

Zofia Szpringer*

Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych

Performance-based budget in Poland in comparison with other countries:

The author presents the current state of performance budgeting in Poland in the light of the comparative research conducted by the Ministry of Finance during the study visits abroad and the results of analyses carried out by the OECD experts. The first section of the paper provides an overview of the performance-based budgeting in several countries (historical background, rationale behind implementation, methods and tasks). Next, selected aspects of performance-based budgeting in Poland are covered. The final section highlights the conclusions and recommendations provided by the OECD.

Słowa kluczowe: *budżet zadaniowy, budżet państwa, badania porównawcze, OECD, Polska*

Keywords: *performance-based budget, state budget, comparative research, OECD, Poland*

* Doktor nauk ekonomicznych, kierownik Zespołu Analiz Finansowych i Budżetu Państwa BAS; e-mail: zofia.szpringer@sejm.gov.pl.

Wstęp

Celem autorki artykułu jest wskazanie, czy i w jakim zakresie doświadczenia międzynarodowe dotyczące funkcjonowania budżetu zadaniowego mogą być przydatne dla Polski, w której budżet zadaniowy jest jeszcze w fazie wdrażania. Dlatego też wykorzystano w szczególności informacje pozyskane przez Ministerstwo Finansów w trakcie wizyt studialnych w różnych państwach oraz wyniki analiz dokonanych przez ekspertów OECD. Dodatkowo wskazano na wybrane aspekty funkcjonowania budżetu zadaniowego w Polsce. Powyższe pozwoliło sformułować wniosek, że aczkolwiek doświadczenia międzynarodowe mają bardzo ograniczone znaczenie dla

Polski, to jednak w pewnym zakresie mogą służyć dalszemu doskonaleniu koncepcji budżetu zadaniowego w Polsce.

Geneza oraz doświadczenia niektórych państw w zakresie wdrażania budżetu zadaniowego

Budżet zadaniowy jest metodą zarządzania finansami publicznymi stosowaną i wprowadzaną w systemach finansów publicznych wielu krajów członkowskich OECD, a także zalecaną przez Komisję Europejską¹. W państwach UE stał się on także jednym z elementów krajowych ram budżetowych (fiskalnych), które są nakierowane na skuteczniejszą walkę z nadmiernym deficytem i długiem publicznym oraz na koordynację polityki gospodarczej w różnych dziedzinach². Na ramy te w Polsce składają się: system budżetu w układzie zadaniowym (wciąż w fazie wdrażania), reguły fiskalne, mające zastosowanie oddzielnie do całego sektora finansów publicznych i do instytucji samorządowych na szczeblu lokalnym, oraz średnioterminowe programowanie na podstawie „Wieloletniego planu finansowego państwa” i wieloletnich prognoz finansowych dla jednostek samorządu terytorialnego³.

Budżet zadaniowy od dawna wpisuje się w szeroki ogólnosiwiatowy trend głębokiej transformacji administracji publicznej oraz wprowadza-

¹ Zob. *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, M. Postuła, P. Perczyński (red.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 22.

² Zob. dyrektywa Rady 2011/85/UE z 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dz. Urz.UE L 306 z 23 listopada 2011 r., s. 41, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:PL:PDF> [dostęp: 27 września 2012 r.]. Zob. też M. Postuła, *Wybrane elementy polityki fiskalnej w krajach Unii Europejskiej wpływające na wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2011, nr 10, http://www.pte.pl/pliki/1/1145/ZN-10_Postula.pdf, oraz Z. Szpringer, *Sytuacja budżetowa państw UE w ramach funkcjonowania Semestru Europejskiego – zalecenia dla Polski*, seria „Analizy BAS” 15(82) 2012, <http://www.sejm.gov.pl/analizy.php> [dostęp: 27 września 2012 r.].

³ Szerzej na temat krajowych ram fiskalnych zob. *Program konwergencji. Aktualizacja 2011*. Warszawa, kwiecień 2011 r., s. 31, http://www.mf.gov.pl/_files_/pf/cp2011.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.], oraz *Finanse publiczne w Polsce w okresie kryzysu*, Ministerstwo Finansów, 2012, s. 4, http://www.mf.gov.pl/_files_/aktualnoci/2012/raport_22_02_2012/raport_fin_pub_2012.v1.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.]. Zob. dokument roboczy służb Komisji, *Ocena krajowego programu reform i programu konwergencji Polski z 2012 r.*, SWD(2012)323 z 30 maja 2012 r., s. 13, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/swd2012_poland_pl.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

nia na dużą skalę tzw. nowego zarządzania publicznego⁴, zgodnie z którym model administracji publicznej winien opierać się na kilku podstawowych założeniach.

- Administracja publiczna powinna być zorientowana w pierwszej kolejności na osiągnięcie wyników, a dopiero później na procesy i działania.
- Aby osiągnąć wyniki, administracja publiczna powinna – tam, gdzie dostarcza określonych produktów i świadczy usługi – czynić lepszy użytek z mechanizmów konkurencji rynkowej.
- Administracja publiczna powinna być zorientowana na konsumentów; organy i – przede wszystkim – agencje rządowe powinny postrzegać osoby i organizacje, z którymi wchodzi w kontakt, jako swoich klientów czy konsumentów, których potrzeby należy znać i zaspokajać.
- Administracja publiczna winna zwracać większą uwagę na sposób, w jaki czyni użytek ze swoich ludzkich, rzeczowych i finansowych zasobów; szczególny nacisk należy położyć na zmniejszenie kosztów świadczenia usług publicznych, a jednocześnie na zwiększenie ich jakości. Chodzi zatem o osiągnięcie więcej mniejszym nakładem.
- Kulturę organizacyjną administracji publicznej powinna charakteryzować elastyczność, innowacyjność, nastawienie na rozwiązywanie problemów i przedsiębiorczość⁵.

Na całym świecie istnieje wiele wariantów budżetu zadaniowego (czasami nazywanego budżetem programowym). Różny był też okres i powody wdrażania takiego budżetu, a także okoliczności temu towarzyszące.

W USA wdrażanie metody budżetowania zadaniowego sięga lat 40 XX wieku, a powodem tego było społeczne odczucie, że tradycyjna, biurokratyczna, zorganizowana administracja publiczna jest bezużyteczna i bez przyszłości. W przekonaniu Amerykanów administracja ta marnotrawiła blisko połowę gromadzonych podatków⁶. Metody budżetowania podlegały zmianom w latach 60., 70. i 90. XX wieku, całkiem niedawno też, bo w obecnym stuleciu, pojawiły się nowe inicjatywy w tym zakresie⁷.

⁴ Nowe zarządzanie publiczne to próba zastosowania w sektorze publicznym zasad i modeli zarządzania znanych i wypróbowanych w działalności sektora prywatnego.

⁵ Zob. J. Supernat, *Administracja publiczna w świetle koncepcji New Public Management*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2005.

⁶ Zob. *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, op. cit., s. 24.

⁷ W USA po wprowadzeniu w 1949 r. metody analizy rezultatów budżetowania (*Performance Budgeting*) w kolejnych okresach wdrażano nowe inicjatywy (narzędzia):

We **Francji** zmiana formy przygotowania budżetu była konsekwencją m.in. nasilających się problemów ekonomicznych związanych ze wzrostem bezrobocia i brakiem reform strukturalnych oraz koniecznością zmiany w sposobie zarządzania środkami publicznymi w celu spełnienia kryteriów konwergencji z Maastricht. Reforma finansów, o której dyskutowano w połowie lat 90. XX wieku, a którą wdrażano etapowo w obecnym stuleciu⁸, miała charakter wielowymiarowy. Oprócz wprowadzenia budżetu zadaniowego wiązała się ze zmianą regulacji, usprawnieniem procedury budżetowej, wprowadzeniem rachunkowości memoriałowej, planowaniem wieloletnim, nowym systemem informatycznym⁹.

W **Wielkiej Brytanii**¹⁰ budżet zadaniowy realizowany jest od 1998 r., a przyczyną jego wprowadzenia była potrzeba realizacji postulatów opinii publicznej oraz środowisk eksperckich i akademickich, dotyczących wprowadzenia zmian polegających na:

- reformie sposobu zarządzania resortami przez ministrów, tak aby w pierwszym rządzie uwzględniane były cele, które mają być realizowane za pomocą wydatkowania środków publicznych,

w 1965 r. system planowania i programowania budżetowego (*Planning-Programming-Budgeting System*); w 1973 r. metodę zarządzania przez cele (*Management by Objectives*); w 1977 r. metodę budżetowania od zera (*Zero-Base Budgeting*); w 1993 r. uchwalono ramy prawne budżetowania zadaniowego na szczeblu federalnym; w 2003 r. wprowadzono specjalne narzędzie PART – *Program Assessment Rating Tool*, umożliwiające ocenę poszczególnych programów przez kwestionariusz złożony z 25–30 pytań zgrupowanych w cztery kategorie mające odpowiednie proporcje w całościowej ocenie. Szerzej zob. E. Szczęsna, *Wybrane doświadczenia międzynarodowe w zakresie programowania budżetu zadaniowego państwa oraz wynikające z nich wnioski dla państw rozwijających się* [w:] *Gospodarka polska po 20 latach transformacji. Osiągnięcia, problemy i wyzwania*, S. Pangsy-Kania, G. Szczodrowski (red.), Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2010.

