze
2	03	99				pozostałe świadczenia pieniężne i o podobnym charakterze
2	04					Składki finansowane ze środków publicznych
2	04	01				ubezpieczenie emerytalne
2	04	02				ubezpieczenie rentowe
2	04	03				ubezpieczenie chorobowe
2	04	04				ubezpieczenie wypadkowe
2	04	05				ubezpieczenie zdrowotne
2	04	06				ubezpieczenie od bezrobocia
2	04	99				pozostałe
2	99					Do wyjaśnienia
3						Subsydia
3	00	01				Dotacje i transfery o charakterze dotacji
3	00	01	1			podmiotowe
3	00	01	2			przedmiotowe
3	00	01	9			pozostałe o charakterze dotacji
3	00	01	9	1		do produktów
3	00	01	9	2		związane z produkcją
3	00	02				Subwencje
3	00	02	0	1		do produktów
3	00	02	0	2		związane z produkcją
3	00	99				Inne
3	00	99	0	1		do produktów
3	00	99	0	2		związane z produkcją
3	99					Do wyjaśnienia
4						Transfery
4	01					Transfery wewnątrzbudżetowe
4	02					Transfery bieżące
4	02	01				Dotacje i transfery o charakterze dotacji
4	02	01	1			podmiotowe
4	02	01	2			przedmiotowe
4	02	01	3			celowe
4	02	01	9			pozostałe o charakterze dotacji

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
4	02	02				Subwencje
4	02	03				Udziały
4	02	03	1			PIT
4	02	03	2			CIT
4	02	03	9			pozostałe
4	02	03	9	1		handel uprawnieniami do emisji CO2
4	02	03	9	2		część opłaty za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych
4	02	04				Rozliczenia z UE
4	02	04	1			składka do UE
4	02	04	1	1		wpłata obliczona na podstawie Dochodu Narodowego Brutto
4	02	04	1	2		wpłata obliczona, zgodnie z metodologią wynikającą z przepisów Unii Europejskiej, na podstawie podatku od towarów i usług
4	02	04	1	3		wpłata z tytułu udziału w opłatach celnych i opłatach rolnych
4	02	04	1	4		wpłata z tytułu udziału w opłatach cukrowych
4	02	04	1	5		wpłata z tytułu finansowania rabatu brytyjskiego
4	02	04	1	6		wpłata z tytułu finansowania obniżki wkładów opartych na dochodzie narodowym brutto
4	02	04	1	7		wpłata obliczona na podstawie masy odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych niepoddanych recyklingowi
4	02	04	2			środki na programy
4	02	98				Inne transfery bieżące
4	02	98	0	1		rozliczenia z bankami
4	02	98	0	2		stypendia
4	02	98	0	3		nagrody
4	02	98	0	4		kary, grzywny, odszkodowania i inne o podobnym charakterze
4	02	98	0	5		składki do organizacji międzynarodowych
4	02	98	0	9		pozostałe
4	02	99				Do wyjaśnienia
4	03					Transfery kapitałowe
4	03	01				Dotacje i transfery o charakterze dotacji
4	03	01	1			celowe
4	03	01	9			pozostałe o charakterze dotacji
4	03	98				Inne transfery kapitałowe
4	03	98	0	1		rozliczenia z bankami

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
4	03	98	0	2		pokrycie ujemnego wyniku
4	03	98	0	3		poręczenia i gwarancje
4	03	98	0	3	1	jednorazowe
4	03	98	0	3	2	standaryzowane
4	03	98	0	4		spadki i darowizny
4	03	98	0	5		nieodpłatne przekazanie/ otrzymanie
4	03	98	0	6		przejęcie zobowiązań/ przekazanie należności
4	03	98	0	9		pozostałe
4	03	99				Do wyjaśnienia
5						Zatrudnienie
5	01					Wynagrodzenie, uposażenia oraz inne wypłaty o charakterze wynagrodzeń
5	01	01				wynagrodzenia i inne wypłaty o charakterze wynagrodzeń
5	01	01	1			zasadnicze
5	01	01	2			dodatki
5	01	01	2	1		o charakterze stałym
5	01	01	2	2		uprawnienia szczególne i inne dodatki
5	01	01	3			premie, nagrody i inne
5	01	01	3	1		nagrody z funduszu nagród (3%)
5	01	01	3	2		inne
5	01	01	4			nagrody jubileuszowe
5	01	01	5			dodatkowe roczne
5	01	01	6			diety
5	01	01	6	1		krajowe
5	01	01	6	2		zagraniczne
5	01	01	9			pozostałe
5	01	02				uposażenia
5	01	02	1			zasadnicze
5	01	02	2			dodatki
5	01	02	2	1		o charakterze stałym
5	01	02	2	2		uprawnienia szczególne i inne dodatki
5	01	02	3			nagrody i zapomogi
5	01	02	4			nagrody jubileuszowe
5	01	02	5			dodatkowe

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
5	01	02	5	1		roczne
5	01	02	5	2		za czasowe pełnienie obowiązków służbowych
5	01	02	5	3		za wykonywanie czynności powierzonych, które wykraczają poza zadania wynikające z zajmowanych stanowisk
5	01	02	5	4		za czas służby przekraczający wymiar tygodniowego rozkładu czasu pracy
5	01	02	5	5		pozostałe
5	01	03				w naturze
5	01	03	1			umundurowanie i odzież specjalna
5	01	03	2			ubrania cywilne
5	01	03	3			zakwaterowanie
5	01	03	4			wyżywienie
5	01	03	9			pozostałe
5	02					Składki na ubezpieczenia społeczne płacone przez pracodawcę
5	02	01				ubezpieczenie emerytalne
5	02	02				ubezpieczenie rentowe
5	02	03				ubezpieczenie chorobowe
5	02	04				ubezpieczenie wypadkowe
5	02	05				ubezpieczenie od bezrobocia
5	02	06				pracownicze plany kapitałowe
5	02	99				pozostałe
5	03					Odpisy na ZFŚS
5	99					Do wyjaśnienia
6						Usługi
6	01					Najem, dzierżawa, leasing
6	01	01				czynsze i opłaty
6	01	01	1			zasoby naturalne
6	01	01	2			budynki i lokale
6	01	01	9			pozostałe
6	01	99				pozostałe
6	02					Media
6	02	01				energia elektryczna
6	02	02				energia cieplna
6	02	03				gaz
6	02	04				woda i ścieki

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
6	02	05				telekomunikacja
6	02	09				pozostałe
6	03					Remonty i konserwacje
6	04					Szkolenia
6	04	01				członków korpusu służby cywilnej
6	04	02				pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej
6	04	03				pozostałe szkolenia
6	05					Transportowe
6	05	01				z tytułu podróży służbowej
6	05	01	0	1		krajowej
6	05	01	0	2		zagranicznej
6	05	99				pozostałe
6	06					Hotelarskie
6	06	01				z tytułu podróży służbowej
6	06	01	0	1		krajowej
6	06	01	0	2		zagranicznej
6	06	99				pozostałe
6	07					Opłaty
6	07	01				opłata restrukturyzacyjna
6	07	02				opłata reklamowa
6	07	03				opłata targowa
6	07	04				opłata za koncesje i licencje (uwaga: bez części 9 i 50)
6	07	05				opłaty egzaminacyjne
6	07	06				opłaty za wydanie świadectw, dyplomów, zaświadczeń, certyfikatów i ich duplikatów
6	07	07				opłaty za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwość (z wyłączeniem opłaty za prawo do wykorzystywania częstotliwości i dysponowana częstotliwością w rezerwacji oraz jednorazowej opłaty za dokonanie rezerwacji częstotliwości)
6	07	08				opłaty i koszt sądowe oraz inne opłaty uiszczane z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego
6	07	09				koszty egzekucyjne, opłaty komornicze i koszty upomnień
6	07	10				opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego
6	07	11				opłaty za korzystanie z wyżywienia w jednostkach realizujących zadania z zakresu wychowania przedszkolnego

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
6	07	12				opłaty od rodziców za pobyt dziecka w pieczy zastępczej
6	07	13				opłaty paszportowe i pozostałe opłaty konsularne
6	07	14				opłaty z tytułu emisji papierów wartościowych
6	07	15				opłaty za administrowanie
6	07	16				opłaty za wywóz odpadów stałych
6	07	99				pozostałe
6	08					Usługi świadczone przez osoby fizyczne
6	08	01				honoraria
6	08	02				wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne
6	08	03				wynagrodzenia bezosobowe
6	08	04				diety wypłacane posłom, senatorom, radnym organów jednostek samorządu terytorialnego
6	08	05				rekompensaty dla ławników za czas wykonywania czynności w sądzie
6	08	06				zwrot utraconych wynagrodzeń świadków w związku z wykonywaniem czynności w sądzie
6	08	07				zwrot kosztów diet, przejazdów i noclegów ławnikom, biegłym i świadkom
6	08	99				pozostałe
6	98					Inne usługi
6	98	01				postępowanie sądowe i prokuratorskie
6	98	02				prowizje z tytułu emisji papierów wartościowych
6	98	03				postępowanie egzekucyjne
6	98	04				analizy, ekspertyzy, opinie
6	98	05				ubezpieczenia
6	98	06				tłumaczenia
6	98	07				bankowe
6	98	99				pozostałe
6	99					Do wyjaśnienia
7						Aktywa niefinansowe
7	01					Koszty zakończonych prac rozwojowych
7	02					Wartość firmy
7	02	01				koszty przeniesienia praw własności dla wartości firmy
7	03					Inne wartości niematerialne i prawne
7	03	01				dokumentacja i projekty zagospodarowania złóż
7	03	02				oprogramowanie komputerowe i bazy danych

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
7	03	02	1			oprogramowanie komputerowe wg ustawy o rachunkowości
7	03	02	2			oprogramowanie wytworzone (nie w ramach prac rozwojowych) i bazy danych
7	03	03				koncesje i licencje (bez oprogramowania komputerowego)
7	03	03	1			koncesje i licencje (bez oprogramowania komputerowego)
7	03	03	2			koszty przeniesienia praw własności Koncesji i licencji
7	03	04				autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne
7	03	05				prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych
7	03	06				pozostałe produkty własności intelektualnej
7	04					Środki trwałe
7	04	01				zasoby naturalne
7	04	01	1			grunty
7	04	01	1	1		grunty
7	04	01	1	2		przeniesienie praw własności gruntów
7	04	01	1	3		udoskonalenia gruntów
7	04	01	2			zasoby surowców mineralnych i energetycznych
7	04	01	2	1		zasoby surowców mineralnych i energetycznych
7	04	01	2	2		przeniesienie praw własności zasobów naturalnych (innych niż grunty)
7	04	01	3			zasadzenia wieloletnie
7	04	01	3	1		zasadzenia wieloletnie
7	04	01	3	2		przeniesienie praw własności zasobów naturalnych (innych niż grunty)
7	04	01	4			niekultywowane zasoby biologiczne
7	04	01	4	1		niekultywowane zasoby biologiczne
7	04	01	4	2		przeniesienie praw własności zasobów naturalnych (innych niż grunty)
7	04	01	5			zasoby wodne
7	04	01	5	1		zasoby wodne
7	04	01	5	2		przeniesienie praw własności zasobów naturalnych (innych niż grunty)
7	04	01	9			pozostałe zasoby naturalne
7	04	01	9	1		pozostałe zasoby naturalne
7	04	01	9	2		przeniesienie praw własności zasobów naturalnych (innych niż grunty)
7	04	02				budynki i lokale
7	04	02	1			budynki i lokale mieszkalne
7	04	99	9			inne budynki i lokale
7	04	03				obiekty inżynierii lądowej i wodnej

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
7	04	03	1			melioracje wodne szczegółowe
7	04	03	2			infrastruktura drogowa
7	04	03	9			pozostałe budowle
7	04	04				urządzenia techniczne i maszyny
7	04	04	1			sprzęt komputerowy
7	04	04	2			sprzęt telekomunikacyjny
7	04	04	9			pozostałe maszyny i urządzenia
7	04	05				środki transportu
7	04	05	1			środki transportu drogowego
7	04	05	2			środki transportu szynowego
7	04	05	3			środki transportu lotniczego
7	04	05	4			środki transportu śródlądowego wodnego
7	04	05	5			środki transportu morskiego
7	04	06				narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie
7	04	07				systemy uzbrojenia
7	04	07	1			wojskowe statki powietrzne
7	04	07	2			okręty bojowe i okręty desantowe
7	04	07	3			okręty wsparcia
7	04	07	4			uzbrojenie i broń małokalibrowa
7	04	07	5			systemy kierowania ogniem
7	04	07	6			wozy gaśnicowe bojowe, wozy desantowe i taktyczne (czołgi, bojowe wozy piechoty)
7	04	07	7			pojazdy opancerzone, pojazdy pływające oraz wojskowe samochody ciężarowe
7	04	07	8			sprzęt łączności, wykrywania, promieniowania i nawigacji
7	04	07	9			pozostałe środki trwałe zaliczane do sprzętu wojskowego
7	04	08				inwentarz żywy
7	04	09				inne środki trwałe
7	04	09	1			antyki i dzieła sztuki
7	04	09	2			metale i kamienie szlachetne
7	04	09	3			pozostałe aktywa o wyjątkowej wartości
7	04	09	4			książki (zbiory biblioteczne)
7	04	09	9			pozostałe
7	05					Rzeczowe środki obrotowe

