

Doc. dr Elżbieta KOTOWSKA  
Doc. dr Roman GORYSZEWSKI  
Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

## BUDŻET ZADANIOWY JAKO INSTRUMENT WYDATKOWANIA ŚRODKÓW PUBLICZNYCH®

*Artykuł jest kontynuacją rozważań autorów na temat istoty zmian regulacji prawnych i instytucjonalnych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi w świetle teorii i praktyki zarządzania publicznego. W artykule podjęto próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie budżet zadaniowy jest innowacyjnym narzędziem zarządzania środkami publicznymi. Czy może on przyczynić się do poprawy efektywności wydatkowania środków publicznych oraz czy i w jakim zakresie umożliwi realizację zasady jawności i przejrzystości wykorzystania środków publicznych?*

**Słowa kluczowe:** budżet, budżetowanie, cel, zadanie, mierniki, skuteczność, efektywność.

### WPROWADZENIE

W ciągu ostatnich 20-30 lat nastąpiły liczne zmiany w obszarze szeroko rozumianego zarządzania publicznego (w tym również zarządzania państwem). Wśród nich warto wymienić:

- zmianę charakteru relacji państwo-obywatel;
- zwiększenie konkurencyjności pomiędzy państwami;
- ograniczenie ekspansji wydatkowej (Traktat z Maastricht w tym tzw. kryteria fiskalne dotyczące limitów: deficytu budżetowego – 3% w stosunku do PKB oraz długu publicznego – 60% w stosunku do PKB);
- zmianę podejścia do systemu miar ekonomiczno-finansowych;
- wprowadzenie deregulacji i elementów konkurencji w sektorze publicznym;
- zmianę pozycji urzędnika administracji państwowej;
- zmianę mechanizmu koordynacji działań wewnątrz poszczególnych instytucji publicznych [5, s. 28-30].

Wszystkie te zjawiska wymuszają aktywne zarządzanie środkami publicznymi. Związane jest to z wprowadzeniem nowych regulacji prawnych, na bazie których pojawiają się nowe instytucje i towarzyszące im nowe metody zarządzania. Wdrażanie nowych metod zarządzania publicznego polega na realizacji programów publicznych zaspokajających istotne potrzeby publiczne z jednoczesną troską o poprawę efektywności sektora publicznego.

Reformowanie mechanizmów zarządzania środkami finansów publicznych dotyczy dwu typów działań:

- dostosowania działań instytucji publicznych do warunków, w jakich funkcjonuje sektor prywatny,
- wprowadzenia do sektora publicznego rozwiązań właściwych dla gospodarki rynkowej.

Analizowane zmiany opierają się na teorii i praktyce nauk o zarządzaniu oraz doświadczeniach innych państw, które już dość dawno do praktyki zarządzania publicznego wprowadziły metody menedżerskie. Państwa te mogą służyć

za dobre przykłady realizacji budżetowania zadaniowego<sup>11</sup>.

Zgodnie z teorią i praktyką zarządzania w celu poprawy jakości zarządzania środkami publicznymi, określanymi w literaturze przedmiotu jako dążenie do poprawy skuteczności i efektywności ich wykorzystania, punktem wyjścia powinno być:

- rozpoznanie stanu obecnego, w tym szczególnie hierarchii potrzeb konkretnej społeczności;
- sprecyzowanie celów do osiągnięcia;
- skonkretyzowanie wysiłków na celach najważniejszych;
- skuteczny dobór działań i poprawa ich efektywności przez uruchomienie procesu, który umożliwi zmianę stanu obecnego na oczekiwany [5, s.16-25, 8].

Wśród podstawowych metod mających służyć poprawie jakości zarządzania środkami publicznymi wymienia się w szczególności planowanie wieloletnie i budżetowanie zadaniowe. Znalazło to wyraz również w regulacjach prawnych zawartych w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. (u. o f. p.) [12].

**Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie budżet zadaniowy:**

- **jest istotnie innowacyjnym narzędziem zarządzania środkami publicznymi,**
- **może przyczynić się do poprawy efektywności wydatkowania środków publicznych,**
- **umożliwia realizację zasady jawności i przejrzystości wykorzystania środków publicznych, o czym wyraźnie stanowi ustawa o finansach publicznych.**

### BUDŻETOWANIE, BUDŻET ZADANIOWY

Budżetowanie, jako metoda zarządzania, w ostatnich latach nabiera coraz większego znaczenia. Budżetowanie stanowi odzwierciedlenie finansowe procesów, które zachodzą w danej jednostce, organizuje te procesy oraz służy

11 Obszerne informacje na temat budżetowania zadaniowego w takich państwach, jak USA, Holandia, Francja, Irlandia, Słowacja, znaleźć można w pracach: T. Lubińskiej, M. Postuły i P. Perczyńskiego oraz Ł. Hardta i M. de Jonga.

gospodarnemu wykorzystaniu zasobów. Budżetowanie jest potrzebne jako narzędzie ważne i atrakcyjne w zarządzaniu finansami każdej jednostki.

O ile tradycyjne pojęcie budżetu nawiązuje do kategorii normatywnej i wynika z autoryzacji dokumentu przez organ władzy, o tyle budżetowanie ujmuje aspekt czynnościowy, a więc obejmuje stosowanie różnych technik i metod związanych z przygotowaniem, realizacją i kontrolą budżetu. W jego zakres wchodzi całokształt działań zarządczych związanych ze sporządzaniem i realizacją budżetu. Mogą mieć one wpływ na wyniki ekonomiczne, jakie dana jednostka publiczna czy prywatna uzyska [2, s. 73].

