

Olga Szolno

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl

BUDŻETOWANIE ZADANIOWE W KONTEKŚCIE ZASAD EFEKTYWNOŚCI I SKUTECZNOŚCI FUNKCJONOWANIA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

PERFORMANCE BUDGETING IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLE OF EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS IN THE LOCAL GOVERNMENT UNITS

DOI: 10.15611/pn.2017.488.22

JEL Classification: H83

Streszczenie: Jednostki samorządu terytorialnego realizują szereg zadań, co wymaga właściwego gospodarowania ograniczonymi środkami publicznymi. Dlatego tak ważne jest, aby działalność omawianych podmiotów przebiegała w sposób efektywny i skuteczny. Wymaga to stosowania odpowiednich instrumentów przewidzianych dla instytucji publicznych, a jednym z nich jest budżetowanie zadaniowe, które musi być wspierane przez dostosowany do jego potrzeb system rachunkowości. Rola tego systemu jest szczególnie ważna, ponieważ dostarcza on przeważającej części potrzebnych informacji finansowych i zarządczych. Celem artykułu jest scharakteryzowanie pojęć efektywność i skuteczność, a także wskazanie potrzeby reorganizacji budżetowania z tradycyjnego na zadaniowe. Osiągnięcie celu wymagało zastosowania różnorodnych metod badawczych: przeglądu literatury przedmiotu i aktów prawnych, a także przeprowadzenia indywidualnych ustrukturyzowanych wywiadów pogłębianych oraz obserwacji.

Słowa kluczowe: efektywność, skuteczność, budżetowanie zadaniowe, jednostki samorządu terytorialnego.

Summary: Local government units realize a number of tasks, which requires proper management of limited public funds. That is why it is so important that the activities of the discussed entities are conducted efficiently and effectively. This requires the use of appropriate instruments provided for public institutions and one of them is performance budgeting, which must be supported by an adapted accounting system. The role of this system is particularly important because it provides the much needed financial and managerial information. The aim of the article is to characterize the concepts of efficiency and effectiveness, and to indicate the need to reorganize budgeting from traditional to performance. The realization of the target

required the use of a variety of research methods: a review of literature, as well as individual structured in-depth interviews and observations.

Keywords: efficiency, effectiveness, performance budgeting, local government units.

1. Wstęp

Jednostki samorządu terytorialnego (JST) wykonują wiele zadań publicznych, zaspokajając potrzeby społeczności lokalnej lub regionalnej. Szersze spektrum realizowanych zadań powoduje wzrost wydatków w stosunku do możliwości ich sfinansowania. W procesie decentralizacji coraz więcej zadań przekazuje się na poziom samorządowy, przy czym niekoniecznie w ślad za tym idzie adekwatna alokacja środków publicznych gwarantująca odpowiedni przepływ pieniężny z budżetu państwa do budżetów samorządowych. Dlatego też niezwykle ważne staje się racjonalne (efektywne i skuteczne) gospodarowanie w zakresie gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, szczególnie w sytuacji, w której wydatki są nadmierne w stosunku do możliwości ich pokrycia.

Zgodnie z zasadami nowego zarządzania publicznego (NPM) JST powinny wykorzystać metody oraz techniki zarządzania, które stosowane są w sektorze prywatnym. Efektem tego może być znaczny wzrost skuteczności realizacji wyznaczonych zadań, jednocześnie wpłynie to nie tylko na oszczędność, ale i na efektywność wykorzystania zasobów finansowych. Ustawa o finansach publicznych wprowadziła m.in. system budżetowania zadaniowego jako nowoczesny instrument pozwalający na dokonanie pożądanych zmian w planowaniu pozycji budżetowych w sektorze publicznym, aby doprowadzić do zwiększenia efektywności i skuteczności wydatkowanych środków.

Celem artykułu jest zaprezentowanie pojęć efektywności i skuteczności oraz potrzeby planowania zadaniowego. Zastosowano analizę pozycji literaturowych oraz aktów prawnych w omawianych aspekcie. Wybrane informacje uzyskano także w drodze indywidualnych wywiadów pogłębionych i obserwacji w JST.

2. Efektywność i skuteczność jako podstawowe zasady w funkcjonowaniu JST

JST realizują coraz liczniejsze zadania publiczne, co wiąże się z coraz większym zapotrzebowaniem na nakłady finansowe. Według szacunków Związku Miast Polskich od 2000 r. JST przybyło ponad 60 nowych zadań, których realizacja wymaga dodatkowo rocznie ponad 8 mld zł [Poniatowicz 2013]. Problemem dla samorządu nie jest jednak samo zwiększenie zadań do realizacji, lecz niepełne zabezpieczenie na ten cel środków finansowych. Znacznie ogranicza to możliwości jednostek w zakresie zaspokajania potrzeb społeczeństwa. Sytuacja, w której środki, jakimi dys-

ponują JST, są ograniczone, wymaga efektywnego i skutecznego gospodarowania, co wiąże się z racjonalizacją wydatków oraz zmianą procesu budżetowania.