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
7	05	01				materiały
7	05	01	1			leki, wyroby medyczne, produkty biobójcze
7	05	01	2			żywność
7	05	01	9			pozostałe
7	05	02				półprodukty
7	05	03				produkty
7	05	04				towary
7	05	05				militarne rzeczowe środki obrotowe
7	99					Do wyjaśnienia
8						Instrumenty finansowe
8	01					Gotówka i depozyty
8	01	01				gotówka (waluty)
8	01	02				depozyty
8	01	02	1			bieżące
8	01	02	2			terminowe
8	02					Dłużne papiery wartościowe
8	02	01				obligacje
8	02	02				bony
8	02	03				weksle
8	02	99				pozostałe
8	03					Kredyty, pożyczki i o podobnym charakterze
8	03	01				kredyty
8	03	02				pożyczki
8	03	99				pozostałe o podobnym charakterze
8	04					Akcje i inne prawa udziałowe (lub inne o podobnym charakterze)
8	04	01				spółki
8	04	02				międzynarodowe instytucje finansowe
8	04	99				pozostałe
8	05					Instrumenty pochodne
8	98					Inne instrumenty finansowe
8	99					Do wyjaśnienia
8	99	00	0	1		PLN
8	99	00	0	2		waluty obce

Grupa	Podgrupa	Kategoria	Podkategoria	Typ	Podtyp	Tytuł zdarzenia gospodarczego
9						Pozycje uzupełniające
9	01					Odroczony podatek dochodowy
9	02					Sprawy sporne - dochodzone sądowo
9	03					Zwroty nie wykazane w innych pozycjach
9	04					Należne wpłaty na kapitał
9	05					Udziały własne

Źródło: Opracowanie własne

6. Segment programowy

W rozdziale przedstawiamy segment programowy – jego funkcje, potrzeby zarządcze i informacyjne, na które on odpowiada, a także sposób, w jaki zintegruje funkcje istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont. Omawiamy również elementy konstrukcyjne segmentu programowego, strukturę klasyfikacji tego segmentu i reguły jej budowania, a także powiązania z pozostałymi segmentami.

6.1. Klasyfikacje funkcjonalno-programowe stosowane obecnie oraz kierunek zmian

Obecny system klasyfikacyjny obejmuje kilka klasyfikacji funkcjonalno-programowych, które służą różnym celom i spełniają różne funkcje. Najważniejsze z tych klasyfikacji to klasyfikacja części budżetowych oraz wymiar działowo-rozdziałowy klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (czyli klasyfikacja budżetowa). Klasyfikacje te stosowane są m.in. do autoryzacji limitów wydatków budżetowych i rozliczania z ich wykorzystania. W rezultacie, w oparciu o te klasyfikacje uregulowane są także zasady wykonywania budżetu (w tym np. dotyczące dokonywania przeniesień w trakcie roku budżetowego).

Pozostałe klasyfikacje funkcjonalno-programowe stosowane są w celach prezentacyjnych, analitycznych i/ lub sprawozdawczych. Zalicza się do nich m.in. układ zadaniowy, klasyfikację wydatków rozwojowych³¹ czy też międzynarodową klasyfikację funkcji rządu (COFOG).

Tabela 30. zawiera zestawienie istniejących klasyfikacji funkcjonalno-programowych oraz wyzwań związanych z ich stosowaniem.

Tabela 30. Istniejące klasyfikacje o charakterze funkcjonalno-programowym

Klasyfikacje	Główne funkcje	Najważniejsze wyzwania
Klasyfikacja części budżetowych	Funkcje zarządcze w centralnym podsektorze budżetowym: określenie ról i uprawnień dysponentów	W założeniach uwzględnia właściwość w zakresie zarządzania politykami publicznymi wynikającą z ustawy o działach administracji rządowej ³² oraz właściwość i kompetencje administracji państwowej nieobjętej strukturą działów administracji rządowej.

³¹ Klasyfikacja wydatków rozwojowych została opracowana na zlecenie Ministerstwa Rozwoju Regionalnego (obecnie Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej) w celu wykorzystywania m.in. do monitorowania realizacji celów i wydatkowania środków w ramach polityk rozwoju. Opis koncepcji wydatków rozwojowych dostępny jest tutaj: https://www.ewaluacja.gov.pl/media/96796/KWR_aktualizacja_05-2019.docx. Ponadto, o klasyfikacji wydatków rozwojowych i monitorowaniu tych wydatków można poczytać tutaj: https://www.ewaluacja.gov.pl/media/96795/publikacja_wydatki_rozwojowe_2017.docx oraz tutaj: https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/6339/7/1/1/raport_koncowy_kwr.pdf.

³² Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1893).

Klasyfikacje	Główne funkcje	Najważniejsze wyzwania
Klasyfikacja budżetowa: wymiar działowo-rozdziałowy	Funkcje zarządcze w centralnym i lokalnym podsektorze budżetowym: limitowanie i przeniesienia	Struktura funkcjonalna, ale w wyniku licznych zmian utraciła wewnętrzną spójność. Część podziałek w tej klasyfikacji ma charakter podmiotowy i/ lub ekonomiczny.
Układ zadaniowy	Funkcje prezentacyjne w jednostkach objętych ustawą budżetową	Struktura funkcjonalno-programowa, ale wewnętrznie niejednolita.
Klasyfikacja funkcji rządu (COFOG)	Funkcje sprawozdawcze (statystyki międzynarodowe)	Dane wg struktur podstawowych klasyfikacji krajowych przekształcane ex-post w oparciu o tabele przejścia (częściowo dyskrecjonalne).
Klasyfikacja wydatków rozwojowych	Funkcje analityczne i sprawozdawcze w zakresie finansowania polityki rozwoju oraz, w założeniach, zarządcze w zakresie planowania strategicznego (ramy finansowe strategii rozwoju)	Dane wg struktur podstawowych klasyfikacji krajowych rekonfigurowane ex-post w oparciu o tabele przejścia.

Źródło: Opracowanie własne

Stosowane obecnie klasyfikacje funkcjonalno-programowe mają różny zakres podmiotowy i/ lub przedmiotowy oraz zostały zbudowane w oparciu o różne kryteria konstrukcyjne. Zasadniczo spełniają one swoje funkcje w zakresie zarządzania zasobami publicznymi, jednak system klasyfikacyjny jako całość nie dostarcza decydom jednolitej, kompleksowej i przejrzystej informacji na temat zasobów publicznych i ich wykorzystania w podziale na polityki, programy lub zadania publiczne.

W nowym systemie klasyfikacyjnym znosimy dualizm klasyfikacyjny, który istnieje w podsektorze rządowym (wymiar działowo-rozdziałowy klasyfikacji budżetowej oraz układ zadaniowy), oraz wprowadzamy jednolitą klasyfikację funkcjonalno-programową, która dostarczać będzie przejrzystych danych na temat wykorzystania zasobów publicznych w podziale na zadania publiczne oraz organy odpowiedzialne za ich realizację.

6.2. Podstawy koncepcyjne wyodrębniania programów budżetowych. Funkcje segmentu programowego

Reforma systemu budżetowego zakłada m.in. wprowadzenie mechanizmów zapewniających efektywną alokację środków publicznych w kolejnych budżetach, wspierających realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa. Zmiany tego typu wymagają odpowiednich rozwiązań klasyfikacyjnych umożliwiających powiązanie zarządzania budżetowego (ang. *budgetary governance*) z kreowaniem i wdrażaniem sektorowych polityk publicznych (ang. *policy-making and implementation*) oraz świadczeniem usług publicznych (ang. *service delivery*) przez podmioty odpowiedzialne za kreowanie tych polityk i świadczenie usług publicznych. Funkcje te najlepiej wypełniają programy budżetowe.

Założenia dotyczące konstrukcji programów budżetowych odwołują się do modelu budżetowania programowego (lub in. budżetowania w oparciu o programy, ang. *programme budgeting*) oraz logiki interwencji publicznej, które przedstawia Ramka 5..

Ramka 5. Budżetowanie programowe oraz logika interwencji publicznej

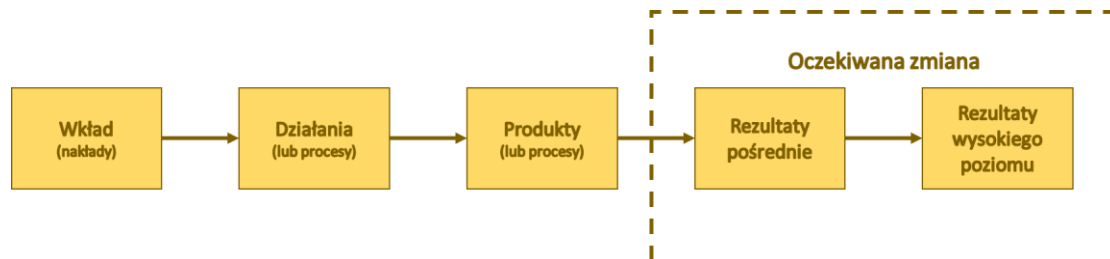
Budżetowanie programowe odwołuje się do pojęcia „program budżetowy”. Termin ten jest różnie definiowany w literaturze³³ oraz różnie stosowany w praktyce. Jednak najczęściej przez programy budżetowe rozumie się podziałki klasyfikacyjne grupujące wydatki dotyczące produktów/ usług i/ lub płatności transferowych wg kryterium rezultatu (wpływu/ oddziaływania) zamierzonego przez władze publiczne w określonym obszarze. Tak skonstruowane programy budżetowe stanowią podstawowe podziałki (jednostki klasyfikacyjne) stosowane do planowania (przydzielania środków budżetowych), wykonania budżetu i sprawozdawczości budżetowej, a także – szerzej – zarządzania publicznego (zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym).

Istnieją różne modele budżetowania programowego, które odpowiadają różnym możliwym zastosowaniom tego narzędzia, uwzględniającym krajowe potrzeby i uwarunkowania. Budżetowanie programowe może być więc stosowane jako narzędzie analizy polityk publicznych, poprawy realizacji zadań publicznych, identyfikacji pełnych kosztów realizacji tych zadań, czy też planowania średniookresowego. Poszczególnym zastosowaniom odpowiadają różne warianty budżetowania programowego i szczegółowe definicje programu budżetowego.

Budżetowanie programowe zakłada, że programy budżetowe integrują zarządzanie politykami publicznymi przez określone organy i jednostki (kreowanie i wdrażanie tych polityk) oraz budżetowanie. W tym celu programy budżetowe, jako element podziału budżetu, są wyodrębniane w sposób uwzględniający cele opisywane przez hierarchicznie powiązane rezultaty, które określony organ lub jednostka chce osiągnąć przeznaczając środki publiczne na realizację polityk publicznych.



Sposób konstruowania programów budżetowych odwołuje się do ram koncepcyjnych logiki interwencji publicznej (łańcucha rezultatów), w której podstawowe znaczenie przypisuje się rezultatowi (ang. *results*). Zgodnie z tą koncepcją nakłady (ang. *inputs*) w wyniku działań podejmowanych przez publiczne jednostki organizacyjne (ang. *activities*) przekształcane są w produkty (ang. *outputs*), tj. rezultaty niskiego poziomu. Produkty umożliwiają oczekiwaną zmianę otaczającej rzeczywistości (ang. *outcome*) poprzez oddziaływanie (ang. *impact*) na zachowania ludzi, środowisko, infrastrukturę.



³³ Patrz np. *The International Handbook of Public Financial Management*, ed. by Richard Allen, Richard Hemming, Barry H. Potter, Palgrave Macmillan, 2013, str. 184 i następne.

Zastosowanie takiej logiki do konstruowania struktury programowej oznacza w praktyce, że nakłady (wydatki) na działania (szczegółowe interwencje publiczne), które umożliwiają wytwarzanie produktów (i dostarczanie usług), grupowane są następnie według kryterium wspólnego rezultatu pośredniego (np. w podprogramy), a ostatecznie, według kryterium wspólnego rezultatu wysokiego poziomu (oddziaływanie), w programy budżetowe.

Programy budżetowe są więc agregatami grupującymi wydatki lub – szerzej – nakłady przeznaczone na wytwarzanie i/ lub dostarczanie określonych dóbr i usług publicznych (produktów), które mogą być konsumowane zbiorowo (np. dyplomacja) lub indywidualnie (np. pomoc społeczna), a także dokonywanie płatności transferowych do określonych adresatów. Każdy program budżetowy cechuje wspólny rezultat oraz inne wspólne parametry (np. określona grupa odbiorców zasobów, klientów).

Budżetowanie programowe zwiększa przejrzystość budżetu. Stwarza także możliwość szerszego wykorzystania informacji o wynikach (ang. *performance information*) w procesach alokacji zasobów publicznych. Dzięki temu alokacja zasobów publicznych, których dostępność jest ogólnie ograniczona, odbywa się w sposób zobiektywizowany i przy niższym natężeniu rywalizacji pomiędzy organami i jednostkami, które ubiegają się o te zasoby.