W literaturze z zakresu zarządzania finansami sformułowano cechy, które powinien mieć dobry nowoczesny budżet. Budżet taki powinien:

- ujmować w sposób przejrzysty realizowaną za pomocą budżetu politykę władz publicznych;
- ukazywać skutki zgłaszanego przez władze publiczne popytu na środki finansowe gromadzone w budżecie dla obciążeń podatkowych; jest przy tym konieczne wyeksponowanie zależności między ciężarami finansowymi a poziomem i rodzajem świadczeń finansowych z budżetu;
- prezentować krótko- i długookresowe skutki eliminacji lub ograniczeń finansowania bieżących zadań;
- pokazywać związki między zadaniami a standardami ilościowymi i jakościowymi wyznaczonymi dla tych zadań;
- zawierać bodźce dla wykonawców budżetu niezbędne do osiągnięcia celów jednostkowych i ogólnych;
- zawierać system umożliwiający kontrolę i monitorowanie wydatków budżetowych z punktu widzenia zależności w czasie pomiędzy poziomem wydatkowania a stopniem realizacji zadań;
- umożliwiać określenie wpływu dostarczanych przez władze publiczne dóbr i usług na sytuację podmiotów, którym są one dostarczane.

Najważniejszą cechą dobrego budżetu jest minimalizowanie rozbieżności między tym, co zostało zaplanowane a tym, co zostało zrealizowane [6, s. 31].

Jednym z kluczowych narzędzi umożliwiających doskonalenie systemu zarządzania finansami publicznymi jest budżet zadaniowy. Tak w polskiej literaturze jak i literaturze zagranicznej, trudno znaleźć jednoznaczną definicję budżetu zadaniowego [1, s. 17-21]. Zwykle określa się go jako powiązanie wydatków budżetowych z celami, co jest ujęciem najbardziej ogólnym. Bardziej wnikliwa analiza literatury przedmiotu wskazuje, że budżet zadaniowy można rozpatrywać w kilku płaszczyznach, np. jako:

- Budżet zadaniowy prezentacyjny – jest to tzw. szerokie ujęcie budżetu zadaniowego. W układzie tym informacje o wykonaniu budżetu nie odgrywają w zasadzie żadnej roli przy rozstrzygnięciach alokacji środków finansowych na rok następny. Służą jedynie uzyskaniu większej przejrzystości. Analizując taki budżet, można dość szybko odpowiedzieć na pytanie na co pieniądze zostały wy-

datkowane. Podstawowy cel takiego budżetu to poprawa jakości dialogu pomiędzy społeczeństwem a politykami oraz pracownikami administracji publicznej współtworzącymi projekt budżetu, a nie poprawa efektywności wydatkowania środków finansowych.

- Budżet zadaniowy informujący o efektywności – poza prezentowaniem wydatków w układzie zadaniowym wraz z opisanymi celami i wymiernymi efektami – odnosi się także do zakładanych wyników oraz rezultatów ich wykonania w przyszłości (nawiązuje do strategii rozwoju). Informacje o wykonaniu zadań konkretnego budżetu są ważne w procesie planowania i podejmowania decyzji, ale niekonieczne determinują one wielkość alokowanych zasobów.
- Budżet zadaniowy efektywnościowy – jest to tzw. wąskie ujęcie budżetu zadaniowego. Taki budżet łączy każdy przyrost wydatków z przyrostem rezultatów lub innych wyników. W takim ujęciu budżet wskazuje na kierunki alokacji środków finansowych z jednoczesnym określeniem rezultatów ich wydatkowania. Struktura i zakres finansowania oparte są bezpośrednio na osiągniętych rezultatach. Ta kategoria budżetu występuje najrzadziej [14, s. 68-73].

Biorąc pod uwagę poprawę skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych najbardziej optymalny jest trzeci rodzaj budżetu, ponieważ wszelkie dalsze decyzje związane z wydatkowaniem środków publicznych uzależnione są od wcześniejszych pozytywnych rezultatów, tj. wynikających z przyjętych założeń. Jest on jednocześnie najtrudniejszy do ustalenia i realizacji. Stanowi też istotny „kaganiec” wobec różnych grup nacisku pod adresem budżetu, jest najbardziej apolityczny, dlatego też trudno jest uzyskać taki model.

W warunkach polskich, poza nielicznymi praktykami stosowania budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego [6, s. 138-144], budżet występował do niedawna tylko w ujęciu tradycyjnym. Nowoczesne metody zarządzania finansami publicznymi (najogólniej – rządzenia państwem) są wdrażane dopiero w ostatnich latach, głównie po wejściu Polski do Unii Europejskiej.

Budżet zadaniowy ma służyć poprawie jawności i przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi, poprawie relacji między władzą a obywatelem, docelowo zaś poprawie osiąganych rezultatów w dziedzinie finansów publicznych. Jest to nowy instrument, nie dla wszystkich jeszcze jasny i czytelny, funkcjonujący od niedawna w polskich finansach publicznych, który winien doprowadzić do zmiany sposobu myślenia i działania administracji publicznej w zakresie wydatkowania funduszy publicznych.

T. Lubińska podkreśla, że istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie systemu zarządzania środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników. Budżet zadaniowy pozwala na ustalenie, które zadania są najważniejsze dla realizacji określonych celów oraz za pomocą mierników ukazuje w jakim stopniu zostały one wykonane [3, s. 26].

