

Dorota BURZYŃSKA*

BUDŻET ZADANIOWY NARZĘDZIEM ZARZĄDZANIA FINANSAMI JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Wstęp

Realizacja zadań publicznych ukazuje coraz bardziej widoczną dysproporcję pomiędzy właściwym zaspokojeniem potrzeb społeczności lokalnych a możliwościami ich finansowania. Obok dążenia do usprawnienia gospodarki budżetowej, jednym ze sposobów stało się rozmyślnie dokonywanie wyborów i efektywne etapowanie w czasie realizacji zadań oraz intensywne poszukiwanie środków na ich sfinansowanie.

Racjonalność wydatków budżetowych polega na dostosowaniu rozmiarów i struktury wydatków budżetowych do poziomu wymaganego z punktu widzenia ich efektywności oraz skuteczności realizacji zadań jednostki samorządowej. Z jednej strony efektywność polega na poszukiwaniu oszczędności w wydatkach, a z drugiej – wiąże się z poszukiwaniem rozwiązań zapewniających uzyskiwanie najlepszego efektu społecznego, często przy zaangażowaniu określonych co do pewnej wysokości nakładów finansowych¹. Dążąc do zracjonalizowania wydatków budżetowych, władze samorządowe doprowadzają do kompromisu pomiędzy rozwiązaniami zapewniającymi pożądanym efekt ekonomiczny i oczekiwany efekt społeczny. Szczególną rolę w tym zakresie odgrywają metody budżetowania, a zwłaszcza metoda budżetu zadaniowego, która w opinii wielu specjalistów jest narzędziem poprawy skuteczności wydatkowania środków samorządowych.

Celem artykułu jest próba wskazania korzyści płynących z zastosowania budżetu zadaniowego w zarządzaniu finansami jednostek samorządu terytorialnego.

* Dr, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Uniwersytet Łódzki.

¹ **M. Jastrzębska**, *Polityka wydatkowania jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miast na prawach powiatu*, Fin. Kom. 2004/1, s. 14.

2. Przesłanki racjonalnego zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego

Zarządzanie finansami samorządowymi jest złożonym procesem, polegającym na podejmowaniu przez jej organy stanowiące i wykonawcze wielu różnych wzajemnie powiązanych działań oraz decyzji służących maksymalizacji ekonomicznych i społecznych efektów, zgodnie z przyjętymi celami bieżącymi i strategicznymi². Zarządzanie finansami w jednostkach samorządu terytorialnego opiera się przede wszystkim na procesie regulowania i kierowania pozyskiwaniem źródeł finansowania działalności bieżącej i inwestycyjnej tychże jednostek oraz na inwestowaniu ich w składniki majątkowe o charakterze krótkoterminowym i długoterminowym – w sposób, który pozwala realizować cele i kierunki działań jednostki samorządowej³. Znajduje to wyraz w kreowaniu źródeł zasilania w środki pieniężne, ich podziale i alokacji na różne zadania o charakterze publicznym i społecznym.

Konieczność mierzenia zadań publicznych, których wykonanie jest finansowane ze środków publicznych, wynika m.in. z przesłanek:

- jedynym uzasadnieniem dla gromadzenia środków publicznych i ich wydatkowania jest wykonywanie przez instytucje publiczne zadań nałożonych na nie przez prawo;
- dokonanie dowolnego wydatku publicznego zmniejsza – przynajmniej w krótkim okresie – możliwości finansowania innych zadań publicznych⁴.

Konsekwentne mierzenie efektów wydatków publicznych jest potrzebne dla zagwarantowania właściwego poziomu usług świadczonych przez instytucje publiczne. Bada się jakość usług dostarczanych przez samorząd terytorialny oraz efekty zewnętrzne wydatków ponoszonych na określone cele. Proces ten wymaga doboru odpowiednich mierników dla określonych kierunków wydatków. Mierniki takie pozwolą porównywać efektywność wydatków

² Cz. Rudzka-Lorentz, J. Sierak, *Zarządzanie finansami gminach*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, SGH, Warszawa 2006, s. 183.

³ M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzalczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2006, s. 57.

⁴ W. Misiąg, *Mierzenie zadań publicznych jako podstawa planowania budżetowego*, [w:] J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, t. I, Wyd. UMCS, Lublin 2005, s. 158.

w różnych przekrojach podmiotów⁵. Istotne jest także, że efekty nie zawsze zależą od poziomu i kierunków wydatków budżetowych.

Z punktu widzenia racjonalnego wykorzystania środków publicznych będących w dyspozycji jednostki samorządowej, istotne jest określenie: jaki jest zasób środków, które mogą być wydatkowane, jaki jest cel wydatkowania, oraz w jaki sposób środki te są wydatkowane⁶. Także zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych⁷ należy je celowo i oszczędnie wydatkować⁸. Celem bezpośrednim jest optymalizacja wydatkowania środków publicznych, zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych⁹, który stanowi, że „wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania jak najlepszych efektów z danych nakładów, umożliwiającą terminową realizację zadań publicznych oraz w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań”.

