

# **USPRAWNIANIE ZARZĄDZANIA W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM POPRAZEC BUDŻET**

**Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego  
do budżetu efektów**

Joanna M. Salachna, Urszula K. Zawadzka-Pąk  
Grażyna Michalczuk

---

---

---

# USPRAWNIANIE ZARZĄDZANIA W SAMORZĄDZIE TERYTORIALNYM POPRAZ BUDŻET

Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego  
do budżetu efektów

Joanna M. Salachna, Urszula K. Zawadzka-Pąk  
Grażyna Michalczuk

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 czerwca 2017 r.*

Recenzent

*Prof. dr hab. Andrzej Borodo*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne i łamanie

*Violet Design Wioletta Kowalska*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-593-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	7
Wprowadzenie .....	9

## Rozdział 1

Ustalenia terminologiczne i metodologiczne ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	13
--	----

## Rozdział 2

Uwarunkowania prawne i zarządcze budżetu jednostki samorządu terytorialnego .....	20
2.1. Podstawy prawne budżetu samorządowego ( <i>Joanna M. Salachna</i> ) .....	20
2.1.1. Budżet i uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne .....	20
2.1.2. Budżet j.s.t. – wymogi w zakresie sporządzenia planu dochodów, planu wydatków oraz planu przychodów i rozchodów .....	25
2.2. Budżet z perspektywy zarządczej ( <i>Joanna M. Salachna</i> ) .....	40
2.2.1. Uwarunkowania zarządzania finansami samorządowymi, w tym zarządzania poprzez budżet .....	40
2.2.2. Zarządzanie finansami z perspektywy budżetu .....	44
2.3. Instrumenty operacjonalizujące budżet – przesłanki, zasady, elementy konstrukcji ( <i>Joanna M. Salachna</i> ) .....	54
2.4. Specyfika rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego ( <i>Grażyna Michalczyk</i> ) .....	64

2.5. Zasady wykonywania oraz kontrola w zarządzaniu budżetem jednostki samorządu terytorialnego ( <i>Joanna M. Salachna</i> ) .....	86
--	----

### **Rozdział 3**

<b>Budżet zadaniowy</b> .....	101
3.1. Cel i istota budżetu zadaniowego ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	101
3.2. Klasyfikacja wydatków w budżecie zadaniowym ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	110
3.3. Część sprawnościowa w budżecie zadaniowym ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	127
3.4. Rachunkowość na potrzeby budżetu zadaniowego ( <i>Grażyna Michalczuk</i> ) .....	136
3.5. Wady i zalety budżetu zadaniowego ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	149

### **Rozdział 4**

<b>Budżet rezultatów</b> .....	154
4.1. Cel i istota budżetu rezultatów ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	154
4.2. Klasyfikacja wydatków w budżecie rezultatów ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	159
4.3. Część sprawnościowa w budżecie rezultatów ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	169
4.4. Rachunkowość na potrzeby budżetu rezultatów ( <i>Grażyna Michalczuk</i> ) .....	185
4.5. Wady i zalety budżetu rezultatów ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	199

### **Rozdział 5**

<b>Nowsze formy budżetu efektów</b> ( <i>Urszula K. Zawadzka-Pąk</i> ) .....	205
---	-----

<b>Literatura</b> .....	209
<b>Autorzy</b> .....	217

## WYKAZ SKRÓTÓW

<b>DPS</b>	– dom pomocy społecznej
<b>j.s.t.</b>	– jednostka samorządu terytorialnego
<b>OECD</b>	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
<b>RIO</b>	– regionalna izba obrachunkowa
<b>r.s.z.r.</b>	– rozporządzenie Ministra Finansów z 5.07.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 760)
<b>SPZOZ</b>	– samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej
<b>u.f.p.</b>	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.)
<b>u.o.n.d.f.</b>	– ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 168 ze zm.)
<b>UE</b>	– Unia Europejska
<b>u.r.</b>	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.)
<b>WPF</b>	– wieloletnia prognoza finansowa



## WPROWADZENIE

W warunkach ciągle zwiększającego się zakresu zadań i silnych ograniczeń finansowych jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) coraz większe znaczenie należy przykładać do usprawniania zarządzania, w tym zarządzania ich finansami. Z tych m.in. względów jest oczywiste, że j.s.t. powinny prowadzić gospodarkę finansową w sposób sprawny i skuteczny<sup>1</sup>. Ostatnią z wymienionych cech w odniesieniu do j.s.t. można rozumieć przede wszystkim jako wymóg prawidłowego formułowania budżetu (planów budżetowych). Sprawność zaś należy traktować jako dążenie do realizacji wyznaczonych w planach celów przy jak najmniejszym zużyciu zasobów, w tym zasobów finansowych oraz organizacyjnych.