Źródło: opracowanie na podstawie: Ministerstwo Finansów, *Reforma system budżetowego. Budżetowanie w oparciu o programy. Koncepcja nowego podziału budżetu państwa*, Warszawa, czerwiec 2017; Ministerstwo Finansów i Międzynarodowy Fundusz Walutowy, *Technical note on the program segment*, 2021; Robinson M., *Performance Budgeting. Linking Funding and Results*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy 2007; Ministerstwo Finansów, RSB I. *Koncepcja i warunki wprowadzenia programów budżetowych*, 2022 (niepublikowane)

Powyższe zasady stanowią ramy odniesienia, które przyjęliśmy w pracach koncepcyjnych dotyczących segmentu programowego i modelu zarządzania budżetem z wykorzystaniem programów budżetowych:

- w związku z realizacją swoich zadań oraz różnych szczegółowych interwencji publicznych (programów rządowych³⁴ projektów itp.) jednostki organizacyjne przekształcają przydzielane im w procesie budżetowym zasoby w określone produkty. Są to różnego rodzaju dobra i usługi publiczne, które mogą być konsumowane zbiorowo (np. dyplomacja) lub indywidualnie (np. pomoc społeczna), a także płatności transferowe do określonych adresatów;
- produkty są początkiem zaplanowanego łańcucha rezultatów, który prowadzi do oczekiwanej zmiany i zaspokojenia potrzeb społeczeństwa przez osiąganie bezpośrednich lub pośrednich efektów średniookresowych (rezultaty pośrednie) i długookresowych (rezultaty wysokiego poziomu, tj. oddziaływanie/ wpływ) realizowanych polityk publicznych;
- w obrębie programu budżetowego nakłady (wydatki)³⁵ na zadania i inne szczegółowe interwencje publiczne grupowane są hierarchicznie zgodnie z powiązaniem występującymi pomiędzy nakładami a wynikami, czyli logicznym łańcuchem rezultatów

³⁴ W dokumencie rozróżniamy programy budżetowe jako podziałki klasyfikacji segmentu programowego oraz programy rządowe, tj. np. programy rozwoju w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o *zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (Dz. U. z 2021 r. poz. 1057, dalej: UZPPR), lub inne. Program rządowy, w zależności od swojej złożoności przedmiotowej i podmiotowej, może być odzwierciedlony na różnych poziomach klasyfikacji segmentu programowego, tj. jako program budżetowy, podprogram lub działanie czy projekt.

³⁵ Piszemy o nakładach (wydatkach), gdyż w budżetowaniu kasowym limitowana jest wysokość wydatków. Jednostki organizacyjne prowadzą jednak rachunkowość memoriałową, więc wszystkie zdarzenia ekonomiczne będą ewidencjonowane z wykorzystaniem odpowiednich jednostek klasyfikacyjnych segmentu programowego.

(produkty → rezultaty pośrednie → rezultaty wysokiego poziomu: oddziaływanie/ wpływ) oraz powiązaniem między jednostkami uczestniczącymi w procesach wytwarzania określonych produktów lub rezultatów. Oprócz wspólnego rezultatu program budżetowy cechować mogą także inne wspólne parametry (np. określona grupa odbiorców zasobów, klientów).

Program budżetowy umożliwia więc zgrupowanie wszystkich nakładów (wydatków) na zadania i inne szczegółowe interwencje publiczne, które łączy wspólny rezultat wysokiego poziomu. Oznacza to, że program budżetowy grupować może nakłady (wydatki) na zadania i inne szczegółowe interwencje publiczne, które realizowane są przez różne organy i jednostki oraz finansowane z różnych funduszy.

Zbudowana w ten sposób klasyfikacja segmentu programowego nie będzie jednak stanowić wyniku prostego połączenia lub integracji istniejących klasyfikacji funkcjonalno-programowych. Te ostatnie zostały bowiem zbudowane z myślą o nieco odmiennych potrzebach i w oparciu o inne kryteria.

Klasyfikacja segmentu programowego będzie natomiast spełniać funkcje i odpowiadać na potrzeby, które obecnie spełniają lub na które obecnie odpowiadają istniejące klasyfikacje, o ile te funkcje i potrzeby nie są uwzględnione w segmentach innych niż segment programowy (zob. paragrafy i segment ekonomiczny).

W powiązaniu z klasyfikacjami pozostałych segmentów, wielopoziomowa klasyfikacja segmentu programowego umożliwi w szczególności limitowanie zasobów publicznych z poszczególnych funduszy (identyfikowanych w segmencie źródeł finansowania) udostępnianych jednostkom organizacyjnym na określone zadania i inne szczegółowe interwencje. Pozwoli ona także skonkretyzować role i uprawnienia dysponentów tych funduszy (identyfikowanych z wykorzystaniem klasyfikacji segmentu administracyjnego) oraz uszczegółwić ekonomiczne wykorzystanie zasobów (identyfikowane z wykorzystaniem klasyfikacji segmentu ekonomicznego).

Wyodrębnienie segmentu programowego umożliwi także całościowe spojrzenie na strukturę finansowania zadań publicznych oraz koordynację, przez organy odpowiedzialne za kreowanie polityk publicznych, strumieni nakładów (wydatków) z różnych funduszy, przeznaczanych na realizację zadań publicznych.

6.3. Struktura klasyfikacji segmentu programowego

Struktura klasyfikacji segmentu programowego ma charakter hierarchiczny i wyróżniamy w niej trzy poziomy: programy budżetowe, podprogramy i działania/ projekty.

Program budżetowy stanowi agregat nakładów (wydatków) na produkty, których ostateczne zamierzone rezultaty wysokiego poziomu (wpływ/ oddziaływanie) są wspólne. W zakresie kompetencji lub zadań różnych jednostek organizacyjnych produkty (usługi) finansowane w ramach programu budżetowego mogą być skierowane do różnych grup adresatów i/ lub obejmować różne formy działalności, przyczyniające się do uzyskania różnych szczegółowych

rezultatów. W strukturze segmentu programowego program budżetowy stanowi zespół podprogramów budżetowych.

Podprogram budżetowy to agregat nakładów (wydatków) niezbędnych do osiągnięcia wspólnego celu programu budżetowego, który opisywany jest przez rezultat niższego poziomu (pośredni). W strukturze segmentu programowego podprogram stanowi zespół jednorodnych (lub pokrewnych) funkcjonalnie powiązanych działań lub projektów.

Działanie to agregat nakładów (wydatków) na finansowanie zbioru funkcjonalnie powiązanych, powtarzalnych czynności, procesów lub innych operacji, w wyniku których nakłady (wydatki) przekształcane są w produkty. Przez produkty rozumiemy także usługi publiczne (konsumowane indywidualnie lub zbiorowo) i płatności transferowe. Działania realizowane są w sposób ciągły i nie wymagają uzyskania w procesie budżetowym autoryzacji innej niż dotycząca wielkości nakładów (wydatków) na dany rok.

Z kolei **projekt** to agregat nakładów (wydatków) na finansowanie zbioru czynności, procesów lub innych operacji, które prowadzą do jednorazowego przetworzenia nakładów (wydatków) w produkt o z reguły unikatowym charakterze. W odróżnieniu od działań, projekty obejmują z góry określony przedział czasowy, który może jednak wykraczać poza rok budżetowy. Projekty ustanawiać będziemy przede wszystkim wtedy, kiedy określone przedsięwzięcia podlegają specjalnym wymogom lub procedurom wyboru, selekcjonowania, autoryzacji, oceny, monitorowania lub rozliczania (przykład stanowią zadania inwestycyjne finansowane z budżetu państwa), albo dla których odrębne wymogi przewidują taką formułę realizacji.

Klasyfikacja programów budżetowych, podprogramów i działań będzie miała charakter uniwersalny (w tym miejscu pomijamy projekty, ponieważ mają one specyficzny charakter). Oznacza to, że konkretne programy budżetowe, podprogramy i działania stosowane będą przez poszczególne organy i jednostki organizacyjne do klasyfikowania nakładów (wydatków) w takim zakresie, w jakim te programy budżetowe, podprogramy i działania odzwierciedlają zadania i inne interwencje publiczne realizowane przez te organy i jednostki zgodnie z ich właściwością (kompetencjami).

Ujmowanie nakładów (wydatków) na zadania i inne interwencje publiczne realizowane przez różne organy i jednostki w tych samych programach budżetowych, podprogramach lub działaniach (zgodnie z kryterium wspólnego rezultatu) rodzi pytanie o sposób określenia odpowiedzialności poszczególnych organów i jednostek za zarządzanie limitami zasobów udostępnianych im z różnych funduszy na realizację tych zadań i interwencji. Do odzwierciedlenia struktury zarządzania budżetem i odpowiedzialności wykorzystywany będzie segment administracyjny.

W segmencie administracyjnym identyfikujemy bowiem jednostki organizacyjne, które obsługują poszczególne organy publiczne, a także miejsce tych jednostek w hierarchii danej administracji (np. rządowej) oraz związane z tym role i uprawnienia w zakresie zarządzania budżetem.

Klasyfikacje segmentu administracyjnego umożliwią nam więc powiązanie programów budżetowych, podprogramów i działań z właściwymi organami publicznymi i jednostkami organizacyjnymi, które obsługują te organy. Tym samym możliwe będzie grupowanie programów budżetowych (w zakresie określonych podprogramów i działań), które obejmują zadania i inne interwencje publiczne leżące we właściwości danego organu publicznego lub jednostki organizacyjnej, w **obszar wydatkowy**, grupujący programy budżetowe (w zakresie określonych podprogramów i działań) obejmujących łączne nakłady (wydatki) na wszystkie zadania publiczne.

6.4. Struktura danych segmentu programowego a jednolity plan kont i zewnętrzne słowniki danych

W segmencie programowym w JPKt bezpośrednio kodować będziemy dane identyfikujące programy budżetowe, podprogramy i działania/ projekty. Struktura danych segmentu programowego w JPKt obejmuje trzy podsegmenty, tj. „kod programu budżetowego”, „kod podprogramu” i „kod działania/ projektu”. Strukturę kodu segmentu programowego w JPKt przedstawia Rysunek 24. Cyfry mają charakter ilustracyjny, odpowiadają kolejnym znakom kodu w podsegmentach. Liczba znaków w podsegmentach „kod działania/ projektu” ma charakter wstępny i odzwierciedla aktualny stan prac nad sposobem ujmowania działań/ projektów. Rozważamy również poszerzenie kodu o dodatkowy znak identyfikujący typ „działanie” oraz typ „projekt”.

Rysunek 24. Struktura kodu segmentu programowego w JPKt

Segment programowy w JPK								
Kod programu budżetowego			Kod podprogramu		Kod działania / projektu			
1	2	3	1	2	1	2	3	

Źródło: Opracowanie własne

Poszczególne podsegmenty segmentu programowego w JPKt mają charakter hierarchiczny i odpowiadają poszczególnym poziomom klasyfikacji segmentu programowego, tj. programom budżetowym, podprogramom i działaniom/ projektom.

Kod programu budżetowego w podsegmentach „kod programu budżetowego” ma charakter unikatowy, co oznacza, że do identyfikacji konkretnego programu budżetowego wystarczy tylko ta część pełnego kodu segmentu programowego, która zakodowana jest w podsegmentach „kod programu budżetowego”.

W dwóch pozostałych podsegmentach kody nie mają charakteru unikatowego. Kody podprogramów (działań/ projektów) w tych podsegmentach nadawane są bowiem każdorazowo w ramach nadrzędnego programu budżetowego lub nadrzędnego podprogramu. Identyfikację konkretnego podprogramu (działania/ projektu) zapewni jednak kompletny, unikatowy kod segmentu programowego.

Sposób kodowania ilustruje Rysunek 25., na którym kolorem czerwonym zaznaczono te części pełnego kodu segmentu programowego w JPKt w poszczególnych podsegmentach,

które umożliwiają identyfikację unikatowych programów budżetowych, podprogramów, działań/ projektów.

Rysunek 25. Unikatowy kod programu budżetowego, podprogramu, działania/ projektu w segmencie programowym

Segment programowy w JPK								
Kod programu budżetowego			Kod podprogramu		Kod działania / projektu			Opis
1	2	3	0	0	0	0	0	Program A
1	2	3	0	1	0	0	0	Program A, podprogram B
1	2	3	0	1	0	0	1	Program A, podprogram B, działanie C
4	6	7	0	0	0	0	0	Program X
4	6	7	0	1	0	0	0	Program X, podprogram Y
4	6	7	0	1	0	0	1	Program X, podprogram Y, działanie Z

Źródło: Opracowanie własne

Oprócz klasyfikacji segmentu programowego, obejmującej klasyfikację programów budżetowych, podprogramów i działań/ projektów, w segmencie programowym stosować będziemy także zewnętrzne (wobec JPKt) słowniki danych. Słowniki te umożliwią mapowanie programów budżetowych, podprogramów lub działań/ projektów (według potrzeb) do innych układów klasyfikacyjnych o charakterze funkcjonalno-programowym. Dzięki temu możliwa będzie rekonfiguracja danych ewidencyjnych stosownie do potrzeb informacyjnych, które nie są związane bezpośrednio z budżetowaniem, bez potrzeby wprowadzania dodatkowych klasyfikacji do systemów informatycznych jednostek objętych JPKt.