⁸ W 2001 r. uchwalono przepisy dotyczące etapowego wprowadzenia budżetu zadaniowego (*Loi organique relative aux lois de finances*). Po etapie testowania (pilotażu) budżet na 2006 r. opracowany został zgodnie z nowymi zasadami (na podstawie ustawy przekazującej każdemu ministrowi istotnych uprawnień finansowych w zakresie przypisanych mu programów).

⁹ Zob. *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, op. cit., s. 71; F. Mordacq, *Od modernizacji do reformy państwa – w jakim kierunku zmierza modernizacja francuskiej administracji?* [w:] *Główne kierunki modernizacji państwa – budżet zadaniowy i decentralizacja, materiały z konferencji w Krajowej Szkole Administracji Publicznej*, W. Mikułowski, A. Jezierska (red), Warszawa 2009, s. 23 i n.

¹⁰ Zob. *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/anglia_14-08-200909.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

- zapewnieniu, że rząd nie będzie nadmiernie powiększał deficytu sektora finansów publicznych,
- promocji zasady „wartość za pieniądź”, polegającej na uzyskiwaniu jak najlepszych realnych efektów końcowych wydatkowania środków publicznych (efektywność i skuteczność) w odniesieniu do poniesionych wydatków (wyrażonych w produkcie krajowym brutto),
- zapewnieniu wieloletniej perspektywy planowania wydatków publicznych przy jednoczesnym jak najwyższym poziomie elastyczności w zarządzaniu tymi wydatkami przez resorty.

Dodatkowym impulsem do wprowadzenia takiej modernizacji finansów publicznych była zmiana rządu (dojście do władzy w 1997 r. Labour Party i objęcie funkcji premiera przez Tony'ego Blaira), a także modyfikacja sposobu zarządzania poszczególnymi dziedzinami państwa przez silniejsze zaakcentowanie potrzeby osiągnięcia rezultatów wynikających z najważniejszych priorytetów rządu.

W **Portugali**¹¹ wprowadzenie budżetu zadaniowego było jednym z elementów reformy wzmacniającej konsolidację finansów publicznych, podjętej w związku z osłabieniem wzrostu gospodarczego i zwiększeniem deficytu budżetowego oraz długu publicznego. Reforma ta opierała się na następujących założeniach:

- określeniu nowych reguł polityki finansowej państwa,
- wdrożeniu budżetu programowego,
- wdrożeniu wieloletniego planu wydatków państwa,
- wdrożeniu rachunkowości memoriałowej.

Reformie tej towarzyszyła reforma zarządzania zasobami ludzkimi w administracji publicznej, mająca na celu wdrożenie efektywnego systemu zarządzania kadrami na rzecz motywowania do osiągnięcia jak lepszych rezultatów.

Dwoma filarami reformy finansów publicznych w Portugalii – podobnie jak w Polsce – było wprowadzenie budżetu zadaniowego oraz średniookresowego planowania finansów państwa.

Inicjatywa dotycząca wprowadzania budżetu zadaniowego została podjęta w 2006 r. – tak jak w Polsce – i wzmocniona przepisem prawnym zawartym w nowelizacji prawa budżetowego. Zapis ten deklarował, że najpóźniej w 2009 r. zostanie opracowany projekt budżetu państwa w ujęciu progra-

¹¹ Zob. *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Portugalii*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/portugalia_-_mf.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

mowym na 2010 r. W 2007 r. ustanowiono – w strukturze Ministerstwa Finansów – jednostkę organizacyjną o nazwie Komitet na rzecz Budżetowania Programowego, której głównym celem był nadzór nad opracowywaniem oraz doskonaleniem podstaw metodologicznych nowej metody budżetowania. Komitet ten opublikował w maju 2007 r. raport uzasadniający potrzebę wprowadzenia budżetu zadaniowego w Portugalii, jako narzędzia mającego – przez rozwój oraz użycie informacji efektywnościowych – służyć poprawie wydajności i sprawności sektora publicznego, a także zwiększyć poziom przejrzystości finansów publicznych. Jednocześnie w dokumencie tym zalecono rozpoczęcie inicjatywy w zakresie pilotaży budżetu programowego. Raport zawierał również podstawowe wskazówki metodologiczne dla rozwoju nowej metody budżetowania. Zdecydowano, że model ten ma w szczególności uwzględniać mierzenie rezultatów oraz oddziaływania programów na sytuację społeczno-gospodarczą kraju. Jak zauważono w raporcie OECD z 2008 r. dotyczącym Portugalii, decyzja w kwestii koncentrowania się na mierzeniu rezultatów na samym początku rozwoju budżetu zadaniowego była specyficzną cechą Portugalii, rzadko spotykaną w innych budżetach zadaniowych krajów OECD (jako analogiczny przykład podaje się Australię). Wprowadzenie budżetu zadaniowego w Portugalii rozłożono na etapy, planując obejmowanie w latach 2010–2014 budżetem zadaniowym kolejne ministerstwa¹² oraz wdrożenie w 2015 r. wieloletniego planowania finansowego wydatków.

W Finlandii¹³ przyczynami podjęcia w końcu lat 80. XX wieku prac nad procesem zarządzania przez rezultaty były negatywne oceny jakości systemu administracji oraz skomplikowane, długie procedury biurokratyczne, a także brak efektywności w wykorzystywaniu środków publicznych. Wzrost otrzymywanych funduszy nie zawsze wpływał na osiągnięte rezultaty i poprawę jakości świadczonych usług¹⁴.

Rok 1995 miał bardzo istotne znaczenie w tych pracach z uwagi na przystąpienie Finlandii do Unii Europejskiej. Od tego momentu w proces

¹² W 2010 r. budżetem zadaniowym miało być objęte Ministerstwo Kultury, w 2011 r. Ministerstwo Zdrowia, w 2012 r. Ministerstwo Szkolnictwa Wyższego, Nauki, Innowacji oraz Ministerstwo Społeczeństwa Informacyjnego, w 2013 r. Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Porządku Publicznego a także Ministerstwo Gospodarki, w 2014 r. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Ministerstwo Rolnictwa i Środowiska i Ministerstwo Infrastruktury.

¹³ Zob. *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Finlandii*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/wizyta_studyjna-helsinki_c_18-12-2009.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

¹⁴ Podobne zjawiska w tych czasach można zauważyć w innych krajach nordyckich oraz anglosaskich.

reform jeszcze bardziej aktywnie zaangażował się parlament oraz Ministerstwo Finansów.

W 1987 r. zaczęto wdrażać specjalny rządowy program, mający na celu zreformowanie systemu administracyjnego oraz procesu budżetowego przez zorientowanie go na rezultaty. Powstał Komitet Ministerialny ds. Rozwoju Administracji, Ministerstwo Finansów zostało zaś obciążone odpowiedzialnością za koordynację procesu reform. W roku 1988 wyznaczone zostały trzy agencje, które dwa lata później pilotażowo wdrożyły budżet zadaniowy. Stopniowo zwiększano liczbę podmiotów stosujących tego rodzaju budżet, natomiast już w roku 1995 wszystkie ministerstwa wraz z podległymi jednostkami stosowały procedury zorientowane na rezultaty.

W Finlandii w wyniku reformy systemu budżetowego podjęte zostały następujące środki:

- zmiana „charakteru” informacji budżetowych przekazywanych do parlamentu,
- redukcja wydatków sztywnych,
- delegowanie władzy do kierowników podległych agencji,
- wymóg jasnego formułowania celów,
- wzmocnienie transparentności przez rozwój sprawozdawczości oraz unowocześnienie standardów rachunkowych,
- tworzenie instrumentów o typowo rynkowym charakterze.

Dzięki dokonany zmianom (w tym w zakresie procedur systemu budżetowego):

- zapewniono swobodę operacyjną agencjom rządowym oraz umożliwiono przenoszenie niewykorzystanych środków w danym roku budżetowym,
- zmniejszono restrykcyjność w dysponowaniu środkami otrzymanymi przez agencje,
- poprawiono system oceny osiągniętych rezultatów oraz sposób wyznaczania celów¹⁵,
- spowodowano, że informacje o stopniu zrealizowania wyznaczonych celów są wykorzystywane w procesie budżetowania zadaniowego jako uzasadnienie dla decyzji dotyczących celów strategicznych oraz operacyjnych podejmowanych w procesie stanowienia budżetu,
- nadano nowy, bardziej strategiczny charakter systemowi kontroli¹⁶.

¹⁵ Powstają one w wyniku uzgodnień pomiędzy agencjami a ministerstwami.