Jak się jednak okazuje, powyższe dyrektywy ogólne trudno przenieść na grunt praktyki. Proponowane i/lub stosowane przez niektóre j.s.t. instrumenty mające doprowadzić do usprawnienia i skuteczności ich działania niejednokrotnie okazują się pozorne, nie umożliwiając tym samym osiągnięcia założonego celu ogólnego (usprawnienia zarządzania). Tak właśnie jest w przypadku tzw. budżetu zadaniowego, który stosowany i modyfikowany jest w polskich j.s.t. od około dwudziestu lat<sup>2</sup>. Trudne jest znalezienie przykładu gminy, powiatu czy

---

<sup>1</sup> Sama sprawność jest ogólnie rozumiana jako minimalizowanie zużycia różnego rodzaju zasobów przy osiągnięciu celów organizacji, czyli inaczej ujmując – działanie we właściwy sposób. Skuteczność zaś to wyznaczanie odpowiednich (stosownych) celów. Zob. J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert Jr., *Kierowanie*, Warszawa 1999, s. 24.

<sup>2</sup> Prekursorem tego sposobu programowania budżetu jest Kraków, gdzie władze począwszy od 1992 r., podjęły działania zmierzające do opracowania i wdrożenia nowej metody budżetowania (chodziło bowiem nie tylko o planowanie i strukturę budżetu,



województwa, w których budżet zadaniowy został w pełni wdrożony i pozwalał uzyskiwać analogiczne rezultaty w usprawnianiu zarządzania finansami samorządowymi, jakie osiągnięto w krajach zachodnich. Na taki stan rzutują przede wszystkim określone prawnie wymogi dotyczące szczególnie planowania budżetowego w j.s.t., które oparte są na tradycyjnych, biurokratycznych rozwiązaniach, uniemożliwiających podniesienie skuteczności (jakości) i efektywności (relacji nakładów do świadczonych usług publicznych) realizowanych zadań.

Wskazane problemy spowodowały swego rodzaju rozczarowanie budżetem zadaniowym, co widoczne jest nie tylko – i może nawet nie przede wszystkim – na szczeblu samorządowym. Mając jednak na uwadze ciągle aktualny postulat usprawniania zarządzania finansami j.s.t., pożądane jest wypracowanie takich rozwiązań, które docelowo umożliwią poprawę jakości usług publicznych, chociażby w zakresie: stanu dróg, poziomu nauczania w szkołach czy organizacji form rozwoju kulturalnego. Wskazane przykłady zadań j.s.t. mają charakter typowych usług publicznych, których skuteczność i efektywność jest – w porównaniu do innych zadań – względnie nietrudno zmierzyć. Bardziej skomplikowana sytuacja istnieje na szczeblu centralnym (budżetu państwa), ponieważ wiele z zadań finansowanych z budżetu państwa ma charakter nadzorczy czy organizacyjny. Stąd też np. znacznie łatwiej zmierzyć efekty nauczania uczniów języka angielskiego w danej gminnej szkole podstawowej niż efekty nadzoru nad edukacją prowadzonego przez Ministerstwo Edukacji Narodowej. W konsekwencji wdrożenie tzw. budżetu zadaniowego powoduje – przynajmniej wyjściowo – mniej komplikacji w podsektorze samorządowym niż w podsektorze rządowym.

Niniejsza publikacja wychodzi naprzeciw oczekiwaniom pracowników j.s.t. oraz innych osób pragnących pogłębić swoją wiedzę na temat możliwości stosowania „budżetowych” narzędzi/instrumentów, które

---

ale także o sposoby jego realizacji). Budżet w pełnym układzie zadań (dla wszystkich jednostek organizacyjnych) został opracowany dla Krakowa na rok 1997. Zob. K. Pakoński, M. Piszczek, *Koncepcje wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządowymi* [w:] *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, red. S. Owsiak, Warszawa 2002, s. 88.

w zróżnicowanym stopniu przyczyniają się do usprawnienia zarządzania finansami j.s.t. – poczynając od tych, które „jedynie” zwiększają przejrzystość oraz tworzą grunt do podejmowania czynności zarządczych (rozdz. 2), a kończąc na innowacyjnych (jak na polskie warunki) rozwiązaniach/metodach budżetowania (rozdz. 5). Przy tym zrozumiałość zasadniczego wyводу wymagała uprzedniego przedstawienia zagadnień terminologicznych (rozdz. 1).