Wśród instrumentów racjonalnego zarządzania środkami publicznymi wymienia się metody tworzenia budżetu. Zagadnienia mierzenia wyników działania podmiotów sektora publicznego są tematem dyskusji prezentowanej w bogatej literaturze przedmiotu. Podstawowym problemem pozostaje odpowiedź na pytanie: jakie są oczekiwania co do wydatków samorządów terytorialnych, co jest wyznacznikiem ich działań i jak mierzyć rezultaty tych działań¹⁰.

3. Budżetowanie w jednostkach samorządu terytorialnego

Problematyka wykorzystania budżetu jako narzędzia zarządzania jest przedmiotem badań nad metodami budżetowania stosowanymi przez pod-

⁵ Metody racjonalizacji wydatków zostały zaprezentowane w: **S. Owsiak**, *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] **S. Owsiak** (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002, s. 53–57.

⁶ **S. Owsiak**, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004, s. 218.

⁷ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., Nr 249, poz. 2104.

⁸ Szerzej o instrumentach prawnych w racjonalizacji wydatków **M. Jastrzębska**, *Polityka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wyd. UG, Gdańsk 2005, s. 93–95.

⁹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., Nr 249, poz. 2104.

¹⁰ **G. Kozuń-Cieślak**, *Mierzenie i ocena wyników działalności jednostek samorządu terytorialnego – koncepcja i metodologia*, [w:] **J. Sokołowski** (red.), *Problemy ekonomii, polityki ekonomicznej i finansów publicznych*, t. 2, Prace Nauk. Uniw. Ekonom. we Wrocławiu 2008/39, s. 120.

mioty sektora publicznego. Planowanie budżetowe jest jednym z elementów procesu programowania budżetowego, w skrócie nazywanego też budżetowaniem¹¹. Budżetowanie – będące metodą wykorzystującą zasadę wiązania celów i środków w działalności jednostek samorządu terytorialnego – jest więc procesem polegającym na: określaniu celów, szukaniu możliwości osiągnięcia tych celów poprzez analizę mocnych i słabych stron planowanych działań, a także na kontrolowaniu i nadzorowaniu jednostek organizacyjnych odpowiedzialnych za wykonywanie poszczególnych zadań¹².

Próby racjonalizacji procesu budżetowania w fazie projektowania budżetu trwają i powodują opracowanie szeregu alternatywnych, względem historycznej, metod planowania budżetowego. Do najbardziej powszechnych metod programowania budżetowego należą:

- planowanie i programowanie budżetowe (*Planning–Programming–Budgeting System – PPBS*);
- budżetowania od zera (*Zero-Base Budgeting – ZBB*);
- analizy kosztów i korzyści (*Cost-Benefit Analysis*)¹³.

Programowanie budżetowe jest efektem systemowego podejścia do działalności finansowej i opiera się przede wszystkim na tzw. programach strukturalnych obejmujących określone rodzaje działalności, w ramach których następuje identyfikacja kosztów i przewidywanych rezultatów. Metoda planowania i programowania budżetowego polega na podejmowaniu rozstrzygnięć o podziale środków finansowych na podstawie procedur przewidujących możliwość dokonania wyborów sposobu realizacji celu oraz wyników analiz oceniających ekonomiczne i społeczne skutki realizacji planowanych przedsięwzięć¹⁴.

Podstawową cechą metody budżetowania zerowego jest to, że następuje planowanie każdorazowo od swobodnego „punktu zerowego”, bez opierania się na danych historycznych. Obejmuje identyfikację celów decyzyjnych, analizę każdego celu oraz opracowanie mierników jego oceny, a także oszacowanie

¹¹ S. Owsiak, *Finanse...*, s. 216.

¹² B. Grabińska, *Planowanie budżetowe wybranych krajów teoria i praktyka*, [w:] S. Owsiak (red.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, PWE, Warszawa 2008, s. 41; G. Kozuń-Cieślak, *Budżetowanie w jednostkach samorządu terytorialnego – reorientacja z administrowania na zarządzanie*, Fin. Kom. 2010/9.

¹³ O metodach więcej P. Swianiewicz, *Finanse lokalne teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2004, s. 218 i n.; S. Owsiak, *Doświadczenia z metodami budżetowania w wybranych krajach zachodnich*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet...*, s. 59–64 i n.; S. Owsiak, (red.), *Planowanie...*, s. 46.

¹⁴ S. Flejterski, B. Świecka, *Elementy finansów i bankowości*, CeDeWu, Warszawa 2006, s. 411.

i określenie hierarchii ważności poszczególnych celów. Metoda ta ma tę zaletę, że zakłada różne drogi osiągnięcia celów, które są podstawą w podejmowaniu decyzji, i skłania do ich rangowania.

Metoda analizy kosztów i korzyści polega na porównywaniu wielkości kosztów i korzyści nowego przedsięwzięcia lub istniejącego rozszerzenia już realizowanego działania. W wyniku jej zastosowania następuje: definiowanie celów projektu, wskazywanie alternatywnych możliwości osiągnięcia tych celów, analiza poszczególnych rozwiązań oraz porównywanie pozytywnych i negatywnych konsekwencji wdrożonych rozwiązań.

Cechą wspólną wszystkich metod jest przede wszystkim przeorientowanie planowania budżetowego, głównie na koszty realizacji określonych programów, w miejsce skupienia uwagi na rodzajowo określonych wydatkach. Podstawą do zastosowania takich metod jest:

- zdefiniowanie zadań do realizacji;
- zdefiniowanie metod i terminarz realizacji zadań;
- określenie kosztów realizacji zadania;
- określenie kryteriów oceny realizacji zadań¹⁵.