S. Owsiak z kolei określa budżet zadaniowy jako plan finansowy podmiotu publicznego, w którym niezależnie od obowiązującej klasyfikacji dochodów i wydatków budżetowych, zawarty jest także opis konkretnych zadań charakteryzujących się jednorodnością. Zadanie ma określony (ilościowo i jakościowo) cel, koszt, wskaźniki efektywności; wskazana jest także osoba odpowiedzialna za jego realizację [7, s. 294].

Z kolei OECD ogólnie definiuje budżet zadaniowy jako formę budżetowania, która odnosi alokowane środki finansowe do mierzalnych rezultatów [10, s. 71].

Z analizy zaprezentowanych **definicji budżetu zadaniowego wynika, że przywoływane są w niej trzy podstawowe pojęcia, a mianowicie: zadania, cele i mierniki.**

Można zatem przyjąć, że budżet zadaniowy traktowany jest jako metoda zarządzania środkami publicznymi ujmowana jako skonsolidowany plan wydatków jednostek sektora finansów publicznych – sporządzony w horyzoncie dłuższym niż jeden rok, w układzie funkcji państwa, zadań i podzadań budżetowych wraz z miernikami określającymi stopień realizacji celu. Zawiera elastyczny i przejrzysty układ wydatków związanych z realizacją funkcji państwa.

Dobrze przygotowany budżet zadaniowy wykazuje ścisły związek z właściwie opracowaną długoterminową strategią rozwoju, nie zawiera ogólników, ale precyzyjnie określa kierunki działania, stanowi podstawę do formułowania programów nastawionych na realizację konkretnych celów, przekładających się na zadania. Tak pojmowany budżet zadaniowy jest narzędziem zarządzania środkami publicznymi i ma wymiar operacyjny. Zabezpiecza środki finansowe potrzebne do realizacji kolejnego etapu strategii rozwoju państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego podmiotu publicznego. Jest mocno zintegrowany z wieloletnim planem inwestycyjnym i wieloletnim planem finansowym oraz tradycyjnym systemem budżetowym i rachunkowym. Wymienione współzależności przedstawia poniższy rysunek (rys. 1).

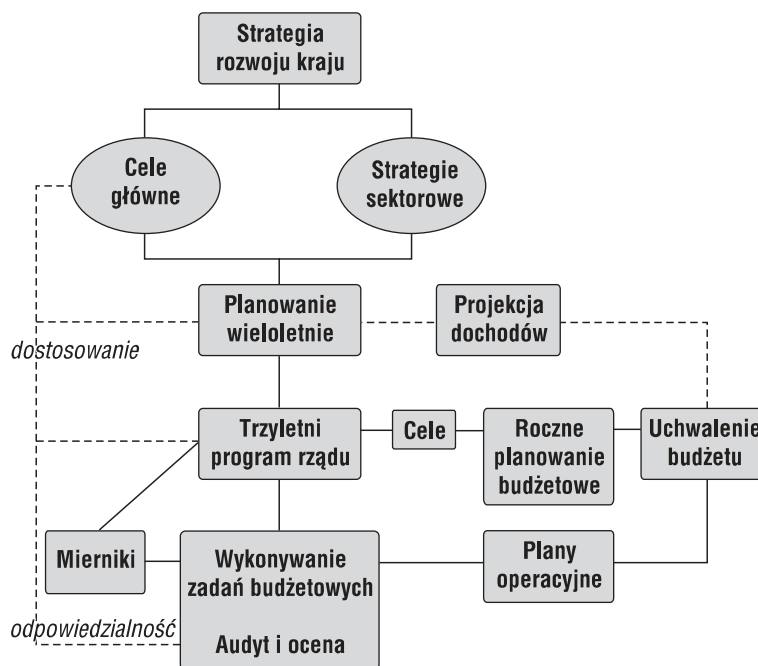


**Rys. 1. Współzależności w ramach strategii rozwoju państwa.**

Źródło: Opracowanie własne

W Polsce podstawą prawną realizacji budżetu zadaniowego jest ustawa o finansach publicznych, która określa

## Proces planowania budżetu zadaniowego



**Rys. 2. Układ dokumentów planistycznych oraz ich wzajemne powiązanie.**

Źródło: [www.lubińska.pl](http://www.lubińska.pl)

zasady i tryb sporządzania budżetu państwa w układzie zadaniowym<sup>2</sup>.

Regulacje ustawowe i literatura przedmiotu wskazują na istotne dokumenty potrzebne do właściwego sporządzenia budżetu zadaniowego i występujące powiązania między nimi (rys. 2).

Budżet zadaniowy polega na przyporządkowaniu operacji finansowych dokonywanych przez władze publiczne państwa do funkcji i programów realizujących cele polityki społeczno-gospodarczej. Każdy program – w ramach swojej struktury – zawiera opis, na który składają się:

- deklaracja oczekiwanej zmiany stanu danej dziedziny;
- sposoby realizacji;
- mierniki zmiany stanu;
- wielkość niezbędnych środków, które na ten program zamierzamy wydatkować;
- źródła jego finansowania;
- lista zadań, które w ramach tego programu zamierzamy sfinansować [5, s. 93].

Wydatki publiczne w budżecie zadaniowym uporządkowane są tak, aby znajdowały odniesienie do odpowiednich zadań, celów i mierników.

Układ zadaniowy budżetu funkcjonuje równolegle z tradycyjnym układem wydatków. Jest to inny układ klasyfikowania wydatków budżetowych. Zestawienie wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostek sektora finansów publicznych sporządzone jest wg funkcji państwa, oznaczających obszary jego działań.