Jak dotąd zidentyfikowaliśmy potrzebę stosowania następujących zewnętrznych słowników danych:

- słownik COFOG – umożliwi przyporządkowanie jednostek klasyfikacyjnych segmentu programowego (najniższego możliwego poziomu) do odpowiednich jednostek klasyfikacyjnych klasyfikacji funkcji rządu. W razie potrzeby wykorzystamy także powiązania z innymi segmentami JPKt, w szczególności z segmentem administracyjnym lub ekonomicznym;
- słownik wydatków rozwojowych – umożliwi przyporządkowanie jednostek klasyfikacyjnych segmentu programowego (najniższego możliwego poziomu) do odpowiednich grup i zadań klasyfikacji wydatków rozwojowych. W razie potrzeby wykorzystamy także powiązania z innymi segmentami JPKt. Wskazane może być uzupełniające zastosowanie znakowania wydatków z wykorzystaniem segmentu celów horyzontalnych (zob. rozdział 7);
- słownik programów rozwoju – umożliwi przyporządkowanie jednostek klasyfikacyjnych segmentu programowego (właściwego poziomu) do odpowiednich instrumentów polityki rozwoju (innych niż programy operacyjne), ustanawianych przez Radę Ministrów na podstawie UZPPR;

- słownik programów operacyjnych – umożliwi przyporządkowanie projektów realizowanych z udziałem środków europejskich do tych bardziej szczegółowych elementów programów operacyjnych (np. osi priorytetowych, priorytetów inwestycyjnych), które nie zostaną bezpośrednio wbudowane w segment programowy (np. jako podprogramy lub działania).

6.5. Reguły budowania klasyfikacji segmentu programowego

Zgodnie z modelem budżetowania programowego, do budowy klasyfikacji segmentu programowego, tj. wyodrębnienia programów budżetowych, podprogramów i działań, wykorzystamy koncepcję logiki interwencji publicznej (zob. Ramka 5.).

Bezpośrednie zastosowanie tej koncepcji ma jednak pewne ograniczenia. Po pierwsze, w złożonej rzeczywistości te same nakłady (wydatki) i produkty mogą potencjalnie przyczyniać się do osiągnięcia wielu rezultatów nadrzędnych jednocześnie. Zastosowanie wyłącznie logiki interwencji publicznej do budowania klasyfikacji segmentu programowego nie doprowadzi więc do wyodrębnienia konkretnych programów budżetowych. Wymagałoby to dodatkowo zrekonstruowania celów oraz zadań i interwencji publicznych na podstawie przepisów prawa i (pomocniczo) różnego rodzaju dokumentów programowych, które konkretyzują działalność poszczególnych organów i jednostek.

Po drugie, logika interwencji publicznej sprawdza się przede wszystkim w przypadku budowania struktury tych programów budżetowych i grupowania tych nakładów (wydatków) na zadania i inne interwencje publiczne, które ukierunkowane są bezpośrednio na osiągnięcie zmiany w środowisku zewnętrznym wobec administracji publicznej. W praktyce klasyfikacja segmentu programowego obejmować będzie jednak bardzo szerokie spektrum zróżnicowanych zadań i interwencji publicznych, w tym ukierunkowanych „do wewnątrz” administracji publicznej, realizowanych przez wiele organów publicznych i jednostek organizacyjnych różnych typów. Widać to wyraźnie w typologii usług publicznych (zob. Ramka 6.), która ma istotne znaczenie budżetowe.

Ramka 6. Typologia usług publicznych w kontekście budżetowym

Usługi publiczne podzielić można na **usługi podstawowe i pomocnicze**. **Podstawowe usługi publiczne** mogą mieć charakter bezpośredni, gdy adresat jest oznaczony i usługi konsumowane są indywidualnie, albo pośredni, gdy adresat jest nieoznaczony a usługi konsumowane są kolektywnie przez całe społeczeństwo.

Pomocnicze usługi publiczne nie są bezpośrednio nakierowane na osiągnięcie zmiany w środowisku zewnętrznym lub do adresata zewnętrznego. Są jednak istotne, ponieważ bez nich nie jest możliwe świadczenie podstawowych usług publicznych. **Pomocnicze usługi publiczne podzielić można na usługi wspierające**, gdy klient jest częścią danej jednostki organizacyjnej, oraz **usługi wspólne**, gdy klient jest inną publiczną jednostką organizacyjną.

Podział usług publicznych na podstawowe i pomocnicze pozwala wyróżnić dwa modelowe rodzaje programów budżetowych (podprogramów, działań) (nazywamy je „modelowymi”, ponieważ w konkretnym przypadku program budżetowy/ podprogram może grupować podprogramy/ działania różnego rodzaju).

Pierwszy rodzaj to **programy budżetowe** (podprogramy, działania) **rezultatu** (ang. *results-based programs*). Podziałki tego typu obejmują nakłady (wydatki) na zadania publiczne związane ze świadczeniem podstawowych usług publicznych. Dlatego nazywa się je podziałkami podstawowymi.

Drugi rodzaj to **programy budżetowe** (podprogramy, działania) **pomocnicze** (ang. *support programmes*) lub działania (ang. *activity-based programs*). Obejmują one nakłady (wydatki) na zadania związane ze świadczeniem pomocniczych usług publicznych, tj. usług które nie są bezpośrednio skierowane na osiągnięcie zmiany w środowisku zewnętrznym administracji publicznej i nie są adresowane do klienta zewnętrznego.

Do **katalogu usług pomocniczych** zaliczyć można usługi kadrowe, budżetowe, finansowe, logistyczne, administracyjno-kancelaryjne, techniczne, informatyczne i pokrewne, o ile są realizowane przez wyspecjalizowane komórki danej jednostki organizacyjnej na rzecz innych komórek tej jednostki (usługi wspierające) lub wyspecjalizowane jednostki organizacyjne (centra usług wspólnych) na rzecz innych jednostek organizacyjnych (usługi wspólne).

W kontekście budżetowym wyodrębnienie usług pomocniczych (zwłaszcza wspierających) ma istotne znaczenie praktyczne. Na etapie planowania budżetowego, a często nawet w trakcie wykonywania budżetu, szczegółowe zapotrzebowanie na usługi pomocnicze (i związane z tym nakłady) w podziale na podziały podstawowe może nie być znane lub będzie trudne do ustalenia. Z reguły można natomiast oszacować całościowe zapotrzebowanie jednostki organizacyjnej na tego typu usługi (i związane z tym nakłady).

Limity nakładów (wydatków) na zadania związane ze świadczeniem usług pomocniczych (zwłaszcza wspierających) określa się więc wykorzystując programy budżetowe (podprogramy, działania) pomocnicze. Podejście takie ułatwia także zarządzanie operacyjne w jednostkach organizacyjnych, gdyż pozwala jednoznacznie określić odpowiedzialność za świadczenie usług pomocniczych oraz wykonanie alokowanego na nie budżetu.

Zastosowanie pomocniczych programów budżetowych (podprogramów, działań) pozostaje bez uszczerbku dla możliwości pozyskiwania informacji na temat całkowitego poziomu nakładów (wydatków) na realizację zadań publicznych. Informację taką można bowiem uzyskać *ex post* przy wykorzystaniu modeli lub modułów kosztowych w systemach informatycznych lub finansowo-księgowych. Umożliwiają one odpowiednie rozliczenie nakładów (wydatków) poniesionych na realizację pomocniczych programów budżetowych (podprogramów, działań) do określonych podstawowych programów budżetowych (podprogramów, działań).

Źródło: Opracowanie własne

Zastosowanie typologii usług publicznych umożliwia uporządkowanie podejścia do zadań publicznych związanych ze świadczeniem usług publicznych różnego typu oraz grupowania wydatków związanych ze świadczeniem tych usług w programach budżetowych (podprogramach, działaniach).

Podział podstawowych usług publicznych na usługi bezpośrednio i pośrednio pozwala określić podejście do takich specyficznych zadań publicznych jak np.: kreowanie polityki w danym obszarze działalności państwa, koordynacja i monitorowanie jej realizacji, nadzór itp., które realizowane są na różnych szczeblach organizacji państwa. Nie są to usługi bezpośrednio, ale są na tyle istotne, że powinny być ujmowane w formie odrębnych podstawowych programów budżetowych (podprogramów, działań).

Z kolei podział pomocniczych usług publicznych na usługi wspólne i wspierające pozwala określić podejście do odzwierciedlenia w klasyfikacji segmentu programowego wydatków na zadania publiczne związane ze świadczeniem usług pomocniczych.

Wydatki na zadania związane ze świadczeniem usług wspólnych, tj. usług świadczonych przez jednostkę organizacyjną (tzw. obsługującą) na rzecz innych jednostek organizacyjnych (tzw. obsługiwanych), powinny być odzwierciedlone w klasyfikacji segmentu programowego na tym samym poziomie, na którym wyodrębnione są wydatki na zadania związane ze świadczeniem usług podstawowych, realizowane przez jednostki obsługiwane.

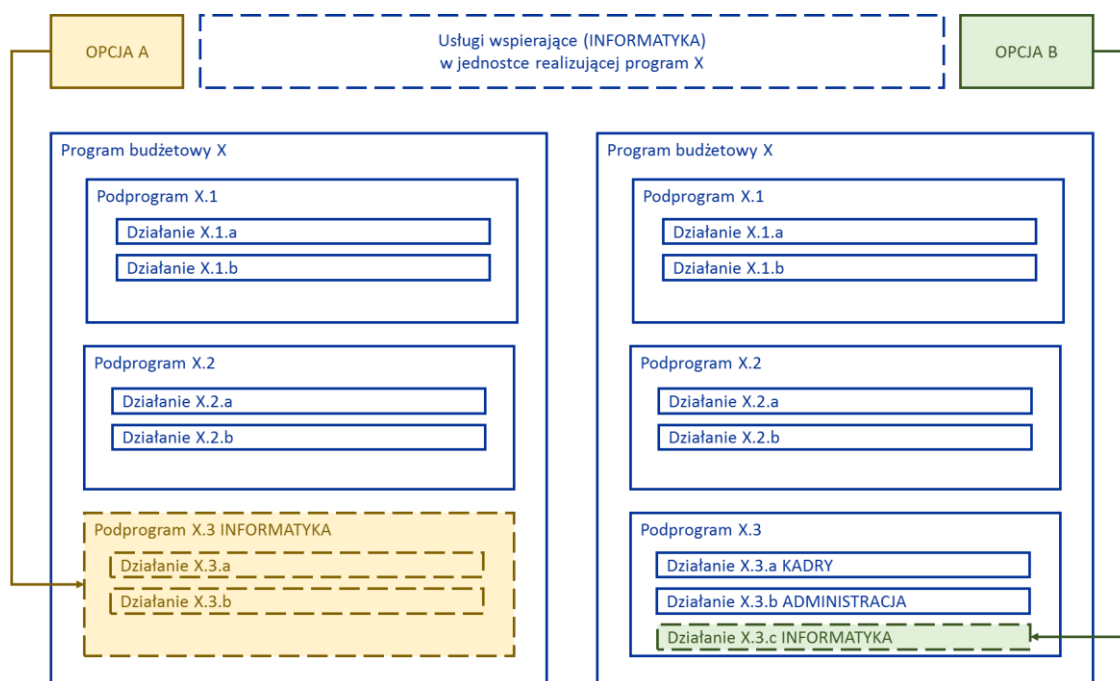
Z kolei wydatki na zadania związane ze świadczeniem usług wspierających, tj. usług świadczonych przez wewnętrzne komórki organizacyjne danej jednostki organizacyjnej na rzecz innych komórek wewnętrznych tej jednostki, powinny być odzwierciedlone w klasyfikacji segmentu programowego na poziomie o jeden niższym od tego, który obejmować będzie wydatki na wszystkie zadania danej jednostki organizacyjnej.

Kompetencje organów publicznych i jednostek organizacyjnych

Reguła odwołująca się do kryterium kompetencji organów publicznych i jednostek organizacyjnych pozwala kształtować klasyfikację segmentu programowego w sposób możliwie spójny ze strukturą organizacyjną administracji publicznej. Rozwiązanie takie wzmacnia rozliczalność władz publicznych z wykorzystania zasobów publicznych.

Reguła ta nie oznacza jednak, że klasyfikacja segmentu programowego stanowi rozwinięcie struktury organizacyjnej. Segment programowy nie stanowi bowiem uszczegółowienia segmentu administracyjnego. W ujęciu praktycznym reguła ta oznacza konieczność odpowiedniego uwzględnienia podziałów kompetencji i właściwości organów i jednostek organizacyjnych na odpowiednich poziomach klasyfikacji segmentu programowego. W przypadku, gdy określony organ realizuje zadania, których rezultat jest wspólny z rezultatami programów budżetowych (podprogramów) realizowanych przez inny organ, wydatki na te zadania powinny być wyodrębniane np. w formie działania (lub podprogramu) w ramach podprogramu (lub programu budżetowego), który grupuje także wydatki na działania (lub podprogramy) innych organów publicznych i jednostek organizacyjnych. Jest to możliwe, gdyż kryterium kompetencji (właściwości) jest często zbieżne z kryterium rezultatu (produktu lub rezultatu pośredniego), który opisuje cel programu budżetowego w zakresie właściwości danego organu/ jednostki organizacyjnej. Zagadnienie to ilustruje Rysunek 26. na przykładzie komórki obsługi informatycznej.

Rysunek 26. Ujęcie wydatków na zadania związane ze świadczeniem usług wspierających w jednostce organizacyjnej w strukturze programowej w zależności od ich złożoności



Źródło: Opracowanie własne

Istotność i kontrola

Kolejna reguła dotyczy zastosowania kryterium istotności i kontroli. Potrzeba zastosowania tego kryterium wynika z konieczności ukształtowania klasyfikacji segmentu programowego w sposób, który umożliwi właściwym władzom publicznym autoryzowanie alokacji środków publicznych, kontrolowanie sposobu ich wykorzystania (*ex ante* i *ex post*) oraz rozliczenie z wykorzystania środków. Kryterium istotności i kontroli rozpatrywać można w dwóch ujęciach, tj. z punktu widzenia władz ustawodawczych albo wykonawczych.