Metody wdrażania systemu planowania budżetowego opartego na ścisłym określaniu zadań finansowych środkami budżetowymi wymaga:

- doboru mierników dla poszczególnych instytucji publicznych;
- konstrukcji wiarygodnych systemów pomiaru ilości i jakości usług publicznych;
- dostosowania do metod planowania budżetowego mechanizmów kontroli funkcjonowania instytucji finansów publicznych¹⁶.

Właściwy dobór mierników dla poszczególnych zadań i instytucji jest najistotniejszy we wdrażaniu systemu planowania opartego na konstrukcji budżetu zadaniowego.

4. Istota budżetu zadaniowego

Budżet zadaniowy pozwala na ustalenie, które zadania są najważniejsze dla realizacji określonych celów, oraz za pomocą mierników ukazuje, w jakim stopniu zostały one wykonane. Budżet zadaniowy dotyczy budżetu po stronie

¹⁵ G.J. Miller, *Productivity and the Budget Process*, [w:] J. Rabin, W.B. Hildereth, G.J. Miller (eds), *Budgeting, Formulation and Execution*, Carl Vinson Institute of Government, The University of Georgia 1996, s. 96.

¹⁶ W. Misiąg, *Mierzenie zadań...*, s. 159–160.

wydatków. Wydatki budżetowe są uporządkowane w taki sposób, aby znajdowały odniesienie do odpowiednich zadań, celów i mierników.

Budżet tradycyjny charakteryzuje się ujęciem dochodów i wydatków w ramach roku budżetowego – jest przeciwieństwem budżetu zadaniowego, który cechuje ujęcie dochodów i wydatków w okresie wieloletnim. W budżecie tradycyjnym wydatki są planowane bez związku z celami, które za ich pomocą mają być zrealizowane. Tradycyjne podejście nie informuje o polityce wydatkowej i traktuje wydatki resortowo. W budżecie zadaniowym natomiast są one ułożone hierarchicznie i uwzględnia się ich znaczenie oraz stopień, w jakim przyczyniają się do procesów rozwoju. W budżecie tradycyjnym, przy planowaniu wydatków operuje się prognozami, natomiast w budżecie zadaniowym brane są pod uwagę założenia z roku bieżącego, które mają być kontynuowane.

W planowaniu tradycyjnym (w odróżnieniu od zadaniowego) nie są analizowane wyniki, co uniemożliwia podanie do publicznej wiadomości efektywności wydatków. W budżecie zadaniowym nieodzownym elementem są wskaźniki informujące, w jakim stopniu cel został osiągnięty. Zarządzanie wydatkami skierowane jest na zwiększenie skuteczności i efektywności poprzez system ewaluacji.

Z przepisu art. 40 ustawy o finansach publicznych nie wynika, iż na jednostki samorządu terytorialnego został nałożony obowiązek sporządzania budżetu ani następnie sprawozdania z jego wykonania w układzie zadaniowym. Oznacza to, że w aktualnym stanie prawnym budżet zadaniowy może być najwyżej budżetem równoległym do budżetu tradycyjnego. Jego cechy pozwalają traktować go jako istotne narzędzie przyczyniające się do zwiększenia efektywności poszczególnych działań, jak i całej jednostki samorządu. Prace wdrożeniowe budżetu w wielu samorządach odnoszą się do pojedynczych dziedzin, a także pełnego zakresu, obejmują bowiem podległe mu jednostki organizacyjne

Budżet zadaniowy jako nowatorskie narzędzie zarządzania posiada określone atrybuty i powinien:

- ujmować w sposób przejrzysty realizowane cele i zadania publiczne;
- pokazywać krótkie i długoterminowe skutki eliminacji lub ograniczenia finansowe bieżących zadań i usług;
- prezentować wzajemne związki między zadaniami a standardami ilościowymi i jakościowymi zadań;
- określać bodźce dla wykonawców budżetu, konieczne do osiągnięcia celów pojedynczych i ogólnych;

- zawierać system kontrolowania i monitorowania wydatków budżetowych z punktu widzenia zależności w czasie pomiędzy poziomem wydatków a stopniem realizacji zadań;
- umożliwiać określenie wpływu dostarczanych przez władze publiczne dóbr i usług na sytuacje podmiotów, których dotyczą¹⁷.

Budżet zadaniowy nie stanowi ani formuły zastępczej dla budżetu tradycyjnego, ani rozwiązania konkurencyjnego, lecz udoskonalenie formy tradycyjnej. Budżet w układzie zadaniowym składa się z dwóch integralnych części, zróżnicowanych co do charakteru i zakresu: budżetu operacyjnego (bieżącego) oraz budżetu inwestycyjnego (kapitałowego). Budżet operacyjny dotyczy wyłącznie dochodów i wydatków bieżących, czyli takich, które wiążą się z bieżącą działalnością jednostki samorządu terytorialnego. Wynik tego budżetu określany jest mianem nadwyżki operacyjnej. Pozwala ona na określenie, jaka część dochodów przeznaczona jest na bieżące utrzymanie i zapewnienie świadczenia usług na rzecz społeczności lokalnej. Poziom nadwyżki operacyjnej jest punktem wyjścia do konstruowania budżetu inwestycyjnego. W tej części sumuje się kolejno dochody kapitałowe, tj. wpływy ze sprzedaży i prywatyzacji majątku komunalnego, dotacje na inwestycje i inne przychody przeznaczone na cele inwestycyjne, oraz obejmuje wydatki kapitałowe, tzn. środki kierowane na inwestycje oraz wydatki związane z obsługą zadłużenia¹⁸.