<sup>2</sup> Zob. art. 1 ust. 8, art. 12 ust. 4, art. 142 Ustawy o finansach publicznych [12].

T. Lubińska paradygmat budżetowania zadaniowego określa za pośrednictwem następujących zasad:

- przejrzystości – wyrażonej w nowej klasyfikacji zadaniowej o charakterze podmiotowo-rezultatowym,
- wieloletniości – co oznacza wieloletnią projekcję wydatków w odniesieniu do zadań,
- skuteczności i efektywności – co jest związane z określeniem celów i mierników oraz porównaniem efektów z wydatkowanymi środkami publicznymi,
- konsolidacji – powiązania wydatków budżetu państwa z wydatkami (kosztami) wybranych funduszy publicznych i jednostek podsektora rządowego [4, s. 75].

Ministerstwa oraz urzędy centralne identyfikowane są w budżecie w następujących wymiarach:

1. jakie zadania wykonują;
2. jakie wydatki przeznacza się na poszczególne zadania w danym roku budżetowym;
3. jakie cele należy osiągnąć;
4. jakie skutki mają przynieść zamierzone cele;
5. czy udało się doprowadzić do zamierzonych celów.

**Porównując budżet tradycyjny z budżetem zadaniowym wskazać można na różnice dotyczące kilku obszarów:**

- **planowania:** w tradycyjnym układzie wnioski o środki finansowe podmiotów publicznych są często mało realistyczne, w budżecie zadaniowym dysponent dostaje wstępny limit środków oparty o konkretnie sformułowane zadanie. W tradycyjnym układzie planowanie zadań ma miejsce dopiero po przyznaniu środków, zaś w planowaniu zadaniowym po analizie zaplanowanych do realizacji zadań. Budżet tradycyjny nie pozwala na wykorzystanie danych z wykonania budżetu w celu wprowadzenia zmian w następnych latach. Budżet zadaniowy daje możliwości wykorzystania wiedzy i doświadczeń na rzecz lepszej alokacji środków budżetowych w przyszłości. Tradycyjny budżet to statyczne ujęcie wydatków (dotyczy jednego roku), budżet zadaniowy – to ujęcie dynamiczne, długofalowe, ponieważ wynika z wieloletniego programowania budżetowego;
- **jawności i przejrzystości:** budżet tradycyjny jest mało czytelny ze względu na sposób klasyfikacji wydatków, zaś zadaniowy przejrzysty i zrozumiały tak dla jego wykonawców, jak i dla obywateli. W tradycyjnym budżecie utrudniona jest hierarchizacja wydatków, w zadaniowym – wydatki ustalane są według ich istotności dla rozwoju społeczno-gospodarczego. Nie bez znaczenia jest również to, że budżet zadaniowy umożliwia prowadzenie dyskusji merytorycznych o programach i działaniach, podczas gdy budżet tradycyjny ukierunkowuje dyskusje na pojedyncze pozycje budżetowe.
- **konsolidacji:** w budżecie tradycyjnym wydatki budżetu nie są zintegrowane z wydatkami różnych podmiotów sektora publicznego, zaś budżetowanie zadaniowe pozwala na globalne podejście do wydatków sektora publicznego według funkcji państwa. Udział w ustalaniu budżetu biorą wszyscy realizujący zadania.

→ **kontroli i oceny:** budżet tradycyjny utrudnia powiązanie wydatków z celami rządu i kontrolę skuteczności realizacji zadań, zadaniowy sprzyja sprecyzowaniu celów działania rządu i monitorowaniu skuteczności ich realizacji. Formuła rozliczania z budżetu tradycyjnego nie pozwala na ocenę celowości i efektywności wydatkowania środków publicznych. Budżetowanie zadaniowe poprzez wyraźnie sformułowane cele i mierniki daje możliwość oceny celowości działań, jak i możliwość pomiaru relacji nakładów do efektów, tj. pomiaru efektywności wydatkowanych środków.

**Podsumowując podkreślić należy, że budżet tradycyjny to w aspekcie prawnym uprawnienie do wydatkowania środków publicznych przez dysponentów wskazanych w ustawie budżetowej, budżet zadaniowy zaś to narzędzie zarządzania środkami publicznymi. Dysponent, tj. wskazany w ustawie budżetowej podmiot sektora publicznego zarządza tymi środkami, jest odpowiedzialny za realizację programu i będzie z tego rozliczony.**

Sednem budżetu zadaniowego jest to, że jest on szerszy co do zakresu od budżetu tradycyjnego o tzw. część zadaniową, która informuje jakim celem służą wydatki publiczne i jakie efekty uzyskuje się z nakładów publicznych. Ilustruje to rys. 3.

Budżet tradycyjny	Budżet zadaniowy	
↓	↓	↓
<b>Plan wydatków</b> wg klasyfikacji budżetowej: Część – dział – rozdział	<b>Plan wydatków</b> Wg nowej klasyfikacji budżetowej	<b>Część sprawnościowa:</b> Opis celów, których realizacji mają służyć wydatki; Opis mierników oraz wskazanie ich wartości docelowych, które pokazują efekty z nakładów publicznych

**Rys. 3. Budżet tradycyjny a budżet zadaniowy.**

**Źródło:** Opracowano na podstawie T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce: reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, wyd. Difin, Warszawa 2007, str. 28 [3]

Przejrzystość wydatkowania środków publicznych stanowi punkt wyjścia dla skuteczności i efektywności. Zasada przejrzystości realizowana jest głównie poprzez klasyfikację budżetową, czytelność i porównywalność sprawozdań finansowych. Budżet zadaniowy zakłada, że roczne plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych oraz zadaniowa projekcja wydatków, zawarta w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej, powinny być ujęte w tym samym układzie nowej klasyfikacji [9].