W pierwszym ujęciu kryterium istotności i kontroli umożliwia wyważenie ogólnego władztwa budżetowego, które w zakresie autoryzacji alokacji środków publicznych i kontroli sposobu ich wykorzystania przysługuje organom ustawodawczym (uchwałodawczym), oraz elastyczności operacyjnej władz wykonawczych i jednostek organizacyjnych w trakcie wykonywania budżetu.

Innymi słowy jeśli nakłady (wydatki) na określone obszary lub grupy zadań publicznych, ze względu na poziom (wysokość) tych nakładów (wydatków) lub znaczenie zadań, mają podlegać autoryzacji przez organ ustawodawczy (uchwałodawczy), to powinny one zostać odzwierciedlone na tym poziomie klasyfikacji segmentu programowego, który będzie wykorzystywany do prezentacji limitów w ustawie (uchwale) budżetowej.

W pozostałych przypadkach zadania publiczne powinny być odzwierciedlone na tych poziomach klasyfikacji segmentu programowego, które wykorzystywane będą przez władze wykonawcze dopiero na etapie wykonywania budżetu (planu finansowego jednostki organizacyjnej).

Zagadnienie to wiąże się więc ściśle z problematyką szczegółowości określania i prezentacji limitów budżetowych w ustawie (uchwale) budżetowej oraz regułami dokonywania przeniesień w trakcie wykonywania budżetu (lub planu finansowego jednostki organizacyjnej, który podlega autoryzacji w tej ustawie/ uchwale). Zagadnienie to dotyczy modelu zarządzania budżetem. W każdym przypadku zadania publiczne angażujące znaczne środki publiczne powinny być jednak odzwierciedlone w klasyfikacji segmentu programowego w sposób, który nie ograniczy kompetencji organów ustawodawczych (uchwałodawczych) w sprawach budżetowych.

W drugim ujęciu kryterium istotności i kontroli dotyczy przedsięwzięć szczegółowych, które władze wykonawcze chcą kontrolować lub są zobowiązane rozliczyć. Przykład stanowią np. inwestycje finansowane ze środków budżetowych, które podlegają selekcji i autoryzacji w procesie planowania budżetowego, czy też projekty finansowane z udziałem środków europejskich. W tym przypadku reguła oparta na kryterium istotności i kontroli znajduje zastosowanie w podziale na działania lub projekty oraz w przyjętej definicji projektów.

Hierarchia reguł

Na podstawie analizy oraz wstępnej operacjonalizacji reguł budowania klasyfikacji segmentu programowego przyjęliśmy, że konkretne programy budżetowe, podprogramy i działania będą wyodrębniane przy uwzględnieniu:

- celów i zadań publicznych określonych/ wynikających z przepisów prawa;
- kompetencji/ właściwości organów publicznych/ jednostek organizacyjnych do świadczenia usług publicznych lub realizacji zadań publicznych;
- logicznego łańcucha rezultatów, zgodnie z którym szczegółowe interwencje publiczne odzwierciedlone w działaniach grupuje się w podprogramy według tego, w jaki sposób produkty tych interwencji przyczyniają się do osiągnięcia rezultatów pośrednich, a podprogramy, których dalsze rezultaty są wspólne, grupuje się w programy budżetowe;
- typu usług publicznych oraz
- adresatów interwencji publicznej, z uwzględnieniem klientów wewnętrznych.

6.6. Wykorzystanie segmentu programowego do zarządzania budżetami i innymi funduszami w powiązaniu z pozostałymi segmentami

Wprowadzenie segmentu programowego oznacza, że klasyfikacja tego segmentu stosowana będzie na każdym etapie cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu³⁶ (lub innego funduszu lub planu finansowego jednostki organizacyjnej), w tym do autoryzacji limitów wydatków na określone zadania i interwencje publiczne w ustawie (uchwale) budżetowej.

Zagadnienia te omawiamy na przykładzie podsektora rządowego. W niezbędnym zakresie odwołujemy się także do elementów modelu zarządzania budżetem z wykorzystaniem

³⁶ O cyklu budżetowym i procesie wykonywania budżetu mowa jest w podrozdziale 1.3.

programów budżetowych oraz koncepcji średniookresowych ram budżetowych. Prace nad tymi elementami systemu budżetowego nie zostały jeszcze zakończone, więc konkretne przywoływane rozwiązania mogą jeszcze ewoluować.

Wykorzystanie segmentu programowego do limitowania zasobów publicznych na zadania i inne interwencje publiczne ...

Na obecnym etapie prac przyjęliśmy, że wieloletnie limity w nowym systemie klasyfikacyjnym prezentowane będą w ustawie budżetowej w szczególności obszarów wydatkowych i programów budżetowych, zaś roczne limity w szczególności obszarów wydatkowych, programów budżetowych i podprogramów. W zależności od potrzeb, limity te mogą być określane i prezentowane w ustawach budżetowych również dla niektórych szczegółowszych kategorii wydatków.

Na etapie wykonywania budżetu (funduszu, planu finansowego jednostki organizacyjnej, który podlega autoryzacji i rozliczeniu) limity te podlegać będą uszczegółowieniu do poziomu działań/ projektów. Ewidencja konkretnych zdarzeń gospodarczych w segmencie programowym odbywać się będzie zawsze w pełnej szczególności tego segmentu, tj. z wykorzystaniem kodów działań/ projektów. Ilustruje to Tabela 31.

Tabela 31. Szczegółowość limitów według segmentu programowego na przykładzie podsektora rządowego

Segment programowy	Ustawa budżetowa, limity wieloletnie	Ustawa budżetowa, limity roczne	Wykonywanie budżetu
Obszar wydatkowy	X	X	
Program budżetowy	X	X	X
Podprogram		X	X
Działanie/ Projekt			X

Źródło: Opracowanie własne

W praktyce, klasyfikacje segmentu programowego nie mogą stanowić wyłącznej podstawy określania i prezentacji limitów wydatków oraz zarządzania zasobami środków publicznych z różnych zasobów. Widać to wyraźnie gdy odwołujemy się do budżetu lub funduszu, a więc różnych typów źródeł finansowania, a także planu finansowego jednostki organizacyjnej, który podlega autoryzacji i rozliczeniu, a więc *de facto* do informacji kodowanych z wykorzystaniem klasyfikacji innych segmentów. Powiązania pomiędzy poszczególnymi segmentami omawialiśmy we właściwych rozdziałach. Warto na nie spojrzeć ponownie, tym razem z perspektywy segmentu programowego.

... w powiązaniu z segmentem źródeł finansowania ...

Po pierwsze, limity wydatkowe przydzielone dysponentom środków i jednostkom organizacyjnym na realizację zadań i innych interwencji publicznych nie mają charakteru abstrakcyjnego. Dotyczą one zawsze określonego typu funduszu (np. budżetu, państwowego funduszu celowego), a nawet podtypu zasobów publicznych (np. rezerwy budżetowej).

Fundusze/ zasoby wyodrębnione są w segmencie źródeł finansowania w sposób, który uwzględnia różne zasady rozdysponowania, rozliczania itd. zasobów poszczególnych funduszy. Powiązanie segmentu programowego z segmentem źródeł finansowania umożliwia więc konkretyzację przeznaczenia zasobów pierwotnie nieoznaczonych (np. zasobów budżetu państwa) oraz uszczegółowienie przeznaczenia zasobów pierwotnie oznaczonych (np. zasobów państwowego funduszu celowego) w procesie budżetowym.

W rezultacie, w ustawie budżetowej limity będziemy mogli zaprezentować np. w podziale na poszczególne fundusze (budżet państwa, budżet środków europejskich, państwowe fundusze celowe) oraz na zadania publiczne (odzwierciedlone w programach budżetowych i podprogramach).

[... w powiązaniu z segmentem administracyjnym ...](#)

Po drugie, limity zasobów publicznych przeznaczonych na realizację określonych zadań i innych interwencji publicznych, prawo do dysponowania nimi, związana z tym odpowiedzialność oraz obowiązek rozliczenia z ich wykorzystania, wymaga przypisania tych limitów właściwym organom publicznym i jednostkom organizacyjnym. W tym celu stosować będziemy powiązanie z segmentem administracyjnym.

Powiązanie z segmentem administracyjnym umożliwi nam zgrupowanie programów budżetowych, w zakresie podprogramów i działań/ projektów odzwierciedlających zadania i interwencje publiczne, które realizowane są przez jednostki organizacyjne podległe tym samym organom publicznym (lub przez nie nadzorowane), w obszarach wydatkowe.

W rezultacie w ustawie budżetowej nie tylko będziemy mogli określić podział limitów na fundusze i zadania publiczne, ale także przyporządkować te limity właściwym organom publicznym i obsługującym je jednostkom organizacyjnym. Powiązanie z segmentem administracyjnym umożliwi nam także określenie i konkretyzację ról i uprawnień budżetowych poszczególnych organów publicznych i jednostek organizacyjnych, stosownie do ich miejsca w hierarchii organizacyjnej administracji publicznej.

[... oraz w powiązaniu z segmentem ekonomicznym](#)

Po trzecie, limity określone w segmencie programowym mogą być także uszczegółowione z wykorzystaniem klasyfikacji segmentu ekonomicznego. Zabieg ten jest niezbędny w odniesieniu do tych kategorii ekonomicznych, które z różnych względów podlegają szczególnej kontroli w trakcie procesu wykonywania budżetu. Do takich kategorii zaliczyć można np. wynagrodzenia (i inne koszty związane z zatrudnieniem) czy też tzw. zadania inwestycyjne (w rozumieniu budżetowym). W segmencie ekonomicznym do limitowania wykorzystywać będziemy klasyfikację tytułów zdarzeń gospodarczych, a konkretnie wyższe poziomy tej klasyfikacji (np. grupy lub podgrupy).

Powiązanie segmentu programowego z segmentem ekonomicznym i segmentem administracyjnym umożliwi także, w razie potrzeby, porównywanie, agregowanie lub konsolidowanie limitów (lub, *ex post*, faktycznie poniesionych wydatków) na realizację takich samych zadań publicznych z wielu różnych źródeł finansowania.

Wykorzystanie segmentu programowego do prezentacji limitów w planistycznych dokumentach budżetowych

Segmentowa budowa nowego systemu klasyfikacyjnego oraz powiązania pomiędzy różnymi segmentami umożliwią nam dopasowanie sposobu prezentacji i charakteru limitów stosownie do potrzeb na danym etapie cyklu budżetowego, procesu wykonywania budżetu oraz poziomu w hierarchii dysponentów i jednostek organizacyjnych.

Wspomnieliśmy już, że nowy system klasyfikacyjny umożliwi prezentację w ustawie budżetowej limitów rocznych w podziale na poszczególne fundusze (budżet państwa, budżet środków europejskich, państwowe fundusze celowe). Podobnie będzie można także prezentować plany finansowe pozabudżetowych jednostek organizacyjnych (np. agencji wykonawczych, państwowych osób prawnych, instytucji gospodarki budżetowej). W obu przypadkach możliwe będzie prezentowanie dalszych podziałów na zadania publiczne (odzwierciedlone w programach budżetowych i podprogramach) i kategorie ekonomiczne. W przypadku funduszy takich jak budżet państwa lub budżet środków europejskich zastosowanie obszarów wydatkowych umożliwi także przypisanie limitów zasobów tych funduszy do właściwych dysponentów I poziomu. Zabieg ten nie będzie niezbędny w przypadku państwowych funduszy celowych, które z reguły posiadać będą tylko jednego dysponenta środków I poziomu (obecnie: dysponenta), ani tym bardziej w przypadku pozabudżetowych jednostek organizacyjnych.

Prezentacja rocznych limitów w podziale na fundusze i pozabudżetowe jednostki organizacyjne jest użyteczna przede wszystkim z punktu widzenia rozliczalności z gospodarowania zasobami publicznymi, które podlegają różnym zasadom rozdysponowania i wykorzystania. Nie pozwala jednak w łatwy sposób analizować poziomu i struktury zasobów przeznaczonych na realizację zadań publicznych z różnych źródeł finansowania. Kierując się zasadą przejrzystości budżetu jako alternatywę lub uzupełnienie w ustawie budżetowej zastosować można prezentację rocznych limitów w podziale na obszary wydatkowe, programy budżetowe i podprogramy, a dopiero w dalszej kolejności na źródła finansowania i kategorie ekonomiczne. Rozwiązanie takie pozostaje bez uszczerbku dla zasad gospodarowania zasobami poszczególnych funduszy, a ma większą wartość informacyjną oraz zarządczą.

Ze względu na większą użyteczność zarządczą ten drugi sposób prezentacji zamierzamy zastosować w związku z wprowadzeniem średniookresowych ram budżetowych.

Na obecnym etapie prac nad koncepcją średniookresowych ram budżetowych zakładamy, że limity wieloletnie będą prezentowane w ustawie budżetowej w formie skonsolidowanej/zagregowanej w podziale na obszary wydatkowe i programy budżetowe. Limity tego typu obejmować więc będą wiele różnych źródeł finansowania, co pozwoli na całościowe spojrzenie na poziom i strukturę finansowania zadań publicznych, za których realizację odpowiedzialni są poszczególni ministrowie (lub inni dysponenci I poziomu w podsektorze rządowym). Limity te określać będą budżetowe warunki brzegowe zarządzania sektorowymi politykami publicznymi w perspektywie wieloletniej, ale bez uszczerbku dla możliwości

prowadzenia przez Radę Ministrów responsywnej polityki budżetowej. Zakładamy bowiem, że średniookresowe ramy budżetowe będą miały charakter kroczący. W konsekwencji limity wieloletnie miałyby charakter wiążący do momentu ich aktualizacji w kolejnym cyklu budżetowym (tj. do momentu uchwalenia kolejnej ustawy budżetowej).