Nowe podejście do zarządzania sektorem publicznym polega na wprowadzeniu nowych metod i instrumentów zarządzania, wśród których można wskazać planowanie wieloletnie, audyt wewnętrzny, kontrolę zarządczą i budżet zadaniowy. Dają one możliwość mierzenia efektywności realizowanych zadań oraz oceny poziomu satysfakcji społeczeństwa z dostarczonych dóbr i usług [Filipiak 2011, s. 224-225]. Brak koncentracji na związku pomiędzy wydatkami publicznymi a ich efektami jest jedną z przyczyn problemów finansowych JST oraz stanowi czynnik sprzyjający marnotrawieniu środków publicznych. Warto zatem zainteresować się mierzeniem efektów wydatkowania środków pieniężnych.

Rangę zasad efektywności i skuteczności podkreślają obowiązujące przepisy prawne. Ustawa o finansach publicznych wielokrotnie wskazuje na istotność efektywności i skuteczności, narzucając je jednostkom sektora publicznego w zakresie funkcjonowania oraz wydatkowania środków publicznych „z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów” [Ustawa z 27 sierpnia 2009]. Znaczenie tych pojęć zostało wzmocnione wprowadzeniem obowiązku wdrożenia do struktur sektora publicznego m.in. budżetowania zadaniowego.

W literaturze przedmiotu występuje brak jednorodności w sposobie definiowania efektywności i skuteczności oraz szeroki wachlarz koncepcji ich pojmowania. Na przykład operuje się wieloma terminami o podobnym znaczeniu: sprawność, skuteczność, produktywność, rentowność czy ekonomiczność.

Efektywność określić można jako zależność pomiędzy dobrami (usługami) dostarczonymi przez realizację konkretnego zadania a zasobami (nakładami), jakie są wykorzystane do ich wytworzenia [Lubińska 2010, s. 127; Modzelewski 2009, s. 33-55]. Termin ten może być również rozumiany jako stan akceptowanej relacji pomiędzy wydatkami a efektami ich wykorzystania [Misiąg 2005] po dokonaniu oceny, który z wariantów wydatkowania środków publicznych gwarantuje najlepszy sposób realizacji zadania [Stankiewicz 2006, s. 730]. Efektywność można traktować też jako minimalizację kosztów podczas realizowania wyznaczonego zadania publicznego lub dążenie do maksymalizacji stopnia wykonania zadania przy określonym poziomie wydatkowanych środków.

Efektywność wydatkowania środków publicznych powinna być rozpatrywana jako poszukiwanie oszczędności w rozumieniu zastosowania rozwiązań, które przyniosą maksymalizację efektów [Matwiejczuk 2006]. Nie należy jednak postrzegać oszczędności jako mechanicznego ograniczania wydatków i zaniechania wykonywania niektórych zadań, lecz jako wydatkowanie środków tak, aby przynosiły największe korzyści. Niejednokrotnie w różnych obszarach nie ma możliwości ograniczenia wydatków, np. w edukacji, gdzie ich redukcja jest utrudniona, w związku z czym należy dążyć do gospodarowania zasobami przynoszącego optymalne wyniki.

Należy zaznaczyć, że efektywności nie można rozpatrywać wyłącznie w odniesieniu do wysokości wydatkowanych środków. Należy uwzględniać również celowość wraz z osiągniętymi dzięki temu efektami w kontekście użyteczności publicznej (oznaczającej bieżące i ciągle zaspokajanie potrzeb społeczności poprzez dostarczanie powszechnie dostępnych usług). Pomiar efektywności wydatków powinien być więc ściśle powiązany z ustaleniem zależności pomiędzy poziomem i strukturą wydatkowanych środków a rzeczywistymi korzyściami, uzyskanymi przez społeczeństwo w wyniku tych wydatków [Jastrzębska 2016]. Zatem efektywność JST powinna obejmować zaspokajanie potrzeb publicznych konkretnej społeczności lokalnej, uwzględniające jej preferencje dotyczące zarówno zakresu usług publicznych, jak i sposobu ich finansowania [Guziejewska 2008]. Efektywność polega na osiągnięciu wyznaczonych celów z zachowaniem najlepszego stosunku ponoszonych kosztów do uzyskiwanych rezultatów, a więc klasycznej relacji nakład-efekt [Kachniarz 2012].