Dla każdej części budżetowej metodyka budżetu zadaniowego przewiduje następujące poziomy klasyfikacji zadaniowej:

- zadania, które tworzą główną jednostkę klasyfikacji budżetowej i grupują wydatki według celów, w tym według celów szczegółowych;

- podzadania – niższy stopień klasyfikacji, posiadają charakter operacyjny. Przypisane do nich wydatki, służą realizacji celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały zdefiniowane. Podzadanie to najniższy szczebel klasyfikacji zadaniowej ujmowany w budżecie państwa;
- działania – układ wykonawczy wydatków budżetowych: wydatki i koszty według paragrafów klasyfikacji budżetowej.

**Zadanie budżetowe to elementarna jednostka w strukturze budżetu zadaniowego, charakteryzująca w miarę jednorodną działalność. Zadanie budżetowe ma nazwę, określony ilościowo i jakościowo cel, produkt, koszt wykonania oraz wskaźniki efektywności [6, s. 89].**

**Planowanie zadań to proces szczegółowego określenia: co, w jaki sposób, za ile, przez kogo i w jakim czasie zostanie zrobione.** Każde zadanie jest identyfikowane za pomocą niepowtarzalnej w ramach danej jednostki nazwy zadania, która powinna odzwierciedlać jego treść.

**Zadania można podzielić ze względu na:**

- rodzaj;
- odbiorcę produktu;
- czas realizacji.

**Dla każdego zadania określa się:**

- produkt, czyli wynik bezpośredni w ujęciu ilościowym;
- zasoby, jakie przewiduje się zaangażować;
- wskaźniki efektywności dla zmierzenia wydajności i skuteczności;
- harmonogram działań i wydatków z uwzględnieniem klasyfikacji budżetowej, wymaganej ustawą o finansach publicznych.

**Drugim stopniem nowej klasyfikacji są podzadania.**

Zadania dzielone są na względnie spójne, wyodrębnione grupy jednorodnych działań, do których można przypisać konkretne kwoty wydatków i które służyć będą realizacji wspólnych celów operacyjnych [3, s.36].

Zgodnie z proponowaną metodyką, realizacja zadań i podzadań budżetowych wymaga określenia przez dysponentów planów działań dla podzadań. Plany ujmują wydatki w podziale na paragrafy klasyfikacji budżetowej, a także działania, które należy wykonać, aby osiągnąć cel podzadania. Dość często występuje w literaturze klasyfikacja na działania:

- działanie w zakresie kształtowania polityki: np. planowanie strategiczne, przygotowanie projektów aktów prawnych, opracowanie kontraktów na wykonanie zadań, minimalnych standardów, norm. Są to działania wymagające specjalistycznych umiejętności i zwykle wykonywane są przez ministerstwa;
- w zakresie koordynacji, nadzoru i monitorowania wykonywania zadań;
- w zakresie zarządzania działalnością realizowane przez jednostkę: zbudowanie oraz stała ocena systemu zarządzania wewnątrz jednostki oraz wewnątrz działu;

- w zakresie świadczenia usług administracyjnych;
- w zakresie świadczenia usług społecznych;
- w zakresie świadczenia usług technicznych;
- pomocnicze: zarządzanie finansowe, zarządzanie zasobami ludzkimi, obsługa i zarządzanie systemami informacyjnymi, infrastruktura, szkolenie personelu i inne [3, s.36; 6, s.130 -132].

Poprawnie przygotowany wykaz zadań i podzadań realizowanych przez dysponentów środków publicznych stanowi punkt wyjścia do realizacji zasad skuteczności i efektywności z transparentnością wydatków [3, s.36].

Funkcja: .....						
	Cel	Wydatki	Miernik	Stan oczekiwany	Stan rzeczywisty	Jednostka odpowiedzialna
Program 1	---	---	---	---	---	---
Zadanie 1	---	---	---	---	---	---
Zadanie 2	---	---	---	---	---	---
Zadanie 3	---	---	---	---	---	---
Program 2	---	---	---	---	---	---
Zadanie 1	---	---	---	---	---	---
Zadanie 2	---	---	---	---	---	---
Zadanie 3	---	---	---	---	---	---
---						
Suma		x zł				

**Rys. 4. Przykład wizualizacji budżetu zadaniowego.**

**Źródło:** Opracowano na podstawie T. Lubińska, *Budżet zadaniowy w Polsce: reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 35.

Strukturalizacja budżetu na określoną liczbę zadań i podzadań wynika z funkcji państwa oraz realizowanych programów wynikających z przyjętej strategii rozwoju społeczno-gospodarczego. Jest też wypadkową elastyczności działania, stabilizacji klasyfikacji i czytelności budżetu. W tym układzie występuje trzystopniowa struktura planowania wydatków. Plan wydatków obejmuje funkcje państwa, zadania i podzadania.