Budżet zadaniowy, ze względu na swoją specyficzną konstrukcję, znacznie dalej wykracza poza tradycyjny zapis różnych zdarzeń oraz wydatków w klasyfikacji budżetowej, jednocześnie nie pozostając z nią w sprzeczności, przez co daje większe możliwości obiektywnego prezentowania rzeczywistości. Z uwagi na fakt, że większość inwestycji samorządowych jest długoterminowa, wykorzystanie budżetu zadaniowego jest w takich okolicznościach bardzo korzystne. Budżet ten zawiera środki finansowe przeznaczone na zadania realizowane w okresie dłuższym niż jeden rok, a więc może być podsumowaniem wydatków, które przyniosą jednostkom korzyści w przyszłości, co wymaga jednak zaangażowania środków długoterminowo. Zapisanie inwestycji w budżecie powinno być przedstawione w formie kompleksowych zadań inwestycyjnych, odpowiednio pogrupowanych i zaprezentowanych w sposób spójny z programem inwestycyjnym, co jednocześnie pozwoli określić stopień ich zaawansowania.

¹⁷ **J.B. Mc Kinney**, *Performance Budget and Accountability*, [w:] **A. Khan, W.B. Hildreth** (eds), *Case Studies in Public Budgeting and Financial Management*, Kendall/Hunt Publishing Company, Dubuque 1996, s. 80; **H.M. Coombs, D.E. Jenkins**, *Public Sector Financial Management*, Chapman & Hall, London 1994, s. 83–148.

¹⁸ **K. Domański, B. Kozyra, J. Szolno-Koguc**, *Narzędzia efektywnego zarządzania – planowanie zadań w układzie wieloletnim i rocznym*, Lubelska Szk. Biznesu, Warszawa 2000, s. 10.

Budżetowanie tradycyjne nie zapewnia właściwego alokowania środków finansowych, gdyż nie jest wyposażone w mechanizm weryfikujący kierunki wydatkowanych środków z przyjętymi założeniami wynikającymi z długofalowej polityki inwestycyjnej gminy. Budżet w układzie zadaniowym określa rzeczywiste koszty realizacji zadań i tworzy podstawy do projektu budżetu w układzie klasyfikacji budżetowej.

Budżet samorządowy zadaniowy określany jest jako proces: ustalenia pożądaných wyników w odniesieniu do usług; planowania, w jaki sposób te wyniki osiągnąć; ustalania mierników oraz oceny i sprawozdawczości i poprawiania wyników. Dzięki tak rozumianemu budżetowi osiągnąć można takie efekty, jak:

- powiązanie rozdziału środków z jasno wyrażonymi oczekiwaniami;
- określenie procedur, które powodują, że decyzje o podziale środków są przejrzyste;
- podział obowiązków w zakresie realizacji poszczególnych zadań pomiędzy konkretne osoby w ramach struktur samorządowych oraz opracowanie mechanizmów i sprawozdań pozwalających na kontrolowanie wykonania obowiązków w stosunku do oczekiwanych wyników;
- wypracowanie mechanizmów oceny wyników w celu kontrolowania skuteczności wydatkowania środków na dane zadanie lub program.

Konstrukcja budżetu opiera się na określonych normach prawnych¹⁹.

¹⁹ W obecnie obowiązującym stanie prawnym problematyka szczegółowych zasad rachunkowości jest uregulowana w utrzymanym w mocy rozporządzeniu ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 128, poz. 861. W rozporządzeniu tym problematyka układu zadaniowego została uregulowana w par. 15 ust. 2, zgodnie z którym zakładowy plan kont powinien zapewnić ewidencję wykonania budżetu w układzie zadaniowym, a operacje dotyczące wykonania budżetu w układzie zadaniowym mogą być ewidencjonowane na kontach, na których są ujmowane operacje według podziałek klasyfikacji budżetowej. Przepis ten wszedł w życie 1 stycznia 2012 r. Przepisy tego rozporządzenia w zakresie dotyczącym obowiązku prowadzenia ewidencji wykonywania budżetu w układzie zadaniowym nie dotyczą budżetu jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ takiego wymogu nie wprowadza ustawa o finansach publicznych. Zgodnie z art. 95 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych Dz.U. Nr 157, poz. 1241, ze zm., do 31 grudnia 2012 r. organem administracji rządowej właściwym w sprawach wdrażania planowania w układzie zadaniowym w jednostkach sektora finansów publicznych określonych w art. 32 ustawy o finansach publicznych oraz opracowania planu finansowego w układzie zadaniowym jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. W jego imieniu zadania te wykonuje Koordynator Kra-

Jednak, zgodnie z ustawą o finansach publicznych²⁰, należy ujmować zadania im zlecone z zakresu administracji publicznej w układzie zadaniowym oraz realizować wieloletnie prognozy finansowe.