¹⁶ Wynika to też z tego, że proces formułowania celów i podejmowania decyzji o alokacji zasobów odbywa się na podstawie informacji na temat osiągniętych wyników.

W Finlandii mimo jednego podstawowego modelu istnieje wiele różnic w zakresie zarządzania przez rezultaty. W niektórych sektorach zarządzanie przez rezultaty jest ukształtowanym, zaawansowanym narzędziem, natomiast w innych proces rozwoju tego modelu zarządzania dopiero się rozpoczął.

W **Norwegii**¹⁷ pierwsze reformy, które przyczyniły się do powstania budżetu zadaniowego, miały miejsce w 1986 r. Ich celem była poprawa skuteczności oraz efektywności budżetowania. Największe zmiany dotyczyły funkcjonowania agencji wykonawczych. Między innymi wprowadzono zarządzanie agencjami przez cele i rezultaty, wzmocniono ich kompetencje. Inne zmiany to decentralizacja procesów decyzyjnych oraz obciążenie władz centralnych odpowiedzialnością za czynności związane ze świadczeniami społecznymi.

Każde z ministerstw odpowiedzialne jest przed parlamentem za czynności podejmowane w zakresie wyznaczonych kompetencji. Poszczególne ministerstwa są formalnie odpowiedzialne za dopilnowanie, by działania podległych agencji wykonawczych były zgodne z kierunkiem wyznaczonym przez parlament i prowadzone w sposób skuteczny i efektywny oraz zgodnie ze wskazaniami kontroli wewnętrznych.

Na **Słowacji**¹⁸ proces reformy systemu budżetowego rozpoczął się w 2002 r., gdy rząd słowacki, dążąc do spełnienia istotnego celu, jakim było wprowadzenie wspólnej waluty europejskiej i przystąpienie do Europejskiej Unii Monetarnej, podjął się licznych działań, realizowanych w ramach reformy zarządzania finansami publicznymi, zmierzających do poprawy i wzmocnienia stanu finansów publicznych. Reformy te obejmowały w szczególności wprowadzenie wieloletniego programowania budżetowego, budowę centralnego systemu płatniczego (centrum realizacji budżetu) przez przejęcie funkcji zarządzania budżetem od Narodowego Banku Słowacji, oraz rozbudowę budżetowego systemu informatycznego. Wprowadzenie nowej metody budżetowania na Słowacji rozpoczęto programem pilotażowym obejmującym dysponentów wybranych części budżetowych (m.in. Ministerstwa Szkolnictwa Wyższego i Sądu Administracyjnego), po

¹⁷ http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/wizyta_studyjna_-_oslo.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

¹⁸ Zob. *Opracowanie dotyczące wyjazdu studyjnego przedstawicieli Ministerstwa Finansów na Słowacji, której celem było zapoznanie się z funkcjonowaniem i rozwojem słowackiego budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania wydatków, w kontekście przystąpienia Słowacji do strefy euro*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009; http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/slowacja_-_sprawozdanie.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

czym metodę tę rozszerzono tak, że od 2004 r. niemal wszyscy dysponenti zobowiązani zostali do opracowywania budżetów w układzie zadaniowym.

W **Holandii** pierwsza próba odgórnego wprowadzenia budżetowania zadaniowego (z celami określonymi przez Ministerstwo Finansów) z lat 70. zakończyła się niepowodzeniem¹⁹. Druga próba, uwzględniająca podejście oddolne, została pojęta pod koniec lat 90. i trwała do 2004 r., kiedy to przeprowadzono modernizację i ocenę systemu budżetowania zadaniowego. Pierwszy budżet zadaniowy został przygotowany w 2001 r., tj. po dwóch latach debaty między rządem i parlamentem. Początkowym celem reformy systemu budżetowania było dążenie do dostarczania parlamentowi bardziej przejrzystych projektów budżetów i sprawozdań z ich wykonania, jednakże podczas wdrażania budżetu zadaniowego poszerzono zakres celów reformy o działania na rzecz poprawy wydajności programów budżetowych.

Do specyficznych uwarunkowań funkcjonowania systemu budżetu zadaniowego w Holandii zaliczono: zdecentralizowanie systemu (duży stopień odpowiedzialności dysponentów bezpośrednio realizujących zadania), korzystny system fiskalny, wysoką jakość kadr biur finansowo-ekonomicznych u wszystkich dysponentów odpowiedzialnych za części budżetowe, konieczność uzasadniania projektu budżetu przez dysponenta przed parlamentem, doskonały przepływ informacji pomiędzy Ministerstwem Finansów a ministrami²⁰.

Doświadczenia holenderskie są pouczające, stąd warto im poświęcić nieco więcej uwagi. Z doświadczeń tych wynika m.in., że:

- jednym z największych osiągnięć przeprowadzonej reformy było wprowadzenie wieloletniego planowania budżetowego wydatków,
- wciąż brak jest rzetelnej diagnozy, co do możliwości uzyskania jednoznacznej oceny wpływu poszczególnych programów rządowych na stopień realizacji poszczególnych celów strategicznych; w wielu wypadkach wskaźniki efektywnościowe dotyczą wyznaczonych ce-

¹⁹ Oparta była ona na: regulacjach ustanowionych przez Ministerstwo Finansów, podejściu „z dołu – do góry”, definiowaniu przez poszczególnych dysponentów celów konkretnych obszarów zadaniowych, a także mierników; *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Holandii*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2008, http://www.archbip.mf.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/wizyta_studyjna_-_holandia.pdf [dostęp: 2 stycznia 2013 r.].

²⁰ Obszarami polityki państwa, dla których określane są odrębne plany finansowe, są: sprawy zagraniczne, sprawy wewnętrzne, kultura, finanse, mieszkalnictwo, środowisko, prace publiczne, gospodarka, przyroda, sprawy społeczne, zdrowie, sport, sprawiedliwość, edukacja, nauka, obrona, planowanie przestrzenne, transport, gospodarka wodna, rolnictwo, jakość żywności, zatrudnienie, opieka społeczna, *ibidem*, s. 69.

łów, ale mijają się z logiką działania, co powoduje, że badania ewaluacyjne nie mogą uchwycić rzeczywistych efektów poszczególnych sposobów działania,

- dwojaki cel reformy budżetowania (tj. przejrzystość i wydajność) nie może zostać osiągnięty wyłącznie przez wprowadzenie budżetu zadaniowego; wprowadzenie budżetu zadaniowego jest ważnym i cennym instrumentem, który powinien być używany podczas debat na temat poziomu finansowania głównych dziedzin polityki państwa, jednakże musi być on wspomagany przez inne narzędzia, takie jak przeglądy tych obszarów działania, które są zalecane dla ułatwienia dokonywania zmian na rzecz poprawy wydajności.

Podjęmowane są dalsze wysiłki skoncentrowane na wzmocnieniu przejrzystości i precyzji zapisów budżetu zadaniowego oraz użyciu przeglądów obszarów działania państwa na rzecz wprowadzania udoskonaleń w sposobie finansowania i podwyższania ich wydajności. Podjęmowane są też prace nad udoskonaleniem systemu mierników, a w szczególności nad ich wiarygodnością i aktualnością, a także nad poszerzeniem aspektu jakościowego wskaźników²¹.

W rezultacie wdrażania budżetu zadaniowego wystąpiły też pozytywne efekty przeprowadzonej reformy: zmniejszyła się objętość dokumentów budżetowych: zamiast 60-stronnicowego uzasadnienia, agenda poszczególnych obszarów mieści się na 15 stronach, struktura budżetu opiera się na logicznym powiązaniu instrumentów realizacji strategii działania z ich wynikami, nastąpiła redukcja części budżetowych z 800 do 140, roczny raport opracowywany jest we wcześniejszym terminie – w maju (przedtem – we wrześniu).

Pozytywnie ocenia się też wprowadzenie, tzw. deklaracji narodowej – instrumentu mającego na celu zapewnienie zgodności, co do legalności i prawidłowości wydatków funduszy UE w Holandii²². Wprowadzenie tego

²¹ Ważne jest ponadto prawidłowe tworzenie powiązań logicznych w ciągu: nakłady/środki – produkt – rezultat – cel strategiczny.

²² „Narodowa deklaracja” jest corocznym sprawozdaniem wygłaszanym przez ministra finansów holenderskiego gabinetu i jest skierowana do parlamentu. Jako część procedury kopia jest przesyłana do Komisji Europejskiej i Holenderskiego Trybunału Obrachunkowego. Następnie Trybunał publikuje niezależną opinię na temat konstrukcji „narodowej deklaracji”, funkcjonowania systemów finansowych oraz legalności i prawidłowości wydatków. Jest ona wprowadzona po to, aby dowieść odpowiedzialności w wydatkowaniu pieniędzy unijnych, zwiększyć efektywność i skuteczność oraz aby zwiększyć przejrzystość w ich wydatkowaniu aż do poziomu beneficjenta końcowego.

instrumentu skutkowało m.in.: redukcją kontroli ze strony Komisji Europejskiej, wczesnym wykrywaniem nieprawidłowości i szybką ich korektą, a także redukcją ryzyka nieprawidłowości w wydatkowaniu. Uzewnętrzyły się również negatywne skutki reformy, polegające w szczególności na trudności w czytaniu dokumentu budżetowego (zbyt wiele informacji o charakterze technicznym, często niemożliwy do uzyskania jasny efekt działań rządu itd.). Okazało się, że:

- relacje pomiędzy wydatkami, celami i miernikami nie zawsze są przejrzyste,
- niemożliwe bywa czasami wyeliminowanie zewnętrznych czynników mających wpływ na rezultat,
- istnieje tendencja do przeciążania struktury budżetu nadmierną liczbą wskaźników, a wskaźniki często nie informują o efektywności.