Wykorzystanie segmentu programowego na etapie wykonywania budżetu

Wskazaliśmy już w jaki sposób segment programowy, w powiązaniu z innymi segmentami, pozwala skonkretyzować role i uprawnienia dysponentów środków różnych poziomów, w szczególności przez odniesienie do funduszy w segmencie źródeł finansowania (np. budżetu państwa) oraz do odpowiednich poziomów klasyfikacji segmentu programowego (np. dysponent środków I poziomu – ministerstwo – obszar wydatkowy).

Jednym z przejawów tej funkcjonalności nowego systemu klasyfikacyjnego jest możliwość określenia zakresu elastyczności operacyjnej dysponentów środków na różnych etapach procesu wykonywania budżetu. W przypadku budżetu państwa dotyczy to m.in. podziału limitów określonych w ustawie budżetowej pomiędzy jednostki organizacyjne (zob. Rysunek 21., etap 2.) oraz zasilania jednostek budżetowych w środki pieniężne na finansowanie wydatków budżetowych (zob. podrozdział 5.6.). Inny przykład to wykorzystanie klasyfikacji segmentu programowego do definiowania szczegółowego przeznaczenia zasobów przez odbiorcę transferu, tj. inną publiczną jednostkę organizacyjną.

6.7. Sposób opracowania szczegółowej klasyfikacji segmentu programowego

Segment programowy wymaga zastosowania odmiennego podejścia do opracowania szczegółowych klasyfikacji niż przyjęte przez nas w odniesieniu do segmentu administracyjnego, źródeł finansowania i ekonomicznego, w których zaprojektowaliśmy struktury danych oraz dokonaliśmy przełożenia istniejących klasyfikacji na nowe klasyfikacje (zagadnienie transpozycji omawiamy szerzej w rozdziale 8.).

Po pierwsze, zgodnie z założeniami reformy systemu budżetowego segment programowy powinien umożliwić powiązanie zarządzania budżetowego z kreowaniem polityk publicznych i świadczeniem usług publicznych. Wyodrębnienie użytecznych (nie tylko budżetowo) programów budżetowych, podprogramów i działań wymagać będzie włączenia przedstawicieli wszystkich kluczowych użytkowników tej klasyfikacji, tj. organów publicznych i jednostek organizacyjnych, które kreują polityki publiczne, realizują zadania publiczne lub świadczą usługi publiczne.

Po drugie, rozpoczęcie procesu opracowywania klasyfikacji programów budżetowych, podprogramów i działań będzie możliwe dopiero po zakończeniu trwających jeszcze w Ministerstwie Finansów prac koncepcyjnych dotyczących modelu zarządzania budżetem z wykorzystaniem programów budżetowych. W raporcie przedstawiliśmy zarys tych elementów tego modelu, które mogą mieć istotny wpływ na sposób ujęcia nakładów (wydatków) na niektóre zadania publiczne w klasyfikacji segmentu programowego. Rozwiązania te mogą jeszcze ewoluować.

Po trzecie, klasyfikacje segmentu programowego mają służyć zarówno potrzebom Ministerstwa Finansów jak i podmiotom, które odpowiadają za kreowanie i realizację określonych polityk publicznych. Klasyfikacja programów budżetowych wykorzystywana będzie do zarządzania środkami budżetowymi przez właściwe organy i jednostki publiczne (do planowania budżetowego i wykonywania budżetu), jak i do zarządzania strategicznego (do określania efektów, jakie władze publiczne zamierzają osiągnąć realizując poszczególne polityki publiczne).

W związku z powyższym, w nowym systemie zarządzania budżetem, programy budżetowe (lub podprogramy/ działania) powiązane będą z organami i jednostkami właściwymi w zakresie zarządzania środkami przydzielanymi w procesie budżetowym na realizację określonych zadań publicznych, z uwzględnieniem pełnionych przez nie ról i posiadanych uprawnień. Powiązanie to powinno być również widoczne w ustawie budżetowej, ze względu na zasadę przejrzystości budżetu i zasadę rozliczalności władz publicznych z udzielonych im przez władzę ustawodawczą upoważnień w zakresie dysponowania środkami budżetu państwa.

7. Pozostałe segmenty klasyfikacyjne

Oprócz czterech podstawowych segmentów klasyfikacyjnych nowy system klasyfikacyjny obejmuje także segment kontrahenta. Przewidzieliśmy również możliwość utworzenia dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych, które będą stosowane wtedy, kiedy zaspokojenie określonych potrzeb informacyjnych nie będzie możliwe z wykorzystaniem podstawowych segmentów klasyfikacyjnych lub występujących pomiędzy nimi relacji. Są to segmenty: celów horyzontalnych oraz terytorialny. W tym rozdziale omawiamy najważniejsze zagadnienia dotyczące tych trzech segmentów, w tym ich funkcje oraz potrzeby zarządcze i informacyjne, na które będą one odpowiadać.

7.1. Segment kontrahenta

Segment kontrahenta stosowany będzie w celu identyfikacji transakcji i relacji majątkowych, których partnerem są inne publiczne jednostki organizacyjne. Segment ten wspierać będzie proces konsolidacji sprawozdań finansowych i sprawozdawczość statystyczną dotyczącą finansów publicznych, a także śledzenie niektórych przepływów. Zagadnienia te opisaliśmy we wcześniejszych rozdziałach, warto je jednak przypomnieć, gdyż objaśniają one potrzebę ustanowienia oraz proponowane podejście do tego segmentu.

Do identyfikacji publicznych jednostek organizacyjnych w segmencie administracyjnym, w podsegmencie „kod jednostki organizacyjnej” w JPKt, wykorzystywane będą unikatowe kody. Z kolei grupowanie publicznych jednostek organizacyjnych umożliwią atrybuty opisujące typ jednostki organizacyjnej oraz jej przynależność podsektorową, kodowane w podsegmencie „kod typu i przynależności” w JPKt.

W celu identyfikacji tych pozycji transakcji i stanów, które powinny podlegać eliminacji (wyłączeniu) w trakcie konsolidacji danych (lub sprawozdań) określonej grupy publicznych jednostek organizacyjnych, niezbędna jest także identyfikacja partnerów poszczególnych transakcji i relacji majątkowych (zob. podrozdział 3.8.). W praktyce dotyczy to tych partnerów, którzy także są zaliczani do sektora publicznego.

W rozdziale czwartym wskazaliśmy natomiast, że identyfikacja partnera transakcji jest istotna w przypadku śledzenia przepływów oznaczonych zasobów publicznych z tych funduszy pierwotnych, które w klasyfikacji źródeł finansowania identyfikowane są wyłącznie jako typ (zob. podrozdział 4.8., przykład 3.). W tym przypadku wymóg identyfikacji partnerów, także dotyczy w pierwszej kolejności tych partnerów, którzy zaliczani są do sektora publicznego.

Obecnie dane o partnerach transakcji i relacji majątkowych gromadzone są w sposób rozproszony przez poszczególne jednostki organizacyjne, głównie w systemach finansowo-księgowych lub, w przypadku pracowników, także w odrębnych systemach kadrowych. W systemach finansowo-księgowych stosowane są w tym celu słowniki/ kartoteki kontrahentów. Umożliwiają one generowanie różnego rodzaju raportów w podziale na

kontrahentów. Są to np. raporty o należnościach, zobowiązaniach czy rozrachunkach z określonym kontrahentem lub grupą kontrahentów.

Rozwiązania te zaspokajają potrzeby informacyjne i zarządcze poszczególnych jednostek organizacyjnych. Automatyzacja mechanizmów gromadzenia danych ewidencyjnych i ich przetwarzania na różnych poziomach hierarchii administracji, w tym centralnie w odniesieniu do całego sektora publicznego lub państwa jako jednostki ekonomicznej, wymaga jednak standaryzacji sposobu identyfikacji i kodowania partnerów co najmniej w odniesieniu do partnerów zaliczanych do sektora publicznego. Zidentyfikowane w tym zakresie potrzeby pozwalają sformułować dwa wymogi.

Po pierwsze, ewidencja zdarzeń gospodarczych w publicznych jednostkach organizacyjnych powinna być prowadzona w sposób umożliwiający identyfikację poszczególnych (indywidualnych) partnerów zaliczanych do sektora publicznego. Identyfikacja wyłącznie typu partnera jest niewystarczająca, gdyż w obrębie sektora publicznego poszczególne jednostki organizacyjne mogą być zaliczane do różnych grup jednostek, dla których opracowywane będą skonsolidowane sprawozdania finansowe lub statystyczne.

W zależności od grupy transakcje i relacje majątkowe pomiędzy dwoma konkretnymi publicznymi jednostkami organizacyjnymi nie zawsze podlegać będą więc eliminacji. Przykładowo, transakcje pomiędzy państwową jednostką budżetową oraz państwową osobą prawną nadzorowaną przez tę państwową jednostkę budżetową będą podlegać eliminacji w ramach konsolidacji sprawozdań finansowych, gdyż jednostki te tworzą jednostkę ekonomiczną (lub są zaliczane do takiej jednostki) w wyniku zastosowania kryterium kontroli. Te same transakcje nie będą jednak podlegać eliminacji w przypadku konsolidacji budżetowego podsektora centralnego, gdyż podsektor ten obejmuje tylko państwowe jednostki budżetowe. Identyfikacja typu partnera będzie także niewystarczająca na potrzeby śledzenia przepływów zasobów niektórych typów funduszy.

Po drugie, poszczególni partnerzy zaliczani do sektora publicznego powinni być kodowani w jednolity sposób przez wszystkie publiczne jednostki organizacyjne, które zawierają z nimi transakcje lub są podmiotem relacji majątkowych. Tylko wtedy możliwa będzie prawidłowa identyfikacja i eliminacja właściwych pozycji transakcji i stanów na wszystkich poziomach konsolidacji lub centralnie, w Ministerstwie Finansów i w Głównym Urzędzie Statystycznym, a także śledzenie wszystkich przepływów w obrębie sektora publicznego.

W rezultacie, w celu ujednoczenia sposobu gromadzenia i przetwarzania danych ewidencyjnych dotyczących partnerów, w nowym systemie klasyfikacyjnym wyodrębniliśmy segment kontrahenta. Na obecnym etapie prac przyjęliśmy założenie, że w odniesieniu do partnerów zaliczanych do sektora publicznego w segmencie kontrahenta wykorzystywać będziemy unikatowe kody tych jednostek. Partnerów spoza sektora publicznego, których identyfikacja nie jest niezbędna na potrzeby konsolidacji lub śledzenia przepływów, w segmencie kontrahenta identyfikować możemy natomiast przy pomocy jednego kodu ogólnego. Takie rozwiązanie nie oznacza przy tym odejścia od unikatowej identyfikacji takich partnerów „lokalnie”, tj. w systemach finansowo-księgowych poszczególnych jednostek

organizacyjnych. Niezbędne będzie jedynie poszerzenie zakresu danych o partnerach gromadzonych w słownikach/ kartotekach kontrahentów o kody wymagane w segmencie kontrahenta.

W tym miejscu warto wskazać, że podstawowa funkcja segmentu kontrahenta, czyli identyfikacja partnerów zaliczanych do sektora publicznego na potrzeby konsolidacji oraz śledzenia przepływów, nie wyklucza możliwości pełnej standaryzacji sposobu identyfikacji i kodowania wszystkich partnerów, tj. także partnerów spoza sektora publicznego. Ewentualne poszerzenie zakresu podmiotowego standaryzacji w segmencie kontrahenta stanowić jednak powinno odpowiedź na precyzyjnie określone potrzeby użytkowników w tym zakresie. Będzie ono także uzależnione od możliwości narzędzi informatycznych, które wspierać będą funkcjonowanie nowego systemu klasyfikacyjnego.

W zależności od wyników konsultacji nie wykluczamy więc modyfikacji przyjętych dotychczas założeń dotyczących segmentu kontrahenta, np. w kierunku poszerzenia zakresu podmiotowego standaryzacji w tym segmencie lub wykorzystania takich powszechnie stosowanych identyfikatorów jak REGON lub NIP.

7.2. [Możliwość wyodrębnienia dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych](#)

Oprócz podstawowych segmentów klasyfikacyjnych oraz segmentu kontrahenta, w nowym systemie klasyfikacyjnym przewidujemy także możliwość utworzenia dodatkowych segmentów. Segmenty te stosowane będą wtedy, kiedy zaspokojenie określonych potrzeb informacyjnych nie będzie możliwe z wykorzystaniem podstawowych segmentów klasyfikacyjnych i/ lub występujących pomiędzy nimi relacji. Dodatkowe segmenty klasyfikacyjne umożliwią więc identyfikację tych atrybutów transakcji i innych zdarzeń gospodarczych, których nie da się ustalić łącząc lub rekonfigurując atrybuty kodowane w segmentach podstawowych. W praktyce, segmenty dodatkowe umożliwią więc jednostkom organizacyjnym znakowanie (ang. *tagging*) danych ewidencjonowanych z zastosowaniem klasyfikacji zawartych w segmentach podstawowych według dodatkowych predefiniowanych kryteriów i/ lub klasyfikacji.