5. Zadania budżetowe i mierniki efektów

Budżetowanie zadaniowe polega na podziale całej działalności jednostki samorządu na odrębne zadania. Do realizacji wyznaczane są cele znajdujące się najwyżej w hierarchii potrzeb. Istotną rzeczą jest precyzyjne określenie zadań, które mają być finansowane ze środków budżetowych, oraz stosowanie odpowiednich mierników, które umożliwiłyby ocenę efektów uzyskiwanych w wyniku ponoszonych wydatków budżetowych²¹. Wszystkie zadania powinny być szczegółowo opisane, wraz z przypisaniem mierników stopnia realizacji celów (zakres rzeczowy zadań, metody realizacji i mierniki pomiaru). Każde zadanie ma skalkulowane koszty. Równoległe do kalkulacji kosztów w ramach zadania ustala się odpowiadające im wydatki według wymaganej przepisami prawa klasyfikacji budżetowej. Proces konstrukcji budżetu zadaniowego jest związany przede wszystkim z oceną tych zadań w aspekcie ich celowości, zgodności ze strategią lokalnego rozwoju i efektywnością. Możliwa jest weryfikacja projektów i wielokrotna zmiana struktury zadań zapewniająca w nadchodzącym roku budżetowym realizację tych, które najlepiej służą zamierzeniom przyjętym przez samorząd.

W ramach budżetu zadaniowego ustala się także osoby i ośrodki odpowiedzialne za wykonanie danego zadania. Przypisanie odpowiedzialności osobistej za opracowanie karty zadań, a także za późniejszą jej realizację, zwiększa dyscyplinę i poprawia sprawność wykonania. Sprawozdawczość budżetowa w przypadku budżetu zadaniowego prowadzona jest w oparciu uchwalone zadania.

Szczegółowego rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy zadania będą realizowane siłami finansowymi i organizacyjnymi własnymi jednostek organizacyjnych, czy też zostaną zlecone podmiotom zewnętrznym. W ten sposób opracowany budżet zadaniowy jest niewątpliwie ważnym elementem zarzą-

jowy Budżetu Zadaniowego powołany przez ministra właściwego do spraw budżetu, zatrudniony w Ministerstwie Finansów.

²⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

²¹ **A. Wiernik**, *Deficyt budżetowy i dług publiczny. Gospodarka polska w okresie transformacji 1997*, Iris, Warszawa 1996, s. 174.

dzania jednostką samorządu terytorialnego i może przyczyniać się do racjonalizacji i oszczędności wydatków²². W związku z coraz większą komplikacją realizacji zadań publicznych oraz wzrostu oczekiwań społecznych zmienia się rola jednostek samorządu terytorialnego²³. Klasyczne formy zarządzania typu administracyjnego w zasadzie przestają być skutecznym narzędziem zaspokajania potrzeb społeczności.

Metody wdrażania systemu planowania budżetowego opartego na ścisłym określaniu zadań finansowych przez środki budżetowe wymagają przygotowania:

- doboru mierników dla poszczególnych instytucji publicznych;
- konstrukcji wiarygodnych systemów pomiaru ilości i jakości usług publicznych;
- dostosowania do metod planowania budżetowego mechanizmów kontroli funkcjonowania instytucji finansów publicznych.

Właściwy dobór mierników dla poszczególnych zadań i instytucji jest najistotniejszy we wdrażaniu systemu planowania, opartego na konstrukcji budżetu zadaniowego. Budżet w układzie zadaniowym jest bardziej czytelny, przejrzysty i zrozumiały. Ten rodzaj budżetu można traktować jako efektywny instrument realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych, pozwala bowiem świadomie dokonywać wyboru, lepiej kontrolować przebieg inwestycji i długoterminowo realizować cele.

Szereg trudności budzi zdefiniowanie zadania w samorządzie terytorialnym. W metodzie stosowanej w samorządach budżet może obejmować nawet kilka tysięcy zadań przedstawionych na kartach zadań. Wywołuje to problem oceny przez organ uchwałodawczy. Problemem jest także dokonywanie przeglądu równoległe dwóch budżetów według klasyfikacji budżetowej i zadań. Budżet zadaniowy powinien być tworzony na dwóch poziomach:

- poziomie syntetycznym – do którego zalicza się: zadania, sfery, obszary działalności;
- poziomie operacyjnym (jedno- lub dwuszczeblowym) – w którym w ramach zadań występują podzadania, a w ramach sfer i obszarów działalności – działania. Najniższym szczeblem mogą być poddziałania i czynności.

²² A. Dębska-Rup, J. Kuchmacz, H. Stańdo-Górowska, *Budżetowanie i kontrola budżetowa w przedsiębiorstwach i jednostkach samorządu terytorialnego*, Kantor Wyd. Zakamycze 2003, s. 119–124.

²³ M. Dylewski, B. Filipiak, *Rekomendowanie praktyki w zakresie planowania budżetowego w świetle doświadczeń w USA*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Czas na pieniądź. Zarządzanie finansami. Mierzenie i ocena wyników przedsiębiorstw*, Zesz. Nauk. Uniw. Szczecińskiego 2008/520, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 14, s. 592.