Ponadto dyskusje budżetowe dotyczące uzgodnień rządu nadal skoncentrowane były w przeważającym stopniu na uzyskaniu środków, przy czym parlament nie przywiązywał wystarczającej wagi do osiągniętych rezultatów poszczególnych wydatków budżetowych.

Z powyższych doświadczeń wyciągnięto wnioski wskazujące, że:

- mierniki powinny być sformułowane w taki sposób, aby stały się odporne na manipulacje, liczba tych mierników winna być ograniczona (w 2008 r. w budżecie umieszczonych było 127 celów strategicznych, którym podporządkowano 454 cele szczegółowe, co powodowało, że „praktycznie wszystko” mogło być uznane za priorytet),
- podczas opracowywania budżetu zadaniowego warto kierować się następującymi założeniami: każde nowe zadanie powinno być poprzedzone ewaluacją *ex ante*, budżet powinien realizować swój podstawowy cel (uzasadnienie dla alokacji i kontroli jej wykonania), efektywność musi być podnoszona przy wykorzystaniu dodatkowych instrumentów (sam budżet zadaniowy nie zapewnia podniesienia efektywności),
- na etapie sporządzania rocznych raportów z wykonania budżetu należy pamiętać o zaleceniach dotyczących: a) redukcji objętości tekstu dokumentów budżetowych i skupieniu się na informacjach potrzebnych dla uzasadnienia wydatkowania; b) użyciu mierników tylko tam, gdzie jest to niezbędne (trzeba być świadomym, że bezkrytyczne użycie mierników może zaprzeczyć idei przejrzystości budżetu); c) uznania, iż w niektórych obszarach działania mogą być lepiej oceniane w aspekcie jakościowym,

- oczekiwania pokładane w budżetowaniu zadaniowym muszą być realistyczne²³,
- niewłaściwe użycie informacji efektywnościowych może prowadzić do skutków przeciwnych niż założone, istnieje bardzo szeroki zakres działań, których rzetelne zmierzenie jest trudne do wykonania; dlatego też nie należy mierzyć wszystkiego, ale jedynie wycinki danej polityki, w miarę możliwości używać kombinacji kryteriów ewaluacyjnych (jakościowych i ilościowych), należy zachować rozsądek – w większości przypadków nie ma możliwości zbadania całego łańcucha powiązań, żeby coś zmierzyć lub ewaluować,
- metoda budżetowania zadaniowego musi być oparta na integrowaniu i równoległym wykorzystaniu różnych umiejętności – przede wszystkim tworzenia strategii, a realizacja planów postępowania w danej dziedzinie musi iść w parze z wiedzą o zasadach jej finansowania,
- ewaluacje powinny zaopatrywać decydentów w informacje wiarygodne i pożyteczne, dlatego tak ważne jest opracowanie wysokiej jakości metodologii i standardów ewaluacyjnych.

Jakkolwiek rezultatami wprowadzenia budżetu zdaniowego w Holandii jest lepsza struktura budżetu i możliwości użycia informacji efektywnościowych w debatach parlamentarnych, to jednak parlament nadal zbyt rzadko z nich korzysta i są one również w zbyt małym stopniu wykorzystywane na rzecz podnoszenia wydajności i skuteczności. Dlatego coraz większy nacisk kładzie się na uzupełnianie informacji efektywnościowych poprzez szczegółowe przeglądy poszczególnych obszarów działania.

Powyższe informacje wskazują, jak zróżnicowana była geneza budżetów zadaniowych oraz przyjmowanych w nich rozwiązań. Niemniej można chyba uznać, że cechą budżetowania zadaniowego jest ciągłość procesu budżetowania, wspierana różnorodnymi instrumentami (w tym wynikającymi z wprowadzenia ram budżetowych).

W literaturze wskazuje się²⁴, że budżet zadaniowy bądź jego zasadnicze elementy odnaleźć można w systemach finansów publicznych ponad pięć-

²³ W związku z tym wskazuje się, że niezwykle ważne z punktu widzenia ewaluacji budżetu zadaniowego jest to, aby kształtować realistyczne oczekiwania dotyczące możliwości dostarczania informacji o produktach i rezultatach. Ponadto informacje te powinny być „technicznie aktualne”, a także odpowiednie dla zastosowania z punktu widzenia ich sprawozdawczości przez urzędników/menedżerów.

²⁴ Zob. E. Szczęśna, *Wybrane doświadczenia międzynarodowe*, op. cit. s. 2.

dziesięciu państw, m.in. Nowej Zelandii, Australii, Kanady, Włoch, Szwecji, Turcji, Meksyku, Chile, Belgii, Danii, Litwy, Łotwy, Estonii, Hiszpanii, Islandii, Indii, Japonii, Norwegii, Republiki Południowej Afryki, Rosji, Niemiec, Chorwacji, Rumunii, Bułgarii, Polski²⁵. Część z tych państw wykorzystuje budżet zadaniowy jako kompleksowe rozwiązanie zastępujące dotychczasowy model budżetu, inne zaś implementują jedynie elementy programowania zadaniowego jako narzędzie uzupełniające do budżetu tradycyjnego. Reformy w zakresie wdrażania budżetu zadaniowego w poszczególnych państwach miały i nadal mają swoją specyfikę przez wzgląd na różnorodność systemów oraz uwarunkowań polityczno-ekonomicznych. Można jednak zauważyć pewną wspólną cechę reform budżetowych, jaką jest wprowadzenie bardziej lub mniej rozbudowanego zarządzania nastawionego na rezultaty. Inną istotną cechą jest to, że zmiany sposobu budżetowania były częścią szerszych reform nastawionych na uzdrowienie sytuacji finansów publicznych (sytuacja taka miała miejsce np. w latach 80. XX wieku w państwach skandynawskich i występuje obecnie w wielu państwach w związku z ostatnim kryzysem). Z reguły bodźcem do wdrażania takich reform był kryzys lub decyzja polityczna dotycząca integracji z Unią Europejską.

Chociaż w literaturze naukowej można znaleźć przykłady wskazujące na pozytywne oceny wdrażania budżetu zadaniowego w USA²⁶, to także z zastrzeżeniami, że próba przeniesienia całokształtu wypracowanych wzorców amerykańskich w zakresie budżetowania zadaniowego ze względu na specyficzny kształt systemu prawa i systemu finansów publicznych na grunt państw rozwijających się jest niezasadna. Praktycznie niemożliwa jest także adaptacja rozwiązań wypracowanych w Nowej Zelandii, jako że nowozelandzki sektor finansów publicznych ma wiele cech anglosaskiego modelu, których zastosowanie w innych państwach, w tym także w Polsce, wymagałoby daleko idących zmian w administracji publicznej, w tym zatrudniania urzędników na

²⁵ Zob. L. Kąsek, D. Webber, *Performance-based budgeting and medium term expenditure frameworks in Emerging Europe Current issues in fiscal reform in Central Europe and the Baltic States 2008*, The World Bank, 2009, s. 80–165, <http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/WBperformanceBudgetingTEF.pdf> [dostęp: 27 września 2012 r.], oraz P. Perczyński, M. Postuła, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania* [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, P. Perczyński, M. Postuła (red.), Ministerstwo Finansów, Fundacja Europejskiego Instytutu Administracji Publicznej, Warszawa 2008, s. 25; K. Stieger, *Elementy budżetowania zadaniowego w Niemczech* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, T. Lubińska (red.), Difin, Warszawa 2009, s. 402–408.

²⁶ Zob. E. Szczęśna, *Wybrane doświadczenia międzynarodowe*, op. cit., s. 14.

kilkuletnie kontrakty²⁷. Stwierdzenie to jest także prawdziwe w odniesieniu do przenoszenia rozwiązań innych niż już wymienionych państw na grunt Polski. Każde ma bowiem swoje specyficzne rozwiązania w systemie prawnym, organizacji administracji publicznej, stanu finansów publicznych, przestrzegania zasady przejrzystości finansów itd.²⁸. Stąd też zgodzić się należy z poglądem, że warto jest czerpać inspiracje z najciekawszych pomysłów²⁹, a także z ogólnie sprawdzonych rozwiązań, przystosowując je do własnych możliwości i potrzeb. Warto także uzmysłowić sobie, iż lepiej jest przyjąć realistyczne, a nie nadmierne oczekiwania wobec budżetu zadaniowego, który ma przecież prawo ewoluować. Budżet zadaniowy może przyczynić się do racjonalizacji wydatków publicznych, ale w obecnym zglobalizowanym świecie nie jest w stanie zapobiec kryzysom finansów publicznych. Doskonałym przykładem jest USA, będące pionierem we wdrażaniu budżetu zadaniowego i ciągłym jego ulepszaniu. Innym przykładem jest Estonia czy Łotwa, które wprowadzały budżet zadaniowy wcześniej niż Polska, a które w 2009 r. doświadczyły ostrych negatywnych skutków ostatniego kryzysu.