## METODY I ZASADY TWORZENIA BUDŻETU ZADANIOWEGO

Sporządzenie odpowiedniego budżetu wymaga wybrania właściwej metody budżetowania. W przypadku budżetu zadaniowego wyróżniamy:

- **Metody współczynnikowe** – wydatki planowane są na podstawie szacunkowych kosztów utrzymania zasobów, przy wykorzystaniu dwóch zmiennych: nakładów określonych ilościowo oraz kosztów lub wydatków określonych wartościowo. Podstawowym parametrem oceny jest legalność i oszczędność.
- **Metody zorientowane na produkt** – wydatki obliczane są jako iloczyn planowanej wielkości produkcji oraz jednostkowych kosztów zmiennych produktów (powiększone o całkowite koszty stałe lub jednostkowe koszty całkowite). Metoda ta wymaga wdrożenia rachunku kosztów zmiennych i wykorzystania budżetowania, które zorientowane jest na nakłady do wyceny zasobów. W ramach

tej metody wykorzystywane są zmienne: nakłady, koszty, produkty. Parametry oceny to: legalność, oszczędność, efektywność.

→ **Metody zorientowane na rezultaty** zakładają, że planowanie wydatków poprzedzone jest analizą w celu określenia optymalnego zestawu produktów, następnie zaś przechodzi się do planowania wydatków zorientowanych na produkty. W tym wariantcie wymagane jest wdrożenie rachunku kosztów oraz narzędzi ewaluacji (mapy strategii). Wykorzystywane są cztery zmienne: nakłady, produkty, koszty, rezultaty. Parametry oceny to: legalność, oszczędność, efektywność, skuteczność, sprawność [10].

Odniesienie powyższych metod do przyjętej definicji budżetu zadaniowego wskazuje, że najbardziej optymalna jest metoda zorientowana na osiąganie rezultatów. Metoda ta daje możliwość realizacji określonych programów w ramach funkcji państwa i pozwala na pomiar osiągniętych rezultatów w różnych przekrojach.

Poza metodą zorientowaną na rezultaty konieczne jest przestrzeganie kilku zasad charakteryzujących budżet typu zadaniowego:

#### 1. Zasada ustalania priorytetów

Musi odzwierciedlać uchwalone na dany rok priorytety. Budżet zadaniowy jako roczny plan finansowy powinien odpowiadać zamierzeniom społecznym i gospodarczym w danym roku. Decydenci w procesie alokacji środków finansowych, na etapie planowania budżetu, powinni uwzględnić nie tylko zmiany rzeczowych zakresów działalności i kompetencji poszczególnych podmiotów sektora publicznego, ale przede wszystkim priorytety budżetowe.

Ustalanie priorytetów to proces złożony i trudny, szczególnie wówczas, gdy nie istnieją wieloletnie plany strategiczne.

#### 2. Zasada szczegółowości i przejrzystości planowanych zadań

Wskazuje, że podstawą przygotowania projektu budżetu są szczegółowe plany zadań opracowane według jednolitych zasad. Zasada przejrzystości finansów publicznych jest obecnie realizowana głównie poprzez klasyfikację budżetową, czytelność i porównywalność sprawozdań budżetowych. Strukturalizacja budżetu na określoną liczbę zadań i podzadań to wypadkowa takich czynników jak elastyczność działania, stabilność klasyfikacji budżetowej oraz skuteczność podejmowanych decyzji. Łączny koszt planowanych zadań jest równy sumie wydatków w klasyfikacji budżetowej. Podkreślenia wymagają dwa aspekty:

- szczegółowość planowania;
- jednolitość stosowanych zasad.

Jeden i drugi aspekt jest określony na wstępie procesu planistycznego.

Tradycyjne podejście do budżetu koncentrowało się wokół tego ile można otrzymać pieniędzy, później zastanawiano się, co z nimi zrobić. Nowe myślenie każe inaczej patrzeć na proces przyznawania środków, gdyż najpierw należy zdefiniować co trzeba i można zrobić, po co,

komu i czemu ma to służyć. W dalszej kolejności przedstawione projekty prac i zadań są poddawane weryfikacji z ogólnie przyjętą strategią i priorytetami.

Istotną rolę w procesie planowania odgrywa badanie potrzeb. Bazy danych o tychże potrzebach powinny być stale uaktualniane, aby można było zawsze określić poziom środków niezbędnych do zapewnienia konkretnej dostępności do danej usługi [5, s. 97].

#### 3. Zasada skuteczności i efektywności

Obie zasady są ściśle ze sobą powiązane, gdyż to właśnie one decydują o sprawności. Skuteczność odnosi się do stopnia w jakim osiągnięte zostały założone cele i zadania, a efektywność do stopnia osiągnięcia założonych celów przy minimalnych kosztach lub maksymalizacji stopnia osiągnięcia celu przy założonych kosztach. Jednym z najważniejszych posunięć jest określenie celów ponoszenia wydatków publicznych przypisanych do zadań i podzadań oraz ich mierników. Mierniki służą ocenie realizacji zadania i podzadania pod względem istotności, skuteczności, użyteczności i efektywności [5, s. 58-68].

Na różnych poziomach szczegółowości celów spotykamy się z różnymi miernikami, co przedstawia poniższa tabela.

