

Ryszard Kata

**Recenzja książki: Joanna M. Salachna,  
Urszula K. Zawadzka-Pąk, Grażyna Michalczuk,  
*Usprawnianie zarządzania w samorządzie  
terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu  
tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów,*  
Warszawa 2017, Wolters Kluwer Polska SA, ss. 215**

**W** wydawnictwie Wolters Kluwer Polska ukazała się książka autorstwa Joanny M. Salachny, Urszuli K. Zawadzkiej-Pąk i Grażyny Michalczuk, *Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet*. Książka ma też wiele mówiący o jej treści podtytuł: *Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów*. Autorki tego opracowania to pracownicy naukowcy uczelni wyższych (Uniwersytetu w Białymstoku i Państwowej Wyższej Szkoły Informatyki i Przedsiębiorczości w Łomży), o uznanym autorytecie naukowym, bogatym dorobku publikacyjnym, lecz także posiadający wieloletnie doświadczenia praktyczne w zakresie finansów jednostek samorządu terytorialnego (JST).

Nie trzeba nikogo przekonywać, że w warunkach ciągle zwiększającego się zakresu zadań publicznych i coraz większych ograniczeń budżetowych, z jakimi zmagają się samorządy terytorialne, kwestia usprawniania zarządzania, w tym zwłaszcza zarządzania finansami, nabiera niebagatelne znaczenia. W literaturze przedmiotu od dawna proponowane są różnego rodzaju koncepcje (m.in. w ramach tzw. nowego zarządzania publicznego) i sposoby usprawniania zarządzania finansami JST. Koncentrują się one głównie na podniesieniu efektywności (relacja nakładów do rezultatów) i skuteczności (w zakresie osiągania celów) wydatkowania środków publicznych na realizację

zadań JST, w szczególności dostarczania odpowiedniej jakości i ilości samorządowych dóbr publicznych. Wiele z tych koncepcji znalazło także zastosowanie praktyczne. Wśród nich można wymienić tzw. budżet zadaniowy, który od około dwóch dekad wdrażają niektóre JST w Polsce (zwłaszcza duże miasta).

Jak wskazują jednak same Autorki książki, skuteczność budżetu zadaniowego w zakresie usprawniania zarządzania publicznego budżet w wielu samorządach, które go wprowadziły, oraz wśród obserwatorów, dosyć duże rozczarowanie. Autorki wręcz stawiają tezę, że w Polsce doszło „do wykształcenia swoistego rodzaju dokumentów planistycznych o bardzo ograniczonej użyteczności zarządczej określanymi mianem budżetu zadaniowego”. Formułują przy tym wiele przyczyn takiej sytuacji, w tym fakt, iż budżet zadaniowy w zasadzie nigdzie nie został w pełni wdrożony. Wskazują także na bariery prawno-administracyjne, biurokratyczne, a nawet mentalne, które powodują, że skuteczność tego rozwiązania w zakresie usprawniania zarządzania JST budzi wątpliwości. W tym kontekście omawiana publikacja jest źródłem interesującej wiedzy na temat wad i zalet budżetu zadaniowego oraz dostarcza informacji i postulatów, jak te niedoskonałości (niesprawności i bariery) można byłoby usunąć lub łagodzić w praktyce zarządzania JST. Ponadto Autorki przedstawiają także nową koncepcję budżetowania i tym

samym zarządzania gospodarką finansową JST, tzw. budżet rezultatów, który bynajmniej nie jest rozwiązaniem alternatywnym do budżetu zadaniowego, lecz swego rodzaju ewolucją tego budżetu, w kierunku usunięcia wielu jego ograniczeń i uzyskania instrumentu pozwalającego na bardziej skuteczne i efektywne zarządzanie finansami JST.

Książka jest adresowana do pracowników JST oraz innych osób pragnących pogłębić swoją wiedzę na temat budżetowych narzędzi w usprawnianiu zarządzania finansami w jednostkach sektora publicznego (w szczególności JST, ale nie tylko). Autorki umiejętnie sięgają zarówno do literatury zagranicznej, krajowej, jak i do aktów prawnych oraz przykładów praktycznych, po to, aby opisać problematykę metod budżetowania i poszczególnych elementów budżetu zadaniowego oraz budżetu rezultatów w aspekcie tytułowego „usprawniania zarządzania” w samorządzie terytorialnym. Trzeba przy tym jednoznacznie podkreślić, iż owe „usprawnianie” należy rozumieć w kontekście skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych przez JST, a nie w kontekście organizacji procesu zarządzania. Warto też wskazać, że Autorki – opisując różne budżetowe narzędzia usprawniania zarządzania finansami JST – wskazują na charakter owych usprawnień, począwszy od tych, które jedynie zwiększają przejrzystość gospodarki finansowej, poprzez te, które dostarczają informacji o jej rezultatach, ułatwiają efektywne i skuteczne zarządzanie środkami publicznymi, wreszcie zmieniają istotnie „filozofię” planowania budżetu i jego wykonania. Niewątpliwą wartością opracowania jest bogate ilustrowanie treści teoretycznych przykładami praktycznymi oraz logiczny i wewnętrznie spójny układ książki, który ułatwia czytelnikowi zrozumienie niełatwych przecież treści.