Wybrane aspekty funkcjonowania budżetu zadaniowego w Polsce

Polska na tle wielu innych państw stosunkowo od niedawna wdraża budżet zadaniowy, przy czym, podobnie jak część państw, zdecydowała się na jego stopniowe wdrażanie, poczynając od programu pilotażowego³⁰. Stopniowe wprowadzanie tego procesu ma na celu zagwarantowanie właś-

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Podobny pogląd wyraża E. Szczęśna wskazując, że: *Nie jest zasadne bezpośrednio adaptowanie wzorców wypracowanych w sektorach finansów publicznych innych państw, gdyż opracowanie szczegółowej metodyki budżetu w układzie zadaniowym nie ma charakteru uniwersalnego. Sukces wdrożonego modelu budżetowania w jednym państwie wcale nie oznacza, iż w innym państwie również się on sprawdzi, ibidem, s. 15.*

²⁹ Do takich pomysłów E. Szczęśna zalicza portal internetowy www.ExpectMore.gov, będący forum komunikacyjnym między administracją rządową, dostarczającą dóbr i usług publicznych, a ich odbiorcami – społeczeństwem, oraz narzędzie ewaluacji programów PART, które w przejrzysty sposób prezentuje wyniki poszczególnych programów, zob. *ibidem*, s. 14.

³⁰ W Polsce w „Programie konwergencji” oraz w „Dokumencie implementacyjnym «Krajowego programu reform na lata 2005–2008»” zawarto zapisy o wdrożeniu budżetu zadaniowego. Zgodnie z przyjętymi regulacjami w roku 2007 wprowadzono w ustawie budżetowej program pilotażowy dotyczący tego budżetu (w zakresie nauki i szkolnictwa wyższego), po czym w kolejnych ustawach budżetowych następowało poszerzanie zakresu budżetu zadaniowego.

ciwości i poprawności przyjętych rozstrzygnięć metodologicznych, systemowych oraz technicznych³¹.

W początkowej fazie wdrażania budżetu zadaniowego zastosowano kilka rozwiązań, mających istotne znaczenie z punktu widzenia przyjęcia i zaakceptowania nowej metody budżetowania, tj.:

- ulokowania zespołu zajmującego się tym budżetem w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, co nadało odpowiednią rangę temu przedsięwzięciu i stworzyło swoistą presję na ministrów w celu wdrażania nowej metody budżetowania,
- zastosowania oddolnego podejścia do tego budżetu, uwzględniającego w szerokim zakresie rozwiązania proponowane przez dysponentów budżetu odnośnie do formułowania celów, zadań, mierników itd., co z kolei dawało dysponentom poczucie poważnego ich traktowania i uwzględniania specyfiki ich działania (a przypomnieć należy, że w Holandii próba odgórnego wprowadzenia budżetowania zadaniowego z celami określonymi przez Ministerstwo Finansów zakończyła się niepowodzeniem i potrzebna była zmiana podejścia),
- wprowadzania rozwiązania o charakterze całościowym, tj. obejmującym dysponentów wszystkich części budżetowych z założeniem jego poszerzenia na inne podmioty, w tym fundusze celowe i agencje oraz jednostki samorządu terytorialnego. Takie podejście, aczkolwiek nie zawsze uzasadnione z punktu widzenia jego efektywności oraz rozwiązań stosowanych w wielu państwach, miało jednakże pozytywny walor „demokratyzacji” tego rozwiązania i zmniejszania presji na odrzucanie budżetu zadaniowego.

Kolejnym pozytywnie ocenianym rozstrzygnięciem było utworzenie w Ministerstwie Finansów Departamentu Reformy Finansów Publicznych odpowiedzialnego za przygotowywanie budżetu zadaniowego obok Departamentu Budżetu Państwa odpowiedzialnego za pracę nad budżetem tradycyjnym. Rozwiązanie to pozwalało na wymianę informacji i przygotowywanie rozwiązań legislacyjnych zapewniających koordynację prac nad oboma budżetami i ich lepsze powiązanie z innymi instrumentami, np. „Wieloletnim planem finansowym państwa”, programami wieloletnimi, wydłużającymi horyzont planowania i uwzględniającymi priorytety prowadzonej przez rząd polityki fiskalnej, gospodarczej, społecznej itd.

³¹ Zob. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, s. 13, druk sejmowy nr 1181/VI kad., oraz informacje dotyczące doświadczeń różnych państw we wdrażaniu budżetu zadaniowego: *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, op. cit.

Polska ma obecnie dualny system budżetowy:

- tradycyjny, oparty głównie na jednostkach budżetowych i kontroli nakładów, oraz
- wdrażany równolegle budżet zadaniowy, którego celem jest poprawa zarządzania w finansami publicznymi i wzmocnienie alokacyjnej oraz operacyjnej efektywności, budżetowania wieloletniego, przejrzystości i odpowiedzialności.

Taki dualizm nie może jednak utrzymywać się zbyt długo, stąd też konieczne będzie podjęcie decyzji o tym, kiedy nastąpi rezygnacja z budżetu tradycyjnego. Początkowo zakładano, że nastąpi ona w roku 2013, jednak okazało się to nierealne, ponieważ budżet zadaniowy wymaga dopracowania, po to by można było wykorzystać jego zalety i zmniejszyć jego koszty w aspekcie organizacyjnym i finansowym. Najważniejsze jest jednak to – na co wskazała ankieta przeprowadzona wśród parlamentarzystów – że parlamentarzyści wiążą duże nadzieje z budżetem zadaniowym, wskazując jednocześnie, iż na zastąpienie budżetu tradycyjnego budżetem zadaniowym należy jeszcze poczekać³².

Obecnie ważnym wyzwaniem dla Polski jest praca nad:

- miernikami (w tym zakresie można skorzystać z licznych doświadczeń międzynarodowych, wskazujących, gdzie i jakie mierniki można stosować). Niektóre zadania – jak wskazuje prof. A. Wernik³³ – nie nadają się bowiem do oceniania ich za pomocą mierników ilościowych, np. wydatki na utrzymanie władz państwowych (Prezydenta, Sejmu, Senatu)³⁴, na przeprowadzenie wyborów, a także na administrację³⁵. Niekiedy mogłoby to prowadzić do niepożądanych skutków, np. gdyby w zadaniowy sposób ustalać – w ujęciu *ex ante* – wydatki na administrację podatkową,
- upraszczaniem struktury administracyjnej, co może ułatwić egzekwowanie odpowiedzialności związanej z realizacją zadań,
- zwiększeniem przejrzystości budżetu. Przejściowo można ją zapewnić np. przez prezentowanie budżetów dysponentów na ich stro-

³² Zob. Z. Szpringer, *Budżet zadaniowy z perspektywy prac parlamentarnych* [w:] *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, B. Woźniak, M. Postuła (red.), CeDeWu.pl, Warszawa 2012, s. 43–56.

³³ Zob. *idem*, *Finanse publiczne. Cele. Struktury. Uwarunkowania*, PWE, Warszawa 2011, s. 181 i n.

³⁴ Na ten aspekt zwracała też uwagę ekspertka BAS, zob. J. Adamiec, *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, seria „Analizy BAS” nr 10(35) 2010, www.sejm.gov.pl/analizy.php [dostęp: 27 września 2012 r.].