Konsekwentne mierzenie efektów wydatków publicznych jest potrzebne do zagwarantowania właściwego poziomu usług świadczonych przez instytucje publiczne. Bada się jakość usług dostarczanych przez samorząd terytorialny oraz efekty zewnętrzne wydatków ponoszonych na określone cele. Miernik jest swego rodzaju narzędziem służącym do mierzenia i badania stopnia realizacji poszczególnych zadań publicznych wynikających ze stawianych celów. Wartość bazowa miernika jest podstawą do porównywania i sprawdzania efektywności realizacji zadania czy podzadania. Mierniki takie pozwolą porównywać efektywność wydatków w różnych przekrojach podmiotów. Sposób wykonania zadań publicznych nie może być opisany za pomocą jednego miernika. Pełny obraz można otrzymać, analizując kilka wskaźników opisujących wykonywanie zadań w różnych aspektach. W. Misiąg wyróżnia cztery zasadnicze typy mierników zadań publicznych, zastrzegając jednocześnie, że mierzeniu powinny podlegać przede wszystkim pośrednie efekty wydatków publicznych, a więc jakość świadczonych usług publicznych i wpływ działania instytucji publicznych na realizację celów, dla osiągnięcia których zostały powołane. Zalicza do nich:

- mierniki ilościowe – określające w jednostkach fizycznych rozmiary wykonywanych zadań;
- mierniki jakościowe – wskazujące stopień osiągnięcia założonych standardów wykonania poszczególnych zadań;
- wskaźniki efektu – pokazujące bezpośrednie i pośrednie skutki realizacji zadań publicznych; nie mogą one być bezpośrednio kształtowane przez instytucje wykonujące zadania publiczne, ale to właśnie mierniki rozstrzygają o celowości ponoszenia wydatków publicznych i pokazują faktyczne skutki działalności władz publicznych;
- wskaźniki kosztu – wiążące wydatki na wykonanie zadania ze wskaźnikami efektu²⁴.

Z punktu widzenia poprawy skuteczności funkcjonowania administracji istotne jest określenie celów ponoszenia wydatków publicznych przypisanych do zadań i podzadań oraz ich mierników. Mierniki powinny służyć realizacji zadań i podzadań pod względem istotności, skuteczności, efektywności, użyteczności i trwałości. Dla budżetu zadaniowego ważne są mierniki, które odnoszą się do skuteczności i efektywności. Mierniki skuteczności mierzą stopień osiągnięcia celów, a efektywności – zależność: nakład – cel i mogą być stosowane na poziomie zadań i podzadań²⁵. Sformułowanie mierników adekwatnych do zadań i podzadań wymaga gromadzenia wiedzy eksperckiej, a ich

²⁴ W. Misiąg, *Mierzenie zadań...*, s. 158.

²⁵ T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2006, s. 38–39.

poprawna interpretacja wymaga wieloletniego okresu gromadzenia i wykorzystywania danych oraz wieloletniej projekcji wydatków. Każdemu zadaniu towarzyszy cel, wskaźnik (miernik) efektywności i wstępny kosztorys. Wskaźniki służą do wykazania, czy dane zadanie zostało zrealizowane i w jakim stopniu.

Mierniki można klasyfikować na stopnie, zgodnie z metodologią OECD i UE. Wyróżnia się: mierniki oddziaływania, rezultatu i produktu.

Mierniki oddziaływania są najtrudniejsze do skonstruowania, ponieważ mierzą one długofalowe konsekwencje realizacji zadania. Mogą one mierzyć bezpośrednio skutki wdrażania zadania, ale które ujawniają się po dłuższym okresie. Czasem mierniki oddziaływania odnoszą się do wartości, które tylko w części są efektem działania zadania (stopa bezrobocia, liczba przestępstw).

Mierniki rezultatu mierzą efekty uzyskane w obszarze objętego zadania, które są realizowane za pomocą odpowiednich wyników, a więc mierzą skutki podejmowanych działań (np. skrócenie czasu przejazdu po wyremontowaniu drogi).

Natomiast mierniki produktu będą odzwierciedlać wykonanie danego zadania w krótkim okresie i pokazywać konkretne dobra i usługi wyprodukowane przez sektor publiczny. To one mierzą bezpośrednio konsekwencje działań w ramach realizacji poszczególnych zadań. Wprowadzenie metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego wymaga pewnego sformalizowania procesu planowania, to znaczy stosowania odpowiednich procedur i instrumentów, a także celowego systemu gromadzenia danych i administrowania nimi. Budżet, którego podstawą są zadania, dostarcza wiedzy o zakresie oraz skali wykonywanych usług i generuje informacje niezbędne do efektywnego zarządzania potencjałem gminy. Pionierskie wprowadzenie tego narzędzia wiąże się z podjęciem wysiłku polegającego na zmianie podejścia do planowania i realizacji budżetu, jednakże w dłuższej perspektywie czasu korzyści zwiększenia efektywności i skuteczności działania w znaczący sposób mogą przewyższyć nakłady poniesione na jego wdrożenie²⁶.