Recenzowana książka składa się z wprowadzenia, pięciu rozdziałów oraz spisu literatury i informacji o autorach. Treści poszczególnych rozdziałów tworzą merytorycznie kompletne i zwarte opracowanie.

W rozdziale pierwszym zostały przedstawione zagadnienia terminologiczne i metodologiczne,

które ułatwiają czytelnikowi zrozumienie zasadniczej treści wywodu. W tym kontekście pewne zastrzeżenie budzi podtytuł opracowania, gdyż zgodnie z terminologią prezentowaną w tym rozdziale budżet zadaniowy jest odmianą budżetu efektów. W publikacji konfrontowano natomiast budżet zadaniowy z budżetem rezultatów, dlatego podtytuł powinien raczej brzmieć: *Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu rezultatów*.

W rozdziale drugim przedstawiono uwarunkowania prawne i zarządcze budżetu JST. Treść tego rozdziału tworzy grunt do dalszych analiz obejmujących uwarunkowania wdrożenia budżetów efektów (zadaniowego i rezultatów). W rozdziale omówiono budżet od strony formalno-prawnej oraz jako instrument zarządzania finansami JST. Pod tym kątem zostały także omówione dokumenty operacjonalizujące budżet. Autorka rozdziału zaznacza, że to, czy budżet będzie spełniał funkcję optymalizacji, czy marnotrawstwa, zależy m.in. od przyjętych metod programowania (planowania) budżetowego. W tym kontekście opisuje wady i zalety budżetu przyrostowego (liniowego). Podkreśla, iż niezależnie od tego, jaki przyjęto sposób planowania, budżet musi proceduralnie mieścić się w ramach wyznaczonych prawem. Uznając słuszność wdrażania nowoczesnych metod budżetowania, Autorka zauważa, że w zasadzie (merytorycznie) dotyczą one programowania wydatków, a nie całego budżetu (rozumianego jako plan dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów). Wynika to chociażby z faktu relatywnie niewielkiego wpływu JST na dochody czy rozchody. Ustrukturyzowanie planów finansowych składających się na budżet JST z zastosowaniem klasyfikacji budżetowej, co jest wymagane przez przepisy prawne, oraz przytoczony argument dotyczący merytorycznej istoty budżetu zadaniowego skłaniają do tezy, która w moim mniemaniu wynika z treści rozdziału 2, że budżet ten czy budżet rezultatów mogą stanowić *de facto* dokumenty operacjonalizujące budżet liniowy. W obecnym stanie prawnym JST nie mogą nadać tego rodzaju budżetom charakteru prawnego, jest nim bowiem

na zasadzie wyłączności budżet tradycyjny (liniowy). Przygotowanie budżetu zadaniowego (czy też budżetu rezultatów) może jednak służyć do usprawnienia zarządzania finansami JST w kierunku wzrostu skuteczności i efektywności wydatkowania funduszy publicznych, gdyż pozwala usunąć wiele mankamentów (niedoskonałości) budżetu liniowego.

W drugim rozdziale przedstawiono także specyfikę rachunkowości JST. Wykazano, że cechą charakterystyczną rachunkowości JST jest jej oparcie na zasadzie kasowej. Takie ujęcie (kasowe zamiast memoriałowego) nie sprzyja jednak analizie skuteczności realizacji zadań wykonywanych przez JST.

W rozdziale trzecim dokonano interesującej i krytycznej charakterystyki budżetu zadaniowego. Przedstawiono cel i istotę tego budżetu, która została opisana w formie 10 jego cech o charakterze prawnym, ekonomicznym i operacyjno-technicznym. Następnie Autorka dokonała opisu poszczególnych cech, w kontekście realizacji funkcji budżetu zadaniowego jako instrumentu mającego służyć poprawie jakości zarządzania funduszami publicznymi przez JST. Autorka wykazała, z czym trudno się nie zgodzić, że w Polsce budżet zadaniowy, wdrażany do tej pory przez JST, służy głównie funkcji „prezentacyjnej”, ale jest często nieprzejrzysty dla obywateli. Jednym z kluczowych mankamentów jest także jego ukierunkowanie na produkty, a nie na efekty oraz brak spójności między rodzajem celu a rodzajem miernika. W praktyce budżetowej stosowane są zazwyczaj mierniki efektywności (opisujące poziom nakładów poniesionych na określone produkty/usługi), brakuje natomiast mierników skuteczności opisujących poziom realizacji zakładanych celów. Jako dowód przytaczane są w tym względzie liczne przykłady praktyczne z różnych budżetów zadaniowych JST w Polsce. Konsekwencją wymienionych wad budżetu zadaniowego – trzeba podkreślić, że nie jako takiego, lecz modelu stosowanego przez JST w Polsce – jest to, że wykonawcy budżetu są pozbawieni elastyczności w realizacji zadań publicznych i wydatkowaniu środków budżetowych. W efekcie nadal głównie skupiają

się na przestrzeganiu limitów wydatków dla poszczególnych działów, rozdziałów i paragrafów, wyznaczonych w uchwale budżetowej, nie zaś na poprawie skuteczności i efektywności wydatkowania środków budżetowych.