W nowym systemie klasyfikacyjnym zakładamy możliwość utworzenia co najmniej dwóch dodatkowych segmentów klasyfikacyjnych. Pierwszy z nich to segment celów horyzontalnych (ang. *target segment*), a drugi to segment terytorialny.

[Segment celów horyzontalnych](#)

Wyodrębnienie segmentu celów horyzontalnych rozważamy ze względu na specyfikę nakładów (wydatków) publicznych, które jednocześnie przyczyniać się mogą do osiągnięcia wielu celów i rezultatów wysokiego poziomu interwencji publicznej. Obok celów i zadań publicznych określonych np. w przepisach prawa, które wykorzystamy – przy zastosowaniu logiki interwencji publicznej – do budowy klasyfikacji segmentu programowego, są to także różnego rodzaju cele przenikające wszystkie obszary działalności państwa. Te ostatnie nazywamy właśnie celami horyzontalnymi.

Typowym przykładem celów horyzontalnych są cele klimatyczno-środowiskowe lub klimatyczno-energetyczne. Nakłady (wydatki) na osiągnięcie tych celów ponoszone są przede wszystkim w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie klimatu, ochrony środowiska, zachowania bioróżnorodności itp. W segmencie programowym będą one klasyfikowane w programach budżetowych zgodnie z kryterium wspólnego rezultatu wysokiego poziomu. Do realizacji celów klimatyczno-środowiskowych przyczyniać się jednak mogą również nakłady (wydatki) związane z realizacją innych niż ww. zadań publicznych, np. nakłady (wydatki) na inwestycje budowlane jednostek Policji lub Straży Granicznej, zwiększające termoizolację budynków wykorzystywanych przez te podmioty. W segmencie programowym będą one ujmowane w programach budżetowych, których wspólny rezultat wysokiego poziomu dotyczy ochrony porządku publicznego i ochrony granic. Nakłady (wydatki) te mogą jednak zawierać także istotny komponent prośrodowiskowy, np. jeśli inwestycje te skutkować będą ograniczeniem zużycia energii, a co za tym idzie śladu węglowego.

Inne przykłady warte odnotowania to m.in. nakłady (wydatki) na wsparcie określonych grup adresatów (np. mniejszości narodowych i etnicznych, młodzieży, kobiet), nakłady (wydatki) na realizację celów zrównoważonego rozwoju (ang. *sustainable development goals*), które wynikają z Agendy 2030³⁷, czy też tzw. nakłady (wydatki) rozwojowe (w rozumieniu klasyfikacji wydatków rozwojowych, zob. podrozdział 6.1.). W segmencie programowym nakłady (wydatki) na tego typu cele, podobnie jak w przypadku celów klimatyczno-środowiskowych, będą klasyfikowane zarówno w odpowiednich programach budżetowych, wyodrębnionych ze względu na wspólny rezultat wysokiego poziomu, jak i rozproszone w innych programach budżetowych.

Specyfika nakładów (wydatków) publicznych powoduje, że segment programowy nie dostarczy nam pełnej informacji nt. poziomu i struktury nakładów (wydatków) na osiągnięcie wszystkich celów i rezultatów wysokiego poziomu wymagających monitorowania ze względu na potrzeby krajowe lub międzynarodowe. Będzie tak tylko w przypadku tych spośród celów i rezultatów wysokiego poziomu, które – ze względu na swoje umocowanie prawne lub priorytetowe znaczenie dla władz publicznych – znajdą bezpośrednie odzwierciedlenie w segmencie programowym. W niektórych przypadkach możliwe jest także wykorzystanie innych podstawowych segmentów klasyfikacyjnych. Przykładowo w celu pozyskiwania danych o nakładach (wydatkach) na interwencje publiczne finansowane ze środków pozyskanych z emisji zielonych obligacji (ang. *green bonds*) rozważyć można także wyodrębnienie odpowiedniego podtypu funduszu/ zasobu w segmencie źródeł finansowania.

Z kolei dane o nakładach (wydatkach) na realizację istotnych celów i rezultatów wysokiego poziomu, które nie będą kodowane bezpośrednio w podstawowych segmentach klasyfikacyjnych, powinny być gromadzone z wykorzystaniem relacji występujących

³⁷ Zob. „Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030”, Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne ONZ 25 września 2015 r., A/RES/70/1.

między atrybutami kodowanymi w segmentach podstawowych albo, jeśli jest to niemożliwe, z wykorzystaniem segmentu celów horyzontalnych.

Na obecnym etapie prac zakładamy więc, że segment celów horyzontalnych obejmować będzie od 3 do 5 znaków. Pozwoli to kodować 3-5 samodzielnych atrybutów (w przypadku zastosowania kodów jednoznakowych) lub odpowiednio więcej (w przypadku zastosowania kodów wieloznakowych opisujących określone kombinacje atrybutów). Większa liczba atrybutów mogłaby nadmiernie skomplikować system klasyfikacyjny oraz podnieść koszty ewidencjonowania, gromadzenia i przetwarzania danych.

Z powyższych względów niezbędna będzie priorytetyzacja potrzeb informacyjnych, na które odpowiadać może segment celów horyzontalnych. Katalog takich potrzeb powinien być także okresowo aktualizowany, stosownie do zmieniających się krajowych priorytetów oraz międzynarodowych wymogów sprawozdawczych. Z dotychczasowych prac wynika, że segment celów horyzontalnych powinien umożliwiać identyfikację m.in. nakładów (wydatków) na realizację celów klimatyczno-środowiskowych lub klimatyczno-energetycznych (tzw. „zielonych wydatków”). Słuszność tego założenia potwierdzimy w trakcie konsultacji z użytkownikami. Umożliwią nam one także identyfikację innych aktualnych potrzeb informacyjnych tego typu, przy czym ostateczna ocena możliwości ustanowienia określonych klasyfikatorów w segmencie celów horyzontalnych będzie możliwa dopiero po zakończeniu prac nad klasyfikacją segmentu programowego.

Segment terytorialny

Wyodrębnienie segmentu terytorialnego rozważamy ze względu na potrzeby informacyjne, które dotyczą geograficznego rozkładu nakładów (wydatków) publicznych. Dane tego typu mogą być istotne np. w kontekście polityki rozwoju, w tym do oceny mobilizacji, ukierunkowania i efektywności wykorzystania zasobów publicznych na różnych szczeblach zarządzania publicznego. Dane tego typu, w powiązaniu ze statystykami publicznymi (np. o zatrudnieniu, bezrobociu, dochodach ludności, usługach publicznych itp.) mogą być także użyteczne w prowadzeniu sektorowych polityk publicznych.

Rozstrzygnięcie potrzeby wyodrębnienia segmentu terytorialnego wymaga jednak pogłębionej analizy oraz przetestowania w praktyce możliwości pozyskiwania danych nt. rozkładu geograficznego nakładów (wydatków). Z tych względów do zagadnienia tego zamierzamy wrócić na kolejnych etapach prac.

8. Dotychczasowe funkcje i struktury danych w nowym systemie klasyfikacyjnym

W rozdziale opisujemy, w jaki sposób pracowaliśmy lub będziemy pracować nad szczegółowymi klasyfikacjami w poszczególnych segmentach nowego systemu klasyfikacyjnego. Wyjaśniamy również m.in. dlaczego istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont nie da się łatwo przełożyć na nowe klasyfikacje. Prezentujemy tzw. mapę transpozycji oraz opisujemy niezbędne modyfikacje i uzupełnienia. Wyjaśniamy także, dlaczego niektóre klasyfikacje wymagają podejścia innego niż transpozycja.

Nowy system klasyfikacyjny integruje i zastępuje funkcje rozproszonych rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont, które wykorzystywane są obecnie w zakresie zarządzania budżetowego, sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości statystycznej dotyczącej finansów publicznych. Integracja funkcji nie zawsze skutkowałą możliwością prostego przełożenia istniejących struktur danych na szczegółowe klasyfikacje segmentów nowego systemu klasyfikacyjnego. Ograniczenia w tym zakresie wynikają z poniższych przyczyn.

Po pierwsze, istniejące rozwiązania nie zawsze będą w stanie odpowiedzieć na współczesne i przyszłe potrzeby zarządcze lub informacyjne, wynikające np. z rosnących wymagań wobec systemów budżetowych (np. „zielone” budżetowanie).

Istniejące rozwiązania klasyfikacyjne i plany kont były projektowane w okresie, gdy dane gromadzone i przetwarzane były w sposób manualny. Zastosowanie rozwiązań informatycznych oraz relacyjnych baz danych umożliwia automatyzację gromadzenia i przetwarzania danych, ale wymaga innego podejścia do ich kodowania i rejestrowania.

Ponadto, istniejące rozwiązania klasyfikacyjne i plany kont są rozproszone, fragmentaryczne i często się pokrywają. Zostały one zaprojektowane dla różnych grup jednostek lub nawet pojedynczych jednostek organizacyjnych o odmiennej przynależności sektorowej. Ze względu na niejednolite kryteria konstrukcyjne mogą one do siebie wzajemnie nie przystawać (zob. np. wymiar działowo-rozdziałowy klasyfikacji budżetowej oraz układ zadaniowy). Uniemożliwia to ich połączenie, a tym bardziej przełożenie do segmentowej struktury nowego systemu klasyfikacyjnego.

Integracja funkcji oraz struktur danych w nowym systemie klasyfikacyjnym wymagała analizy i oceny, które z istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów podlegać mogły przełożeniu na szczegółowe klasyfikacje segmentów klasyfikacyjnych tego systemu. W każdym przypadku niezbędna była również ocena zakresu możliwej transpozycji i zakresu niezbędnych uzupełnień. Punkt odniesienia stanowiły zidentyfikowane potrzeby zarządcze i informacyjne. Tabela 32. przedstawia najważniejsze typy koniecznych dostosowań i podjęte w związku z nimi działania dostosowawcze.

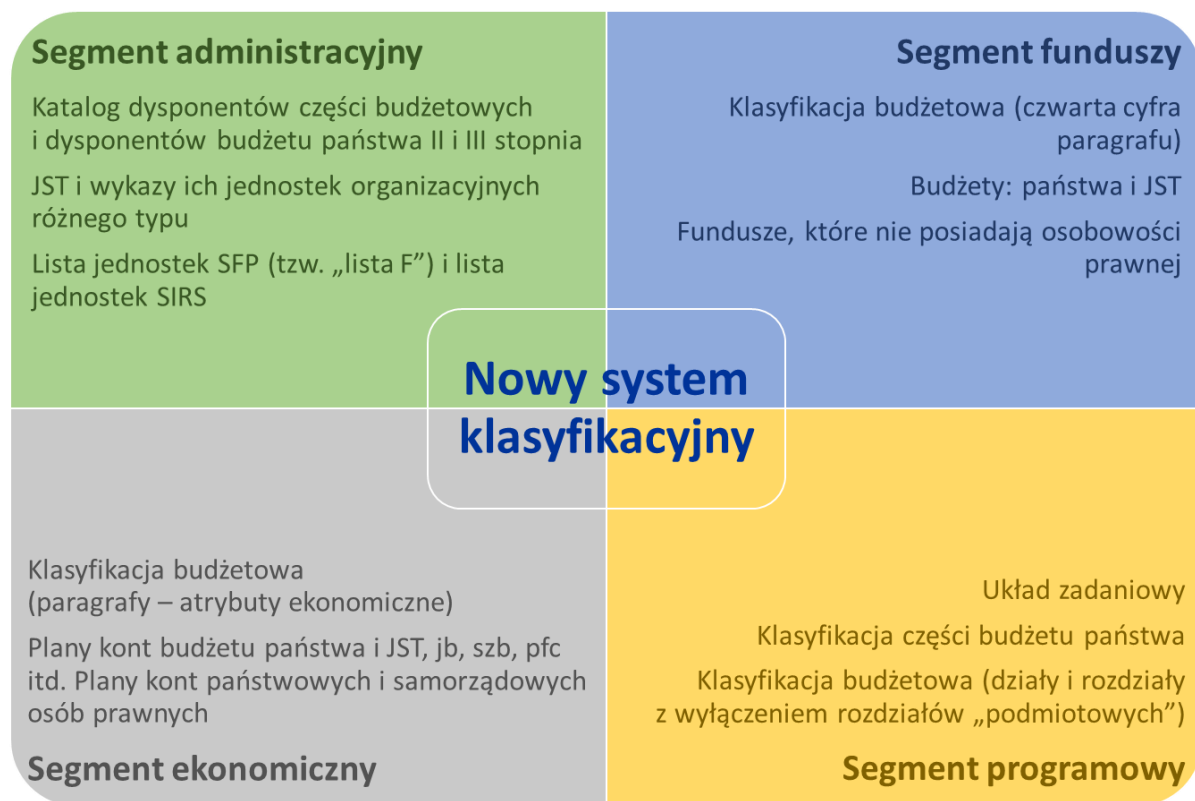
Tabela 32. Typy dostosowań i działania w trakcie transpozycji istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont

Typy dostosowań	Niezbędne działania
Dostosowanie do segmentowej struktury systemu klasyfikacyjnego (rozdzielność kryteriów definiujących poszczególne segmenty)	Przypisanie poszczególnych podziałów, klasyfikacji i planów kont (lub ich wydzielonych części) do segmentów klasyfikacyjnych
Dostosowanie do logiki gromadzenia i przetwarzania danych źródłowych z wykorzystaniem rozwiązań informatycznych	Identyfikacja szczegółowych klasyfikacji i jednostek klasyfikacyjnych, które wymagają uniformizacji (transpozycja do JPKt) i nie wymagają uniformizacji (transpozycja do ZSD) Transpozycja szczegółowych klasyfikacji (całych jednostek klasyfikacyjnych lub ich części, jeśli jednostki te kodowały dotychczas różne atrybuty) do właściwych segmentów
Dostosowanie do zidentyfikowanych potrzeb zarządczych i informacyjnych, w tym wynikających ze współczesnych i przyszłych oczekiwań wobec systemów budżetowych	Eliminacja zbędnych klasyfikacji szczegółowych i/ lub opracowanie nowych Zwiększenie szczegółowości niektórych jednostek klasyfikacyjnych podlegających transpozycji Przekształcenie niektórych jednostek klasyfikacyjnych podlegających transpozycji Uzupełnienie klasyfikacji stanowiących rezultat transpozycji o brakujące jednostki klasyfikacyjne

Źródło: Opracowanie własne

Transpozycja istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont do segmentowej struktury nowego systemu klasyfikacyjnego polegała na ich przypisaniu do określonych segmentów zgodnie z funkcjami, które rozwiązania te pełnią obecnie. W niektórych przypadkach wymagało to wydzielenia określonych, bardziej szczegółowych komponentów istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych. Rysunek 27. przedstawia uproszczoną mapę transpozycji najważniejszych istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont (lub ich wydzielonych części).