6. Argumenty za i przeciw wdrażaniu budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego

Zaletą stosowania budżetu zadaniowego jest określenie mierzalnych celów działalności i wybór najbardziej racjonalnych sposobów realizacji zadań publicznych oraz kalkulacja kosztów działalności podmiotu publicznego. Jest

²⁶ T. Lubińska, *Budżet zadaniowy – ekonomizacja sektora publicznego*, Zesz. Nauk. Uniw. Szczecińskiego 2006/437, Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu, nr 10, s. 147–148.

więc narzędziem usprawnienia zarządzania finansami samorządu terytorialnego.

Budżet w układzie zadaniowym określa rzeczywiste koszty realizacji zadań i tworzy podstawy do projektu budżetu w układzie klasyfikacji budżetowej. Ważną korzyścią jest zmiana zasad alokacji środków, ale też i samego sposobu tworzenia budżetu oraz pełniejsze wykorzystanie wybranych mechanizmów rynku. Alokacja w oparciu o zobiektywizowane kryteria dokonywana jest na podstawie kalkulacji, a wprowadzenie elementów gry rynkowej pomiędzy podmiotami ubiegającymi się o środki budżetowe ma swój wyraz w sposobie prezentacji ich zamierzeń oraz oferowania usług najtaniej, przy założonych standardach jakości. Tak więc wprowadzenie systemu budżetu zadaniowego przynosi wiele korzyści rozumianych jako oszczędności środków finansowych oraz podniesienia jakości zarządzania potencjałem gminy²⁷.

Budżet w układzie zadaniowym jest bardziej czytelny, przejrzysty i zrozumiały. Zadania inwestycyjne, pogrupowane i prezentowane w sposób spójny z programem inwestycyjnym gminy, umożliwiają ocenę ich zaawansowania. Ten rodzaj budżetu można traktować jako efektywny instrument realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych, pozwala bowiem świadomie dokonywać wyboru, lepiej kontrolować przebieg inwestycji i długoterminowo realizować cele. Wprowadzenie metody budżetowania zadaniowego w gminie wymaga pewnego sformalizowania procesu planowania, to znaczy stosowania odpowiednich procedur i instrumentów, a także celowego systemu gromadzenia danych i administrowania nimi²⁸. Budżet, którego podstawą są zadania, dostarcza wiedzy o zakresie oraz skali wykonywanych usług i zbiera informacje niezbędne do efektywnego zarządzania potencjałem gminy. Zwiększa ilość informacji, która jest dostępna zainteresowanym odbiorcom działalności jednostki samorządu terytorialnego. Wprowadzenie budżetu zadaniowego powoduje także pełniejsze wykorzystanie niektórych mechanizmów rynku, poprzez wprowadzenie elementów gry rynkowej pomiędzy podmiotami, które starają się o środki budżetowe. Do jego zalet należy również zaliczyć: zaangażowanie średniego szczebla zarządzania w planowanie, lepszą prezentację wykonywanych zadań, usprawnienie procedur planowania i lepsze monitorowanie zadań, a także przejrzysty podział kompetencji.

Konstrukcja budżetu zadaniowego niesie także określone wady. Jednym z problemów jest dobór właściwych mierników i brak jednoznacznego kryterium ich doboru, a w konsekwencji – niemożliwość oceny ich realizacji. Do-

²⁷ S. Owsiak (red.), *Budżet...*, s. 165–166, 224–231.

²⁸ M. Dylewski, *Budżetowanie w sektorze komercyjnym i samorządowym*, FnUS, Szczecin 2004, s. 156–177.

datkowym problemem samorządów jest system monitorowania i raportowania zadań pod względem rzeczowym i finansowym, co oznacza powiązanie z pomiarem stopnia realizacji celów i zadań. Samorządy wskazują na problemy z procesem hierarchizacji zadań, definiowaniem wskaźników efektywności.

Szereg trudności budzi zdefiniowanie zadania w samorządzie terytorialnym. W metodzie stosowanej w samorządach budżet może obejmować nawet kilka tysięcy zadań (przedstawionych na kartach zadań), co sprawia trudność w ich ocenie przez organ uchwałodawczy. Problemem dla samorządów może być także monitorowanie akceptacji społecznej realizowanych zadań samorządowych oraz powiązanie oczekiwań społecznych ze stopniem ich zaspokojenia.

7. Podsumowanie

Zarządzanie w oparciu o rezultaty, także w przypadku organizacji sektora publicznego jest narzędziem planowania i kontroli, które zakłada, że niezbędne jest wcześniejsze określenie celów, jakie chce ona osiągnąć. Zarządzanie poprzez wyniki jest elementem modernizacji procesów zarządzania finansami publicznymi. Tam, gdzie wdrożono system pomiaru osiągnięć, wsparto efektywną komunikację wewnątrz określonego szczebla władz publicznych.

Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników. Pozwala to na dostosowanie środków finansowych do rzeczywistych potrzeb, sprawniejszą kontrolę skuteczności realizacji zamierzeń o charakterze strategicznym i sprawniejszą kontrolę efektywności wykorzystania tych środków. Ten rodzaj budżetu można traktować jako efektywny instrument realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych, pozwala bowiem świadomie dokonywać wyboru, lepiej kontrolować przebieg inwestycji i długoterminowo realizować cele.