³⁵ A. Wernik, *Finanse publiczne*, *op. cit.*

nach internetowych w układzie wskazującym najważniejsze zadania i środki finansowe, które są nań przeznaczane, oraz – tam, gdzie to możliwe – przyjęte mierniki i stopień ich realizacji,

- upraszczaniem budżetu zadaniowego przez odejście od zbyt dużej liczby zadań, a także wskazanie, gdzie z budżetu zadaniowego należy zrezygnować. Warto dodać, że ostatnia nowelizacja ustawy o finansach publicznych zakładająca odejście od podzadań jest krokiem w dobrym kierunku i wychodzącym naprzeciw oczekiwaniom ekspertów i OECD, jako że w Polsce w roku 2010 obok 22 funkcji, w budżecie zadaniowym wyodrębnionych było 146 zadań i 698 podzadań, co było stosunkowo dużą liczbą na tle innych państw³⁶. Ponadto, zdaniem prof. A. Wernika, należy też przypomnieć, iż nadanie całemu budżetowi państwa formy zadaniowej nie jest w Polsce możliwe, ponieważ istnieje wiele wydatków, które nie mają charakteru finansowania określonych zadań. Przykładowo dotyczy to wydatków na obsługę długu publicznego, płatności do budżetu UE czy subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego (których wykorzystanie pozostawione jest do samodzielnej decyzji samorządów)³⁷. Dodatkowo budżet zadaniowy, z uwagi na to, że ma – tak jak budżet tradycyjny – krótki roczny okres „ważności”, nie odzwierciedla dobrze efektywności niektórych wydatków publicznych, które muszą być ponoszone w dłuższym czasie (wyплаты emerytur i rent), lub takich, które w znakomitej większości znajdują się poza budżetem państwa (ochrona zdrowia, gdzie finansowanie następuje przez składki kierowane do NFZ)³⁸,
- rozstrzygnięciem zakresu wykorzystywania metody memoriałowej. Przy wprowadzaniu budżetu zadaniowego niektóre z państw (np. Portugalia) uznawały za celowe wprowadzenie prezentacji budżetu w układzie memoriałowym. Wydaje się, że w przypadku Polski (gdzie większość wydatków budżetu prezentowana jest w układzie

³⁶ OECD podaje, że w Polsce tych celów (zadań) było ponad 1 tys. Nie jest to może dużo na tle niektórych państw, np. USA było to 3,7 tys. czy Słowacji 1,6 tys., ale było to zdecydowanie więcej niż we Francji ok. 0,5 tys. czy w Szwecji 48, zob. I. Haweksworth, L. Von Trapp, D.F.Nielsen, *Performance budgeting in Poland: An OECD Review*, „OECD Journal on Budgeting” 2011, Vol. 1, s. 25, <http://www.oecd.org/poland/49071034.pdf> [dostęp: 27 września 2012 r.].

³⁷ A. Wernik, *Finanse publiczne*, *op. cit.*, s. 181 i n.

³⁸ Zauważyć też można, że w dotychczasowym układzie budżetu zadaniowego pominięte są np. dochody budżetu czy część artykułowa, o której obowiązkowym zamieszczeniu w budżecie przepisują przepisy różnych ustaw.

kasowym) nie byłoby to dobre rozwiązanie. Podobnie też uznano w Holandii, gdzie wskazano na niewielką przydatność rachunkowości memoriałowej. W kraju tym budżetowanie memoriałowe stosowane jest jedynie w przypadku agencji, natomiast cały budżet państwa jest ujmowany i sprawozdawany w ujęciu kasowym. Stąd dla zachowania jednolitości prezentacji i sprawozdawania poszczególnych obszarów wydatki agencji przekłada się jednocześnie, w sposób równoległy, na układ kasowy,

- lepszym powiązaniem budżetu krajowego z budżetem unijnym oraz wypełnianiem zobowiązań wynikających z prawa unijnego. Środki z budżetu unijnego ukierunkowane na konkretne, często wieloletnie, programy mogą sprzyjać wykorzystaniu zalet budżetowania zadaniowego i planowania wieloletniego. Wypełnianie zaś zobowiązań wynikających z prawa unijnego dotyczących m.in. unikania nadmiernego deficytu i długu publicznego może zapobiec sytuacji, w której konieczne jest szybkie i często mechaniczne cięcie wydatków ze szkodą dla realizacji niektórych ważnych funkcji państwa. W przypadku Polski za ważne można m.in. uznać wprowadzenie trwałej reguły wydatkowej czy reguły fiskalnej, zgodnie z którą saldo nominalne sektora instytucji rządowych i samorządowych powinno być, co do zasady zrównoważone, lub wykazywać nadwyżkę, oraz wprowadzenia tzw. mechanizmu korekcyjnego, który byłby uruchamiany automatycznie w razie wystąpienia istotnych odchyśleń od średnioterminowego celu budżetowego (MTO) lub ścieżki dostosowawczej do tego poziomu. W tym miejscu warto dodać, iż ostatnia nowelizacja ustawy o finansach publicznych wprowadziła wiele pozytywnych zmian w odniesieniu do „Wieloletniego planu finansowego państwa”³⁹, w tym polegającą na dostosowaniu terminu aktualizacji tego planu do obowiązującego od 2011 r. tzw. semestru europejskiego, a także rozporządzenia Rady nr 1466/97/WE w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i kondycji polityk gospodarczych.

Obecnie w Polsce nie wydaje się celowe zapewnianie większej swobody operacyjnej dla dysponentów budżetu i znaczące zmniejszanie ograniczeń w zakresie gospodarowania otrzymanymi środkami, jak również stwarzanie im szerszych możliwości przenoszenia środków niewykorzystanych

³⁹ Zob. prace nad rządowym projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej, druki sejmowe nr 809 i 841/VII kad.

w danym roku budżetowym na kolejne lata, ponieważ kraj nasz objęty został unijną procedurą nadmiernego deficytu budżetowego, a poziom długu publicznego zwiększa się. W tej sytuacji wskazane jest wykorzystywanie zalet zarządzania płynnością sektora finansów publicznych⁴⁰.

Ocena polskiego budżetu zadaniowego przez ekspertów OECD

Eksperci OECD analizujący polski budżet zadaniowy podczas swojej wizyty w Polsce we wrześniu 2010 r. sformułowali uwagi i wnioski, które po części wynikają też z doświadczeń innych państw. Poniżej przytoczono niektóre z nich⁴¹.

- Polski budżet w układzie zadaniowym (dalej: PBB) został zaprojektowany tak, by w całości i w równym stopniu pokrywać całą działalność sektora *general government*. Proces obejmowania poszczególnych elementów tego sektora budżetem zadaniowym jest stopniowy (ostatnio badano jego przydatność w niektórych agencjach), niemniej reforma powinna być przystosowana bardziej w kierunku wewnętrznego zarządzania ministrów liniowych. Sprzyjać temu powinna nowa inicjatywa dotycząca zawierania corocznie kontraktów pomiędzy takimi ministrami a premierem.
- Jeśli chodzi o aspekty techniczne, to jeszcze wiele pozostaje w Polsce do zrobienia, zwłaszcza w sferze technologii informacyjnej (IT). Brak jest systemu rachunkowości, planu kont dostarczającego informacji Ministerstwu Finansów niezbędnej dla monitorowania wykonania budżetu zadaniowego i integralności przyszłych rachunków, w szczególności przydatnych w przyszłości, gdy budżet w układzie zadaniowym będzie jedynym uchwalanym budżetem.
- Jeśli chodzi o etap przygotowania budżetu zadaniowego⁴², to przyjęta w Polsce w budżecie zadaniowym struktura 22 funkcji państwa i 9 krajowych planów rozwoju jest, zdaniem OECD, przydatna dla

⁴⁰ Zob. np. art. 48, 78, 78a–78h ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którymi Minister Finansów może zarządzać wolnymi środkami budżetu państwa, pasywami i aktywami finansowymi Skarbu Państwa w celu finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Jednostki sektora finansów publicznych i państwowe osoby prawne są zobowiązane do lokowania wolnych środków (z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji) w formie depozytu u Ministra Finansów.

⁴¹ Zob. I. Hawkesworth, L. Trapp, D.F. Nielsen, *Performance Budgeting in Poland*, *op. cit.*, s. 9.

⁴² Szerzej zob. *ibidem*, s. 13–33.

rozwoju celów dobrze mierzących wydajność na niższych szczeblach administracji państwowej. Proces odgórnych narzuconych celów w połączeniu z oddolnym „wkładem” dysponentów budżetowych stanowi użyteczne ramy i może wspierać późniejsze udoskonalanie celów i wskaźników/mierników⁴³.

- Jeśli chodzi o etap akceptacji projektu budżetu⁴⁴, to stwierdza się, że rola polskiego parlamentu w procesie budżetowym jest jasna i dobrze rozwinięta. W Polsce nadzór ustawodawcy nad budżetem jest ogólnie silny⁴⁵. Jest zatem odpowiedni czas, aby przeanalizować projekt budżetu zgodnie z najlepszymi praktykami OECD z punktu

⁴³ Zdaniem ekspertów OECD następujące inicjatywy mogą zwiększyć wartość PBB w perspektywie krótko- i średnioterminowej:

a) rozważenie wyboru obszarów najbardziej odpowiednich do budżetowania zadaniowego oraz opracowanie wskaźników i celów w tych dziedzinach, przy jednoczesnym złagodzeniu wymogów w innych dziedzinach, w których korzyści z budżetowania zadaniowego są mniej widoczne,

b) ograniczenie liczby jednostek korzystających z tych samych programów; w dłuższym czasie powinno się dostosować nową strukturę budżetu zadaniowego i strukturę organizacyjną rządu,

c) koncentracja na efektywności operacyjnej agencji; kontynuowane powinno być wsparcie z Ministerstwa Finansów w zakresie wprowadzania standardów w fazie przygotowania budżetu i sprawozdawczości (sprzyjać to będzie lepszemu wykonaniu budżetu),

d) prace powinny być prowadzone w celu zwiększenia wykorzystania wskaźników mierzących wydajność i rezultaty, nie zaś wskaźników działania (te ostatnie należy stopniowo ograniczyć); rodzaj wskaźników powinien być dobrany stosownie do obszarów polityki i celów PBB,

e) wprowadzenie wieloletnich umów związanych z „Wieloletnim planem finansowym” jako sposobu na dostosowanie budżetowania i wyznaczania celów oraz zapobiegania przeciążeniu budżetu rocznego; w wielu istotnych obszarach rezultaty i cele mogą być osiągnięte tylko w ramach średniookresowych,

f) wprowadzenie przeglądu wydatków w poszczególnych obszarach PBB w celu wspierania wydajności procesu budżetowania; przeglądy te powinny być podstawą do umów wieloletnich; możliwości działania (kompetencje) Ministerstwa Finansów winny być zapewnione przez wprowadzenie istotnych regulacji dotyczących tych przeglądów,

g) dokonanie podłączenia nowego systemu umów („umowy” między Kancelarią Prezesa Rady Ministrów i każdego ministerstwa wydatkującego środki publiczne) do „Wieloletniego planu finansowego”; poprawi to warunki formułowania celów, rezultatów i łączenia budżetów.