Rysunek 27. Mapa transpozycji najważniejszych rozwiązań klasyfikacyjnych i planów kont



Źródło: Opracowanie własne

Następnie dokonano oceny możliwości przełożenia istniejących struktur danych na szczegółowe klasyfikacje poszczególnych segmentów klasyfikacyjnych. Pełne lub częściowe przełożenie istniejących struktur danych było możliwe w segmentach administracyjnym, funduszy oraz ekonomicznym.

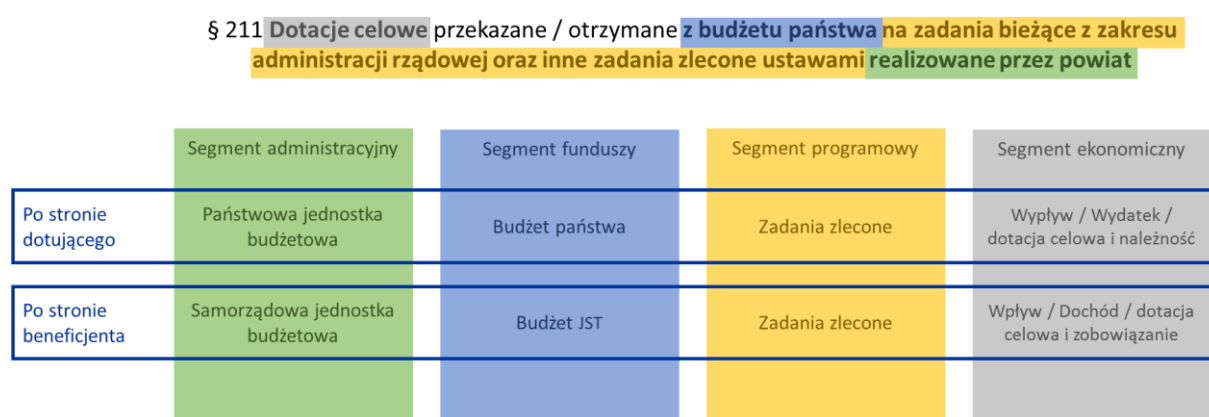
Przykładowo, klasyfikacja pochodzenia środków (tzw. czwarta cyfra paragrafu) została wykorzystana w pracach nad szczegółową klasyfikacją funduszy, typów zasobów i pochodzenia zasobów w segmencie źródeł finansowania. Z kolei plany kont dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz państwowych funduszy celowych, stanowiły podstawę prac nad szczegółowymi klasyfikacjami segmentu ekonomicznego.

Segment programowy, którego funkcje i struktura zdeterminowane są przez potrzeby w zakresie zarządzania budżetem, wymaga natomiast innego podejścia. W tym zakresie reforma systemu budżetowego przewiduje bowiem zmiany – segment programowy umożliwiać powinien powiązanie zarządzania budżetowego z kreowaniem polityk publicznych i świadczeniem usług publicznych. Szczegółowa klasyfikacja tego segmentu tylko w ograniczonym stopniu opierać się może na istniejących rozwiązaniach klasyfikacyjnych (podziale budżetu państwa na części, wymiarze działowo-rozdziałowym klasyfikacji budżetowej, czy też układzie zadaniowym). W największym zakresie wymaga też współpracy z podmiotami, które zostaną objęte JPKt.

Transpozycja istniejących klasyfikacji szczegółowych (np. paragrafów) wymagała nieraz głębokich modyfikacji ich struktury oraz treści poszczególnych jednostek klasyfikacyjnych. Dotyczyło to zwłaszcza tych jednostek klasyfikacyjnych, które zostały stworzone w oparciu o atrybut inny niż dominujący w danej klasyfikacji szczegółowej (np. rozdziały „podmiotowe” w co do zasady przedmiotowej klasyfikacji działowo-rozdziałowej). Inny przykład stanowią jednostki klasyfikacyjne, które zostały stworzone w oparciu o więcej niż jeden atrybut. Ten ostatni przypadek ilustrują np. paragrafy z grupy 200 Dotacje i subwencje.

Rysunek 28. przedstawia przyjęty sposób transpozycji szczegółowych klasyfikacji na przykładzie paragrafu 211. Dla uproszczenia, w przykładzie pominięto sposób ujęcia transakcji kodowanej z wykorzystaniem tego paragrafu w planie kont. Wskazano jednak najważniejsze dodatkowe kategorie ekonomiczne (dotacja celowa skutkuje po stronie dotującego rozpoznaniem należności, a po stronie beneficjenta rozpoznaniem zobowiązania). To ostatnie zagadnienie zostało omówione szerzej w rozdziale poświęconym segmentowi ekonomicznemu.

Rysunek 28. Sposób transpozycji na przykładzie paragrafu 211



Źródło: Opracowanie własne

Jak wynika z rysunku transpozycja polegała na rozdzieleniu atrybutów zdarzenia gospodarczego kodowanego z wykorzystaniem istniejących klasyfikacji i planów kont do właściwych segmentów nowego systemu klasyfikacyjnego.

W praktyce, w trakcie transpozycji jednostki klasyfikacyjne podlegały także uszczegółowieniu i/ lub uzupełnieniu, stosownie do potrzeb informacyjnych. Szczegółowość podstawowych jednostek klasyfikacyjnych najniższego poziomu (ang. *building blocks*), które stosowane będą do ewidencjonowania danych, została bowiem określona jako wynik „przecięcia” wszystkich wymogów wynikających ze sprawozdawczości budżetowej, finansowej i statystycznej dotyczącej finansów publicznych. Takie podejście umożliwia generowanie sprawozdań i raportów przez odpowiednie do potrzeb łączenie lub rekonfigurowanie danych ewidencjonowanych przez jednostki organizacyjne.

9. Plan wdrażania nowego systemu klasyfikacyjnego

Reforma systemu budżetowego jest jedną z reform ujętych w Krajowym Planie Odbudowy i Zwiększania Odporności (KPO). Przewiduje on m.in., że w I kwartale 2025 r. zostaną ogłoszone przepisy wprowadzające nowy system klasyfikacyjny. Opublikowanie tych przepisów stanowi kolejny kamień milowy KPO. Aby ten kamień milowy został osiągnięty, konieczne jest usystematyzowanie prac zmierzających do przygotowania i uchwalenia rozwiązań legislacyjnych wprowadzających nowy system klasyfikacyjny, a następnie przygotowanie i przeprowadzenie operacyjnego wdrożenia nowych rozwiązań.

Planowany zakres instytucjonalny stosowania nowego systemu klasyfikacyjnego został zaprezentowany w Rozdziale 2., w którym wskazaliśmy, jakie jednostki organizacyjne i w jaki sposób będą stosować jednolity plan kont zintegrowany z klasyfikacją budżetową. Docelowo system ma być wdrożony w jednostkach organizacyjnych podsektora rządowego, samorządowego i funduszy zabezpieczenia społecznego sektora SIRS. Pozostałe jednostki organizacyjne, które zostaną objęte sprawozdawczością finansową i/ lub sprawozdawczością statystyczną dotyczącą finansów publicznych będą – obok sprawozdań opracowywanych według wzorów wymaganych właściwymi przepisami – przygotowywać sprawozdania w formatach wynikających ze struktury JPKt.

Publiczne jednostki organizacyjne realizują różnorodne zadania publiczne, w tym świadczą usługi dla obywateli. Przygotowanie szczegółowego planu wdrożenia nowego systemu klasyfikacyjnego wymaga uwzględnienia wielu uwarunkowań prawnych i organizacyjnych, a wdrożenie powinno odbywać się w taki sposób, aby nie zakłócić sprawnej obsługi obywateli oraz finansowania działalności jednostek, w których będzie się ono odbywać.

Mamy świadomość, że proces wdrożenia będzie złożony, czasochłonny i obciążony ryzykami oraz będzie wymagać udziału wielu instytucji. Planowane działania wdrożeniowe będą odbywać się w pierwszej kolejności w Ministerstwie Finansów. Minister Finansów sprawuje ogólną kontrolę finansów publicznych, oddziałuje na państwowy dług publiczny, odpowiada za kształtowanie systemu budżetowego jednostek samorządu terytorialnego, a także przygotowuje projekt ustawy budżetowej oraz zarządza wykonywaniem budżetu państwa. To w Ministerstwie Finansów zostaną więc zdefiniowane potrzeby informacyjne oraz sposób i częstotliwość zasilania centralnych systemów informatycznych danymi ewidencyjnymi z systemów informatycznych funkcjonujących w jednostkach organizacyjnych objętych jednolitym planem kont.

Potrzeby informacyjne opisaliśmy w poprzednich rozdziałach. Określiliśmy je biorąc pod uwagę oczekiwania różnych użytkowników systemu klasyfikacyjnego. Jednakże sposób i częstotliwość zasilania centralnych systemów informatycznych danymi z jednostek organizacyjnych będą miały znaczenie nie tylko dla rozliczania się tych jednostek z gromadzonych zasobów publicznych i ich wykorzystania. Przede wszystkim będą miały wpływ na wybór technologii, w jakiej będą funkcjonowały systemy informatyczne obsługujące nowy system klasyfikacyjny.

Działania wdrożeniowe obejmą m.in. przeprowadzenie analizy mapy procesów biznesowych w stanie aktualnym i planowanym. Umożliwi to wybór optymalnych wariantów podejścia do wdrażania w obszarze infrastruktury informatycznej.

Zasadniczy proces wdrażania wymagać będzie koordynacji przez Ministerstwo Finansów. Przewidujemy, że zostanie on zainicjowany publikacją wytycznych zawierających wymagania podstawowe dla systemów informatycznych jednostek organizacyjnych, co pozwoli kierownikom jednostek organizacyjnych rozpocząć wprowadzanie zmian w dotychczas wykorzystywanych systemach.

Proces zmian inicjuje publikacja tego dokumentu.

Tabela 33. Główne etapy wdrażania nowego systemu klasyfikacyjnego

Lp.	Nazwa etapu
1.	Opracowanie i zamieszczenie na stronie internetowej Ministerstwa Finansów dokumentu określającego strukturę i szczegółowe klasyfikacje jednolitego planu kont zintegrowanego z klasyfikacją budżetową – Koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego
Zakończenie działań wskazanych w pkt 1– I kw. 2022	
2.	Konsultacje Koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego
3.	Opracowanie i uzgodnienie z właściwymi jednostkami pełnej klasyfikacji segmentu programowego
4.	Opracowanie projektu zmiany przepisów ustawy o finansach publicznych wprowadzającej nowy system budżetowy, w tym nowy system klasyfikacyjny, zarządzanie budżetem z wykorzystaniem programów budżetowych i średniookresowe ramy budżetowe
Zakończenie działań wskazanych w pkt. 2-4 – II kw. 2024	
5.	Wejście w życie przepisów ustawy o finansach publicznych wprowadzających nowy system budżetowy, w tym nowy system klasyfikacyjny, zarządzanie budżetem z wykorzystaniem programów budżetowych i średniookresowe ramy budżetowe
Zakończenie działań wskazanych w pkt 5 – I kw. 2025	
6.	Przygotowania do wdrożenia systemu klasyfikacyjnego: -zainicjowanie projektu budowy rozwiązań informatycznych do obsługi nowego systemu klasyfikacyjnego - opracowanie szczegółowego harmonogramu wdrażania operacyjnego systemu klasyfikacyjnego dla poszczególnych grup jednostek - organizacja konferencji i szkoleń dla głównych księgowych, osób odpowiedzialnych za planowanie i sprawozdawczość budżetową - przygotowanie i publikacja wytycznych do dostosowania lub zmiany systemów informatycznych stosowanych w jednostkach - testowanie docelowych rozwiązań informatycznych
7.	Wdrożenie nowego systemu do zastosowania w procesie planowania budżetu państwa na rok 2028
Zakończenie działań wskazanych w pkt. 6-7 – I kw. 2027	

Źródło: Opracowanie własne.