Budżet zadaniowy jest doskonałą szansą na nowe, strategiczne, zhierarchizowane spojrzenie na wydatki w okresie kilkuletnim. Pozwala unikać traktowania wszystkiego jako równie ważne, dokonując wyboru, który pozwoli stworzyć realną szansę na rozwój lokalny. Wprowadzenie metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego wymaga pewnego sformalizowania procesu planowania, to znaczy stosowania odpowiednich procedur i instrumentów, a także celowego systemu gromadzenia danych i administrowania nimi. Budżet zadaniowy dostarcza wiedzy o zakresie oraz skali wykonywanych usług i generuje informacje niezbędne do efektywnego zarzą-

dżania potencjałem samorządu. Tym samym jest on ważnym narzędziem sprzyjającym realizacji zamierzeń rozwojowych na poziomie lokalnym.

Bibliografia

A k t y p r a w n e

- Rozporządzenie ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 128, poz. 861.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2005 r., Nr 249, poz. 2104.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1241, ze zm.

O p r a c o w a n i a

- Coombs H.M., Jenkins D.E.**, *Public Sector Financial Management*, Chapman&Hall, London 1994.
- Dębska-Rup A., Kuchmacz J., Stańdo-Górowska H.**, *Budżetowanie i kontrola budżetowa w przedsiębiorstwach i jednostkach samorządu terytorialnego*, Kantor Wyd. Zakamycze 2003.
- Domański K., Kozyra B., Szolno-Koguc J.**, *Narzędzia efektywnego zarządzania-planowanie zadań w układzie wieloletnim i rocznym*, Lubelska Szk. Biznesu, Warszawa 2000.
- Dylewski M.**, *Budżetowanie w sektorze komercyjnym i samorządowym*, FnUS, Szczecin 2004.
- Dylewski M., Filipiak B.**, *Rekomendowanie praktyki w zakresie planowania budżetowego w świetle doświadczeń w USA*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Czas na pieniądz. Zarządzanie finansami. Mierzenie i ocena wyników przedsiębiorstw*, Zesz. Nauk. Uniw. Szczecińskiego 2008/520, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 14.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M.**, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2006.
- Flejterski S., Świecka B.**, *Elementy finansów i bankowości*, CeDeWu, Warszawa 2006.
- Grabińska B.**, *Planowanie budżetowe wybranych krajów – teoria i praktyka*, [w:] S. Owsiak (red.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, PWE, Warszawa 2008.
- Jastrzębska M.**, *Polityka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, Wyd. UG, Gdańsk 2005.
- Jastrzębska M.**, *Polityka wydatkowania jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miast na prawach powiatu*, *Fin. Kom.* 2004/1, s. 14.

- Kozuń-Cieślak G.**, *Budżetowanie w jednostkach samorządu terytorialnego – reorientacja z administrowania na zarządzanie*, Fin. Kom. 2010/9.
- Kozuń-Cieślak G.**, *Mierzenie i ocena wyników działalności jednostek samorządu terytorialnego – koncepcja i metodologia*, [w:] J. Sokołowski (red.), *Problemy ekonomii, polityki ekonomicznej i finansów publicznych*, t. 2, Prace Nauk. Uniw. Ekonom. we Wrocławiu 2008/39.
- Lubińska T.**, *Budżet zadaniowy – ekonomizacja sektora publicznego*, Zesz. Nauk. Uniw. Szczecińskiego 2006/437, *Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu* nr 10.
- Lubińska T.**, *Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2006.
- Mc Kinney J.B.**, *Performance Budget and Accountability*, [w:] A. Khan, W.B. Hildereth (eds), *Case Studies in Public Budgeting and Financial Management*, Kendall/Hunt Publishing Company, Dubuque 1996.
- Miller G. J.**, *Productivity and the Budget Process*, [w:] J.Rabin, W.B. Hildereth, G.J. Miller (eds), *Budgeting, Formularion and Execution*, Carl Vinson Institute of Government, The University of Georgia 1996.
- Misiąg W.**, *Mierzenie zadań publicznych jako podstawa planowania budżetowego*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, (red.), *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych – uwarunkowania i instrumenty*, t. I, Wyd. UMCS, Lublin 2005.
- Owsiak S.**, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004.
- Owsiak S.**, *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych*, PWE, Warszawa 2002.
- Owsiak S.** (red.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, PWE, Warszawa 2008.
- Pomorska A., Szolno-Koguc J.** (red.), *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Racjonalizacja wydatków publicznych- uwarunkowania i instrumenty*, t. I, Wyd. UMCS, Lublin 2005.
- Rudzka-Lorentz Cz., Sierak J.**, *Zarządzanie finansami w gminach*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, SGH, Warszawa, 2006.
- Swianiewicz P.**, *Finanse lokalne teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2004.
- Wiernik A.**, *Deficyt budżetowy i dług publiczny. Gospodarka polska w okresie transformacji 1997*, Iris, Warszawa 1996.

Dorota BURZYŃSKA

PERFORMANCE BUDGET AS A MANAGEMENT TOOL FOR TERRITORIAL SELF-GOVERNMENT UNITS

(Summary)

Performance budget is a tool of modern management in public sector. Implementation of such construction is aimed at improving finance management by linking financial and material aspects of implemented activities with their effects.

The paper presents arguments for and against implementation of performance budget at territorial self-government level.