Zob. I. Hawkesworth, L. Trapp, D.F. Nielsen, *Performance Budgeting in Poland*, *op. cit.*, s. 33.

⁴⁴ Szerzej zob. *ibidem*, s. 34–41.

⁴⁵ Zob. *ibidem*, s. 10.

widzenia zwiększenia jego przejrzystości⁴⁶. Ministerstwo Finansów powinno też wzmocnić dialog z parlamentem, w szczególności w zakresie dotyczącym niezbędnego zakresu przedstawianych informacji (np. jakie wskaźniki są najbardziej istotne i przydatne dla parlamentarzystów) oraz w zakresie prezentowania przykładów dobrych praktyk. Departament Reformy Finansów Publicznych Ministerstwa Finansów winien podejmować systematyczne inicjatywy służące lepszemu dotarciu do posłów. Jest to o tyle istotne, że przejście z budżetu tradycyjnego na zadaniowy wymaga zmian prawa, a jest to łatwiejsze przy odpowiednim wsparciu parlamentu.

- Jeśli chodzi o wnioski dotyczące etapu wykonywania budżetu⁴⁷, to wskazuje się, że obecnie polski system wydatkowania środków budżetowych wydaje się wystarczająco elastyczny i powinien być utrzymywany. System rezerw (celowych i ogólnych) daje dodatkową swobodę rządowi w wykonaniu budżetu. Jednakże reguły przeniesień wydatków są bardziej surowe w porównaniu z występującym w większości państw OECD. Istnieje też uzasadnienie dla utrzymania ograniczeń dla dysponentów budżetu w zakresie dokonywania przeniesień określonych wydatków (np. zwiększania wydatków na wynagrodzenia kosztem wydatków inwestycyjnych, które są często wykorzystywane jako narzędzie w polityce antycyklicznej).

Według ekspertów OECD system zdecentralizowany PBB wprowadza odpowiedzialność dysponentów budżetowych za monitorowanie agencji i jednostek, które powinny poprawić zarówno alokacyjną, jak i operacyjną efektywność w czasie.

W celu wykorzystania potencjału PBB w fazie realizacji budżetu Ministerstwo Finansów powinno:

- a) wspierać dysponentów budżetowych w ich zadaniach monitorowania i kontroli wykonywania budżetu przez opracowanie wytycznych

⁴⁶ Dodatkowo wspomina się, że:

– Sejm ma silną, niezależną jednostkę analityczną (jest nią obecnie Wydział Analiz Społecznych, Gospodarczych i Polityk Unijnych Biura Analiz Sejmowych – Z.S.), a NIK jest ważnym konstytucyjnym organem w zakresie analiz i dostarczania informacji,
– budżet zadaniowy jest nowym wyzwaniem i może zwiększyć się obciążenie parlamentu, zważywszy, że jest on prezentowany obok budżetu tradycyjnego.

Zob. I. Hawkesworth, L. Trapp, D.F. Nielsen, *Performance Budgeting in Poland*, *op. cit.*, s. 10.

⁴⁷ Zob. *ibidem*, s. 10 i n. oraz 41–45.

- dotyczących odpowiednich kontroli, które mogą być wykorzystywane przez ministerstwa i agencje,
- b) rozważyć poluzowanie zasad przeniesień wydatków w celu wspierania porozumień wieloletnich i działających jako zachęta do efektywności w agencjach,
 - c) gromadzić i analizować dane dla pewnego okresu dotyczące transferów, w celu upewnienia się, że transfery są dokonywane odpowiednio w nowej strukturze. Polska powinna dążyć do utrzymania przepisów dotyczących elastycznych przeniesień wydatków, tak jak to ma miejsce w obecnym systemie.

Eksperti OECD sformułowali też wnioski dotyczące sprawozdawczości, rachunkowości i audytu⁴⁸.

Sprawozdawczość i księgowość należą do największych wyzwań stojących przed Ministerstwem Finansów, które zainwestowało znaczące środki w ocenę rozwoju systemu IT na potrzeby sprawozdawczości i rachunkowości PBB. Jednakże doświadczenia wielu krajów OECD pokazują, że reformy systemów IT dla sprawozdawczości i rachunkowości mogą być bardzo trudne i kosztowne.

Biorąc pod uwagę kierunki reformy polskiej i kontynuację tradycyjnego budżetu obok PBB, przydatne może być skupienie się na budowaniu automatycznego przejścia między tradycyjnym budżetem i PBB.

Audyt wewnętrzny w Polsce jest zgodny z ujętymi ramami Publicznej Kontroli Wewnętrznej (Public Internal Control)⁴⁹. Niemniej ciągle niejasny jest mandat jednostki audytu powołanej w Ministerstwie Finansów w odniesieniu do kontroli wykonania zadań na „wyższym poziomie”, tj. w stosunku do całości funduszy publicznych. Oznacza to, że zakres kontroli wewnętrznej budżetu zadaniowego (z uwzględnieniem uwarunkowań organizacyjnych, finansowych i metodologicznych) winien być doprecyzowany. Wskazuje się, iż jednostce audytu potrzebne są kompetencje dotyczące opracowania wytycznych dla kontroli wykonania zadań⁵⁰. Dodatkowo konieczne mogą się okazać specjalistyczne szkolenia w celu zwiększenia kwalifikacji rewidentów/audytorów do przeprowadzenia kontroli wykonania zadań.

Zdaniem OEDC Najwyższa Izba Kontroli, wspierająca wprowadzenie PBB, powinna przyczynić się do sukcesu budżetu zadaniowego, jako że

⁴⁸ Zob. *ibidem*, s. 11 oraz 45–53.

⁴⁹ http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf [dostęp: 27 września 2012 r.].

⁵⁰ Wydaje się, że wniosek ten w świetle obowiązującego art. 292 ustawy o finansach publicznych staje się bezprzedmiotowy.

cele takiego budżetu doskonale współgrają z działaniami NIK w zakresie kontroli wzrostu wydajności. NIK pozostaje kluczowym partnerem dla Ministerstwa Finansów i parlamentu w reformie doskonalenia elementów z PBB, szczególnie w zakresie wskaźników, poprzez ich ciągłe oceny i formułowanie zaleceń⁵¹.

W przytaczanej publikacji poświęconej Polsce eksperci OECD podają też przykłady różnych państw w zakresie ich doświadczeń z budżetem zadaniowym. Z przykładów tych warto przytoczyć doświadczenia Szwecji⁵².

System szwedzki opiera się na 27 dziedzinach wydatków określonych przez parlament (które zostały podzielone na 47 sfer, a większość z nich jest podzielona na mniejsze obszary działań). Cele dla sfer i obszarów działań są formułowane podczas procesu budżetowego (cele są proponowane przez właściwych ministrów i zatwierdzone przez parlament i pozostają one niezmiennie w czasie). Rozwiązanie takie ma dać przejrzysty obraz celów i rzeczywistego oddziaływania w różnych sferach. Szwedzki system oparty jest na małej liczbie ministerstw i dużej liczbie niezależnych agencji, przy czym zadania (*performance targets*), mierniki (*indicators*) i fundusze kierowane są na agencję, nie zaś na programy.

Model szwedzki (a także podobny norweski), mimo iż bazuje na podobnych rozwiązaniach zapewniających przejrzystość, dla Polski ma ten walor, że uproszczona jest w nim struktura administracyjna. Jednakże w Polsce, w której mamy ministerstwa, urzędy centralne, agencje wykonawcze, fundusze celowe, instytucje gospodarki budżetowej oraz państwowe osoby prawne, dojście do takiego rozwiązania może być czasochłonne i kosztowne. Poza tym należy wskazać, iż model ten ma też wady, od których Polska chciała odejść, zwiększając kontrolę nad agencjami i funduszami. Otóż z doświadczeń Norwegii wynika, że w praktyce agencje dysponują dużym stopniem autonomii dotyczącym ich wewnętrznej działalności, wdrażanych programów oraz wydatkowania środków. Agencje udzielają informacji i ustalają wskaźniki oceniające efekty wykonywanych przez nie działań. Dzięki temu są stroną dominującą w negocjacjach z ministerstwami.