**Tabela 1. Miernik skuteczności i efektywności celów na różnych poziomach szczegółowości celów**

	Miernik efektów (wynik)	Skuteczność	Efektywność
<b>Cel główny</b>	Oddziaływanie (mierzy długofalowe konsekwencje realizacji zadań)	Oddziaływanie aktualne/planowane	Oddziaływanie w stosunku do wydatków
<b>Cel szczegółowy</b>	Rezultat (mierzy efekty uzyskane w wyniku działań objętych zadaniem)	Rezultat aktualny/planowany	Rezultat w porównaniu do wydatków poniesionych na jego osiągnięcie
<b>Cel operacyjny</b>	Produktu (odzwierciedla wykonanie danego zadania i pokazuje konkretne rezultaty)	Produkt aktualny/planowany	Produkt w porównaniu do wydatków poniesionych na jego wytwarzanie

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie T. Lubińska, *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Difin, Warszawa 2009 str. 59-60 [5]

#### 4. Zasada wieloletniości

System budżetowania zadaniowego oparty jest na następujących dokumentach planistycznych: założenia do wieloletniego planowania zadaniowego, trzyletnia zadaniowa projekcja wydatków, roczny budżet oraz plany działań. Wynikiem procesu planowania wieloletniego powinna być trzyletnia zadaniowa projekcja wydatków. W uzasadnionych przypadkach niektóre zadania mogą mieć dłuższy plan realizacji, jednak punktem wyjścia pozostaje okres trzech lat [5, s. 63].

Ważnym elementem budżetu zadaniowego jest sposób kalkulowania kosztów, który ma wpływ na racjonalność podejmowania decyzji przez władze. Oznacza to, iż dla każdego zadania bezpośrednio liczą się podstawowe składniki: koszty bezpośrednie i koszty pośrednie, które są związane z uzyskaniem określonego rezultatu.

Kolejnym elementem charakteryzującym każde zadanie jest jego zakres rzeczowy, a więc pracę jaką należy wykonać w ramach zadania, aby mogło być ono ukończone z sukcesem. Dla zadania budżetowego określa się również plan jego realizacji oraz harmonogram (narzędzia budżetu zadaniowego). Dzięki ich zastosowaniu następuje umiejscowienie w czasie kolejnych przedsięwzięć w pewnej sekwencji, z którymi może się wiązać pozyskiwanie określonych dochodów lub dokonywanie pewnych wydatków [6.s.98-102].

## CELE I MIERNIKI BUDŻETU ZADANIOWEGO

Istotą budżetu zadaniowego są cele i mierniki [15]. Cel w ramach budżetu zadaniowego to świadomie określony stan przyszły, uważany za pożądany, do którego zmierza się drogą realizacji sprecyzowanych zadań i podzadań. Zasady poprawnego formułowania celów według reguły SMART<sup>3</sup> (techniczne kryteria) wprowadzają standardy w tym zakresie. Cele powinny być:

- Mierzalne – czyli określające metody pomiaru stopnia realizacji.
- Konkretne – precyzyjnie i jednoznacznie zdefiniowane.
- Akceptowalne – co oznacza, że wszyscy wykonawcy powinni zgodzić się z wyznaczonymi celami.
- Realistyczne i ambitne, ale możliwe do osiągnięcia.
- Określone w czasie – osiągnięcie celu musi być zaplanowane w rozsądnym horyzoncie czasowym.

Ocena stopnia realizacji celów dokonywana jest przy pomocy mierników. Głównym założeniem formułowania mierników jest odzwierciedlenie ilościowego i jakościowego stopnia osiągnięcia postawionych celów. Dobór właściwych mierników wydaje się być sednem budżetu zadaniowego. To właśnie informacje uzyskane na podstawie mierników wykorzystywane będą w procesie zarządzania środkami publicznymi, w procesie pomiaru postępów w osiąganiu celów, a także przy porównywaniu nakładów na dane zadanie w celu ich minimalizacji.

Literatura przedmiotu wskazuje, że mierniki wykorzystywane na potrzeby budżetu zadaniowego powinny być:

1. adekwatne w stosunku do zadania / podzadania, tj. muszą odzwierciedlać podstawowy cel, któremu realizacja zadania będzie służyć;
2. akceptowalne przez jednostki realizujące dane zadanie;
3. wiarygodne, czyli opierające się o wiarygodne źródło danych ale także łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczegółowej znajomości tematu;

4. łatwe do monitorowania; proces pozyskiwania danych powinien być ponadto racjonalny kosztowo (zbieranie danych nie może być droższe niż realizacja samego zadania lub stanowić istotną część jego kosztów);
5. odporne na manipulację;
6. spójne z miernikami określonymi dla innych poziomów klasyfikacji budżetowej w układzie zadaniowym;
7. zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie;
8. mierzalne – mierzyć tylko to na co wykonawca zadania / podzadania ma wpływ;
9. dobrane w taki sposób, aby ich wartości mogły być uzyskane jak najszybciej po upływie okresu sprawozdawczego [5, s. 99-112, 11, s. 36-46, 13].

Ważne jest właściwe dobranie mierników, prawidłowe sformułowanie a także liczby mierników, które można użyć do oceny realizowanego zadania i rozliczenia pracownika z konkretnego działania. W tym zakresie nie jest wskazana zbyt duża ilość mierników, ale też nie można ograniczać się do jednego ani też ich powielać. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w analizie doświadczeń w zakresie stosowania budżetu zadaniowego przez władze Krakowa – miasta, które pierwsze zastosowało procedurę budżetowania zadaniowego [6, 7].