Ważne konkluzje, jakie płyną z treści tego rozdziału, to teza, że użyteczność budżetu zadaniowego w realizacji jego funkcji jest uzależniona od dobrej współpracy między organem wykonawczym, stanowiącym oraz dysponentami środków budżetowych. Inna konkluzja, to wskazanie na konieczność planowania wydatków budżetowych JST w układzie zadań, a dopiero na jego podstawie skonstruowanie budżetu tradycyjnego.

Rozdział czwarty jest poświęcony budżetowi rezultatów. Jego układ jest analogiczny do rozdziału trzeciego, co ułatwia czytelnikowi lepsze zrozumienie różnic między budżetem zadaniowym a budżetem rezultatów. Autorka podkreśla, że budżet ten lepiej od budżetu zadaniowego realizuje funkcję motywowania jednostek administracji publicznej i ich pracowników do podnoszenia efektywności i skuteczności realizacji powierzonych zadań. Podstawą tego jest uzyskanie i właściwe wykorzystanie informacji o efektach (rezultatach) prowadzonej gospodarki budżetowej. Jego cechą jest także częściowe odejście od historycznej metody planowania wydatków na rzecz pośredniego powiązania wydatków z celami. Wydatki przypisywane poszczególnym zadaniom (działaniom) zależą tu od wartości zaplanowanych do osiągnięcia mierników, w szczególności chodzi zaś o mierniki rezultatu (skuteczności). Ważną cechą tego budżetu jest też obecność zagregowanych programów zadaniowych realizowanych jednocześnie (wspólnie) przez co najmniej dwie jednostki organizacyjne JST.

Proponowane i opisane w rozdziale czwartym rozwiązanie w postaci budżetu rezultatów z pewnością zasługuje na szerszą uwagę. Jego ewentualne wdrożenie w JST jest zadaniem ambitnym, ale nie musi być realizowane od razu w pełnym kształcie budżetu rezultatów. Raczej pożądana byłaby pewna ścieżka „ewolucyjna” – od budżetu skoncentrowanego na zadaniach,

poprzez jego stopniową modyfikację w kierunku budżetu skoncentrowanego na rezultatach.

Zarówno w rozdziale trzecim, jak i w rozdziale czwartym znajdujemy podrozdział poświęcony rachunkowości na potrzeby realizacji budżetów: zadaniowego i rezultatów. Treści tam zawarte pozwalają na lepsze zrozumienie istoty obydwu wariantów budżetu efektów oraz dostarczają ważnych merytorycznie wskazówek na temat tego, jak powinna być zorganizowana rachunkowość w JST, aby pozwoliła na pełne wykorzystanie możliwości tych budżetów w kontekście usprawniania zarządzania gospodarką finansową JST.

Ostatnią częścią książki jest rozdział piaty, w którym przedstawiono kilka nowszych (innovacyjnych) działań pozwalających na zwiększenie efektywności i skuteczności zarządzania finansami JST poprzez budżet zadaniowy lub budżet rezultatów. Chodzi w szczególności o mechanizmy silniej

motywujące pracowników i jednostki organizacyjne JST do osiągania zakładanych w budżecie efektów (produktów, rezultatów).

Prezentowane w książce rozwiązania dotyczące budżetu zadaniowego i budżetu rezultatów mają charakter modelowy, w praktyce zaś istniejące rozwiązania mogą mieć charakter pośredni i łączyć cechy tych dwóch wymienionych budżetów i budżetu tradycyjnego (liniowego).

Finanse JST, lecz także innych jednostek sektora publicznego, wymagają usprawnień w kierunku bardziej efektywnego i skutecznego wydatkowania środków budżetowych na realizację zadań publicznych. Recenzowana publikacja wychodzi naprzeciw tym oczekiwaniom. W sposób przystępny i merytorycznie spójny dostarcza wiedzy na temat już funkcjonujących w praktyce w Polsce oraz nowych (innovacyjnych) instrumentów zarządzania gospodarką finansową JST poprzez budżet.

**dr hab. Ryszard Kata**

jest profesorem nadzwyczajnym w Katedrze Finansów na Wydziale Ekonomii Uniwersytetu Rzeszowskiego.