Podsumowanie

Polska – na tle innych państw – wdraża budżet zadaniowy stosunkowo niedługo. Pierwsze działania w tym zakresie można generalnie ocenić po-

⁵¹ Zob. I. Hawkesworth, L. Trapp, D.F. Nielsen, *Performance Budgeting in Poland*, *op. cit.*, s. 11.

⁵² W której rząd pracował nad celami budżetu zadaniowego od lat 80. XX wieku.

zytywnie. Doświadczenia wielu państw, w tym szczególnie USA, wskazują, że wdrażanie metody budżetowania zadaniowego jest procesem długoletnim, w trakcie którego co pewien czas nowe rozwiązania mogą być zastosowane np. w celu naprawy pogarszającej się okresowo sytuacji finansów publicznych.

W państwach UE budżet zadaniowy jest jednym z elementów ram budżetowych, nakierowanych na skuteczniejszą walkę z nadmiernym deficytem i długiem publicznym. Funkcjonuje on w warunkach wzmocnienia nadzoru i koordynacji strategii gospodarczych. Oznacza to, że sukces budżetu zadaniowego zależy także od determinacji w realizacji pozostałych elementów ram finansowych.

Badania wskazują, że doświadczenia międzynarodowe z wprowadzaniem i funkcjonowaniem budżetu zadaniowego mogą mieć ograniczoną przydatność dla Polski. Warto jednak zwrócić uwagę na informacje pozyskane przez pracowników Ministerstwa Finansów w czasie wizyt studialnych w różnych państwach oraz na wnioski wypływające z analiz dokonanych przez ekspertów OECD po ich wizycie w Polsce (pomimo tego, iż część z nich traci na znaczeniu m.in. na skutek dokonywanych ostatnio nowelizacji ustawy o finansach publicznych). Lektura powyższych informacji i analiz wskazuje bowiem, że w przypadku Polski aktualne pozostają m.in. takie kwestie, jak:

- potrzeba określenia ścieżki odejścia od dualizmu budżetowego, co podkreśliłoby determinację we wdrażaniu budżetu zadaniowego i wychodziło naprzeciw oczekiwaniom parlamentarzystów (obecnie mamy system, w którym uchwalany jest budżet tradycyjny z elementami budżetu zadaniowego, przy czym ten ostatni jest istotnym elementem uzasadnienia projektu ustawy budżetowej),
- potrzeba przejścia od podejścia „oddolnego” do „odgórnego” i skoncentrowania się na obszarach priorytetowych (polegałoby to na wyborze obszarów najbardziej odpowiednich do budżetowania zadaniowego oraz na opracowaniu wskaźników i celów w tych dziedzinach, przy jednoczesnym złagodzeniu wymogów w innych dziedzinach, w których korzyści z budżetowania zadaniowego są mniej widoczne, a także na koncentrowaniu się na efektywności operacyjnej dysponentów budżetu i ich dalszym wspieraniu przez Ministerstwo Finansów w zakresie wprowadzania standardów w fazie przygotowania budżetu i sprawozdawczości),
- potrzeba upraszczania struktur organizacyjnych (polegałoby to m.in. na eliminowaniu – tam gdzie jest to uzasadnione – wykonywania tych samych zadań przez różne jednostki, czy przyjęciu rozwiązania proponowanego przez OECD, jakim jest ograniczenie liczby jed-

nostek korzystających z tych samych programów; w dłuższym czasie powinno się dostosować nową strukturę budżetu zadaniowego i strukturę organizacyjną rządu),

- potrzeba szerszej konsolidacji finansów publicznych dla potrzeb budżetu zadaniowego (tj. objęcie tym budżetem dalszych jednostek, w tym Narodowego Funduszu Zdrowia) oraz „odszywnienia” struktury wydatków,
- potrzeba dalszego prowadzenia prac w celu zwiększenia wykorzystania wskaźników mierzących wydajność i rezultaty, nie zaś wskaźników działania (te ostatnie powinny być stopniowo ograniczane), oraz wprowadzenia wieloletnich umów związanych z „Wieloletnim planem finansowym państwa” jako sposobu na dostosowanie budżetowania i wyznaczania celów oraz zapobiegania przeciążenia budżetu rocznego; w wielu istotnych obszarach rezultaty, cele mogą być bowiem osiągnięte tylko w okresach dłuższych niż 1 rok,
- potrzeba doskonalenia systemów informatycznych i systemu rachunkowości, tak, by były one w stanie dostarczać informacji niezbędnej Ministerstwu Finansów dla monitorowania wykonania budżetu zadaniowego,
- potrzeba dokonywania przeglądu wydatków w ramach poszczególnych obszarów budżetu zadaniowego w celu wspierania wydajności procesu budżetowania; przeglądy te powinny być podstawą do umów wieloletnich,
- potrzeba dbania o to, by właściwe było powiązanie budżetu krajowego z budżetem unijnym oraz by wypełniane były zobowiązania wynikające z prawa unijnego.

Bibliografia

- J. Adamiec, *Budżet zadaniowy w krajach Unii Europejskiej*, seria „Analizy BAS” nr 10(35) 2010, www.sejm.gov.pl/analizy.php.
- Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, M. Postuła, P. Perczyński (red.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 306 z 23 listopada 2011 r.
- I. Hawkesworth, L. Trapp, D.F. Nielsen, *Performance Budgeting in Poland: An OECD Review*, „OECD Journal on Budgeting” 2011, Vol. 1.
- L. Kąsek, D. Webber, *Performance-based budgeting and medium term expenditure frameworks in Emerging Europe Current issues in fiscal reform in Central Europe and the Baltic States 2008*, The World Bank, 2009.

- F. Mordacq, *Od modernizacji do reformy państwa – w jakim kierunku zmierza modernizacja francuskiej administracji?* [w:] *Główne kierunki modernizacji państwa – budżet zadaniowy i decentralizacja, materiały z konferencji w Krajowej Szkole Administracji Publicznej*, W. Mikułowski, A. Jezierska (red.), Warszawa 2009.
- Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, T. Lubińska (red.), Difin, Warszawa 2009.
- Opracowania dotyczące wyjazdów studyjnych przedstawicieli Ministerstwa Finansów realizowanych jako szkolenie, projekt współfinansowany przez UE z EFS:
- Opracowanie dotyczące wyjazdu studyjnego przedstawicieli Ministerstwa Finansów na Słowacji, której celem było zapoznanie się z funkcjonowaniem i rozwojem słowackiego budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania wydatków, w kontekście przystąpienia Słowacji do strefy euro*, Warszawa 2009.
- Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Finlandii*, Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/wizyta_studyjna-helsinki_c_18-12-2009.pdf.
- Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii*, Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/anglia_14-08-200909.pdf.
- Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Holandii*, Warszawa 2008, http://www.archbip.mf.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/wizyta_studyjna_-_holandia.pdf.
- Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Portugalii* Warszawa 2009, http://www.mofnet.gov.pl/_files_/budzet_zadaniowy/aktualnosci/portugalia_-_mf.pdf.
- Program konwergencji. Aktualizacja 2011*, Warszawa 2011.
- K. Stieger, *Elementy budżetowania zadaniowego w Niemczech* [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, T. Lubińska (red.), Difin, Warszawa 2009.
- J. Supernat, *Administracja publiczna w świetle koncepcji New Public Management*, Uniwersytet Wrocławski, Wrocław 2005.
- E. Szczęsna, *Wybrane doświadczenia międzynarodowe w zakresie programowania budżetu zadaniowego państwa oraz wynikające z nich wnioski dla państw rozwijających się* [w:] *Gospodarka polska po 20 latach transformacji. Osiągnięcia, problemy i wyzwania*, S. Pangsy-Kania, G. Szczodrowski (red.), Instytut Wiedzy i Innowacji, Warszawa 2010.
- Z. Szpringer, *Budżet zadaniowy z perspektywy prac parlamentarnych* [w:] *Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków*, B. Woźniak, M. Postuła (red.), Ce-DeWu.pl, Warszawa 2012.

A. Wernik, *Finanse publiczne. Cele. Struktury. Uwarunkowania*, PWE, Warszawa 2011.

http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf.

<http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/WBperformanceBudgetingTEF.pdf>.

http://www.mf.gov.pl/_files_/aktualnoci/2012/raport_22_02_2012/raport_fin_pub_2012.v1.pdf.

http://www.mf.gov.pl/_files_/pf/cp2011.pdf.

<http://www.mofnet.gov.pl/index.php?const=5&dzial=2062&wysw=2&sub=sub2>

<http://www.oecd.org/poland/49071034.pdf>.