## PODSUMOWANIE

Wprowadzenie obok budżetu tradycyjnego, budżetu zadaniowego wpisuje się w ogólnosiwiatowy trend zmian w zakresie zarządzania finansami publicznymi. Wynika z potrzeby wprowadzania skutecznego i efektywnego zarządzania środkami publicznymi. Budżetowanie zadaniowe pozwala na lepszą alokację zasobów finansowych i rzeczowych, a w rezultacie lepsze zaspokojenie potrzeb zbiorowych. Odpowiada postulatowi ustawowemu w zakresie celowości wydatkowania środków finansowych, gdyż wiąże konkretny wydatek z zadaniem, umożliwia dokonanie optymalnego wyboru sposobu realizacji zadania. Poprzez układ zadaniowy, budżet staje się czytelny i przejrzysty, zrozumiały zarówno dla jego wykonawców oraz pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych ale także i wszystkich obywateli. Wyrażnie można wskazać na jego zalety, do których należą:

- Możliwość zapewnienia spójności między planowaniem strategicznym (WPF) a podejmowanymi działaniami operacyjnymi (zadania)
- Przejrzystość podejmowanych decyzji dotyczących wydatków publicznych
- Możliwość lepszej kontroli struktury wydatków publicznych
- Lepszą kontrolę efektywności i sprawności wykonywania zadań i wydatkowania środków
- Wzrost elastyczności wydatkowania środków publicznych
- Przeniesienie dziedziny biznesu do sektora publicznego dobrych praktyk np.: analiza kosztów
- Możliwość wykorzystania budżetu zadaniowego do formułowania ocen pracowniczych i określania ścieżki kariery pracownika administracji publicznej

3 SMART od początkowych liter angielskich określa: *specific* - konkretność, *measurable* - mierzalność, *achievable* - akceptowalność, *realistic* - realistyczność, *timebound* - ograniczenie czasowe.

- Wykorzystanie do formułowania wniosków personalnych związanych z łamaniem dyscypliny finansów publicznych.

Budżet zadaniowy nie jest jednak pozbawiony wad. Są to między innymi:

- Możliwość spowodowania zakłóceń funkcjonowania systemu finansów publicznych ze względu na wdrażanie nowych praktyk
- Ryzyko przeniesienia do administracji publicznej egoistycznych zachowań i motywacji znanych z dużych korporacji świata biznesu
- Ryzyko eliminacji (utruty) ważnych (użytecznych) z punktu widzenia obywateli obszarów działalności państwa
- Ryzyko powrotu, przy nieumiejętnym korzystaniu z mierników, do niekorzystnych, nieefektywnych i nieelastycznych praktyk i metod planowania wieloletniego
- Pracochłonność i towarzyszący jej wzrost biurokracji
- Wzrost kosztów funkcjonowania państwa.

Podkreślić należy, że oczekiwane rezultaty tj. zwiększenie przejrzystości finansów publicznych oraz dostarczenie obywatelom bardziej czytelnej informacji dotyczących podejmowanych działań i ich kosztów związane są z prowadzeniem ustawicznego dialogu między władzą a obywatelami. Obywatele winni dysponować pewnym zasobem wiedzy na temat zasad gospodarowania środkami publicznymi. Niewątpliwie jednak budżet zadaniowy w warunkach polskich jest nowoczesnym i innowacyjnym narzędziem zarządzania środkami publicznymi.

## LITERATURA

- [1] **HERDT L., MARTEN DE JONG. 2011.** Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce, Warszawa, Sprawne Państwo, Program ERNST&JOUNG.
- [2] **KOMOROWSKI J. 1997.** Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- [3] **LUBIŃSKA T. 2007.** Budżet zadaniowy w Polsce; Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- [4] **LUBIŃSKA T. 2010.** Finanse publiczne – kategorie, instytucje, struktury, procesy i dane, ECONOMICUS, Szczecin.
- [5] **LUBIŃSKA T. 2011.** Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność, Budżet zadaniowy w Polsce, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

- [6] **OWSIAK S. 2002.** Budżet władz lokalnych, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [7] **OWSIAK S. 2005.** Finanse publiczne, teoria i praktyka, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- [8] **PAKOŃSKI K. (red), 2000.** Budżet zintegrowane zarządzanie finansami, Municipium, Warszawa.
- [9] **ROZPORZĄDZENIE MF Z DNIA 2 MARCA 2000 r.** w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Dz. U. z 2010r nr 38, poz. 207.
- [10] **SIERAK J. 2011.** Budżet zadaniowy jako narzędzie wzrostu efektywności gospodarowania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt Naukowy 107 SGH w Warszawie.
- [11] **SIKORSKI J. 2011.** Budżet zadaniowy w Polsce, Wydawnictwo Sigma Suwałki.
- [12] **USTAWA Z DNIA 27 SIERPNI 2009 r. o finansach publicznych.** Dz.U.nr 157 poz. 1240
- [13] **WDRAŻANIE BUDŻETU ZADANIOWEGO U WSZYSTKICH DYSPOONENTÓW ŚRODKÓW BUDŻETOWYCH W LATACH 2008-2012.** Projekt współfinansowany przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego z Programu operacyjnego Kapitał Ludzki.
- [14] **WOŹNIAK B., POSTUŁA M. 2012.** Budżet zadaniowy metodą racjonalizacji wydatków, Cedetu. Pl. Sp. z o.o. Warszawa.
- [15] [www.budżety-zadaniowy.com/baza\\_mierników](http://www.budżety-zadaniowy.com/baza_mierników)

## PERFORMANCE-BASED BUDGETING AS THE INSTRUMENT OF DISBURSING PUBLIC FUNDS

### SUMMARY

*The article is a continuation of deliberations of authors about the changes in institutional regulations in the scope of managing public funds in the light of practise and theory of public management.*

*In the article an attempt to answer to a question was made, whether and what scope performance-based budgeting is an innovative tool of management of public funds.*

*Whether it can contribute to improve the efficiency of disbursing public funds and whether and what scope enables the realization of the principle of openness and transparency of the utilization of public funds.*

**Key words:** budget, budgeting, object, task, measures, effectiveness, efficiency.