Stan prawny pracy datowany jest na 1.06.2017 r. Jednak ze względu na brak ustawowych regulacji tzw. budżetu zadaniowego (programów) w j.s.t. przynajmniej do czasu wydania takowych publikacja nie traci na aktualności.

*Autorki*



## Rozdział 1

# USTALENIA TERMINOLOGICZNE I METODOLOGICZNE

Powszechnie rozpoznawalny termin „**budżet zadaniowy**”, stosowany na określenie nowszych od tradycyjnych metod budżetowania, został wprowadzony do języka polskiego jako tłumaczenie angielskiego terminu *performance budgeting*.

Choć mogłoby się wydawać, że kwestie terminologiczne mają drugorzędne znaczenie w stosunku do kwestii merytorycznych, to jednak przyjęty w języku polskim termin zdecydowanie nie sprzyjał zrozumieniu podstawowego założenia omawianej koncepcji, u podstaw której leży nie tylko odmienna klasyfikacja wydatków (składająca się m.in. z zadań), co rzeczywiście akcentuje przyjęty termin „budżet zadaniowy”, lecz także niewynikająca z tego terminu koncepcja *performance*, którą należy tłumaczyć jako efektywność i skuteczność realizacji zadań publicznych. Efektywność (ang. *efficiency*) oznacza stosunek nakładów do świadczonych usług publicznych, z kolei skuteczność (ang. *effectiveness*) oznacza jakość tych usług<sup>1</sup>.

Pomimo początkowego stosowania w języku polskim również innych terminów, które lepiej oddawałyby istotę nowego wówczas w Polsce rodzaju budżetu, jak np. „budżet celów i efektywności”<sup>2</sup>, termin „budżet

---

<sup>1</sup> C. Talbot, *Performance management* [w:] *The Oxford Handbook of Public Management*, red. E. Ferlie, L.E. Lynn Jr., Ch. Pollitt, Oxford–New York 2007, s. 497–498.

<sup>2</sup> J. Filas, *Jak przygotować budżet gminy dla zarządzania zintegrowanego* [w:] *Budżet jako narzędzie zarządzania w administracji samorządowej, czyli jak osiągać cele przy ekonomicznym wykorzystaniu zasobów*, red. K. Pakoński, Warszawa 2000, s. 26–56.

zadaniowy” na stałe przyjął się zarówno w praktyce całej administracji publicznej, jak i w stopniowo rozbudowywanej literaturze<sup>3</sup>. Nie należy jednak zapominać, że ten wybór tłumaczeniowy był wielokrotnie krytykowany przez przedstawicieli nauki zdających sobie sprawę z zasadniczego celu jego wprowadzenia.

Skuteczność i efektywność można osiągnąć poprzez planowanie środków publicznych i zarządzanie nimi przy wykorzystaniu odpowiednio dobranych celów i mierników, co oznacza konieczność faktycznego wykorzystywania informacji, które one dostarczają w praktyce planowania i wykonywania budżetu j.s.t. **W konsekwencji ideę koncepcji *performance budgeting* lepiej niż wyrażenie „budżet zadaniowy” oddawałby termin „budżet efektywności i skuteczności”. Jednakże ze względów pragmatycznych efektywność i skuteczność będziemy łącznie określać jako „efekty”, a cały termin *performance budgeting* będziemy tłumaczyć jako „budżet efektów”.**

Podjęcie w krajach zachodnich prac nad budżetem efektów wynikało z dostrzeżenia niedostatków budżetu tradycyjnego, którego stosowanie wprawdzie umożliwia kontrolę legalności, nie ułatwia jednak oceny efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych, a w konsekwencji dokonania zasadniczych zmian w powyższym zakresie. Przy planowaniu i kontroli budżetu tradycyjnego kładzie się nacisk na szczegóły wydatkowania. Przykładowo, analizuje się, czy wysokość wydatków na materiały biurowe wzrosła lub zmalała w stosunku do minionego roku, czy zostały one prawidłowo dokonane, zaksięgowane. Przedmiotem analizy nie jest natomiast efektywność i skuteczność ich wykorzystania. Co więcej, budżet tradycyjny wiąże się z obowiązkiem uchwalania szczegółowej klasyfikacji wydatków, co w konsekwencji prowadzi do odgórnego, realizowanego na mocy uchwały budżetowej „mikrozarządzania” departamentami (wydziałami/referatami) urzędu j.s.t. i jednostkami organizacyjnymi j.s.t. oraz ograniczenia ich

---

<sup>3</sup> Por. m.in. K. Karpińska, *Metodyka budżetu zadaniowego w Polsce* [w:] *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, red. T. Lubińska, Warszawa 2007; E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka-Pąk, *Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski*, red. E. Ruśkowski, Białystok 2010.

możliwości dyskrecjonalnego (swobodnego) działania. Dodatkową barierą w usprawnianiu zarządzania finansami samorządowymi jest istniejąca struktura organizacyjna i zasady funkcjonowania jednostek organizacyjnych. W konsekwencji kierownicy i pracownicy administracji publicznej różnych szczebli nie dysponują tzw. autonomią menadżerską (elastycznością w działaniu) i mają bardzo ograniczone możliwości podnoszenia efektywności i skuteczności.

Choć prace koncepcyjne nad budżetem efektów rozpoczęto jeszcze pod koniec XIX stulecia<sup>4</sup>, to jednak próbę jego wdrożenia pod nazwą budżetu programów (ang. *program budgeting*) podjęto dopiero w latach 50. ubiegłego stulecia, początkowo w Stanach Zjednoczonych, a następnie w krajach Europy Zachodniej. Ze względu na liczne trudności we wdrażaniu tych metod<sup>5</sup> ze stosowania budżetu programów wycofano się w Stanach Zjednoczonych w latach 70. i 80., podobnie uczyniono w pozostałych państwach. Do powyższej koncepcji, nazywanej tym razem bądź budżetem programów, bądź budżetem efektów (ang. *performance budgeting*), powrócono pod koniec ubiegłego stulecia, tym razem nie tylko na szczeblu rządowym, ale także lokalnym. Prekursorem była Wielka Brytania, za której przykładem podążyło wiele państw rozwiniętych, jak również rozwijających się, w tym Polska.

Trudno zgodzić się z niemal powszechnie panującym poglądem, że w Polsce na szczeblu lokalnym czy też centralnym udało się wprowadzić instrument zarządzania określany w krajach zachodnich mianem *performance budgeting*, tj. budżetem efektów. **Doszło natomiast do wykształcenia w naszym kraju swoistego rodzaju dokumentów planistycznych o bardzo ograniczonej użyteczności zarządczej określanych mianem budżetu zadaniowego.** Powyższa hipoteza została poddana weryfikacji w niniejszej monografii, a osiągnięciu tego celu sprzyja przyjęta struktura pracy, o czym poniżej.

---

<sup>4</sup> C.J. Heinrich *Measuring Public Sector Performance and Effectiveness* [w:] *Handbook of Public Administration*, red. B.G. Peters, J. Pierre, London 2007, s. 27.

<sup>5</sup> Por. U.K. Zawadzka-Pąk, *Konstrukcja prawna, wdrażanie i realizacja budżetu zadaniowego we Francji i w Polsce*, Kraków–Legionowo 2014, s. 139.

W publikacji omówiono zupełnie nowe w polskim piśmiennictwie podejście do usprawniania zarządzania w polskim samorządzie terytorialnym, zarówno z prawnego, jak i ekonomicznego punktu widzenia. Wykorzystując modele zachodnie, wskazano, w jaki sposób zmienić dotychczasową praktykę budżetu zadaniowego w Polsce, tak by stał się on faktycznie narzędziem zarządzania.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- uwarunkowania prawne i zarządcze budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- budżet i uchwałę budżetową jednostki samorządu terytorialnego,
- zarządzanie finansami z perspektywy budżetu,
- zasady wykonywania oraz kontrolę w zarządzaniu budżetem jednostki samorządu terytorialnego,
- cel i istotę oraz wady i zalety budżetu zadaniowego i budżetu rezultatów,
- wymogi w zakresie sporządzania planów dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów,
- procedury kontrolne,
- wady i zalety budżetu zadaniowego i budżetu rezultatów,
- specyfikę rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego.

Książka przeznaczona jest dla pracowników jednostek samorządu terytorialnego oraz osób pragnących pogłębić swoją wiedzę na temat możliwości stosowania budżetowych narzędzi (instrumentów), które w zróżnicowanym stopniu przyczyniają się do usprawnienia zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego.



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL

WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8107-593-0



CENA 129 Zł (W TYM 5% VAT)