Skuteczność oznacza natomiast osiągnięcie założonych celów, co niejako marginalizuje stronę nakładową. W pewnych sytuacjach skuteczność działania jest dążeniem do zaplanowanego celu nawet „za wszelką cenę” [Świeboda, Borowik 2014]. Skuteczność rozumiana jest jako stopień realizacji zaplanowanych efektów [Lubińska 2010, s. 127], a więc relacja pomiędzy uzyskanym i planowanym rezultatem [Zalewski 2007, s. 28-29]. W sektorze finansów publicznych skuteczność powinna odnosić się bezpośrednio do celów, które im bardziej są zrealizowane zgodnie z założeniem budżetowym, tym bardziej można mówić o spełnieniu warunku skuteczności. Określenie jej poziomu nie jest jednak związane tylko z osiągnięciem założeń przyjętych w budżecie, jak np. liczba wybudowanych kilometrów dróg. Powinno być związane z miarą zaspokajania potrzeb społecznych w wyniku wykonania zadań, np. skrócenie czasu podróży dzięki wybudowaniu lepszych dróg [Modzelewski 2014].

Zarządzanie efektywnością opiera się na monitorowaniu relacji nakładów i uzyskiwanych rezultatów. Dokładne i bieżące monitorowanie staje się szansą na uzyskanie zadowalających wyników, a badanie odchyleń wraz z ich interpretacją będzie informować o poziomie profesjonalizmu samorządowej kadry menedżerskiej pod względem realizacji zadań budżetowych, planowania i zarządzania ryzykiem [Lubińska 2014].

3. Budżetowania tradycyjne a zadaniowe w JST

3.1. Krytyczna ocena budżetowania tradycyjnego

Niezwykle ważne jest, by JST funkcjonowały zgodnie z zasadami efektywności i skuteczności, co w praktyce często jest marginalizowane. Realizując wyznaczone zadania, JST przede wszystkim skupiają swoją uwagę na wydatkowaniu środków publicznych, traktując to jako cel sam w sobie. Zdecydowanie mniej zastanawiają się nad tym, czy dany wydatek przyniesie zadowalający efekt. Odpowiedź na to

pytanie jest jednym z kluczowych elementów w procesie pomiaru dokonań, służącym do oceny stopnia realizacji zadań wykonywanych przez jednostkę.

Budżet tradycyjny, który obecnie ma charakter obligatoryjny dla JST, nie jest proefektywnościowy, ponieważ nie są w nim wykazywane ani cele, jakie mają zostać osiągnięte, ani koszty związane z wykonywaniem poszczególnych zadań. Badanie efektywności i skuteczności wydatkowania środków pieniężnych w ramach tradycyjnego budżetowania jest znacznie utrudnione, jeśli nie całkiem niemożliwe. Praktycznie dopiero budżet oparty na zadaniach umożliwia obiektywne badanie efektywności alokacji publicznych zasobów oraz skuteczności w dążeniu do osiągnięcia celów, dostarczając jednocześnie danych o sprawności funkcjonowania jednostki.

Budżetowanie tradycyjne w JST związane jest z obowiązującą klasyfikacją budżetową, zgodnie z którą dochody, wydatki, przychody oraz rozchody przyporządkowuje się do działów, rozdziałów i paragrafów. Informacje pochodzące z budżetów oraz sprawozdań opartych na tradycyjnej klasyfikacji są ograniczone, ponieważ przedstawiają jedynie poziom poniesionych wydatków bez wskazania wymiernego rezultatu, jaki przyniósł wydatek i jak przyczynił się do osiągnięcia konkretnych celów. Brakuje związku pomiędzy wydatkiem a celem oraz kosztem realizacji poszczególnych zadań. Można stwierdzić, iż w JST celem samym w sobie jest wydatek, a priorytetem wykonanie budżetu zgodne z planem bez względu na rezultat. Powodem tego jest rozliczanie JST z wydatków, a nie z wykonania zadań. Nawet obecny system dyscypliny finansów publicznych jest ukierunkowany na realizację wydatków, a nie na efektywne i skuteczne realizowanie zadań.

Istotnym problemem jest także opieranie budżetu na koszcie historycznym (nieaktualnej informacji kosztowej), na podstawie zasady „wydatki plus”. W tej sytuacji istnieje duże niebezpieczeństwo przeniesienia na lata następne wszelkich nieprawidłowości czy błędów, które zostały popełnione w poprzednich okresach. Jeżeli jednostka zrealizowała budżet nieefektywnie w danym roku, to w latach następnych, stosując budżetowanie przyrostowe, będzie tę samą nieefektywność powielać, tyle że w skali powiększonej o wskaźnik wzrostu [Heciak 2012].

Do wad budżetowania tradycyjnego można zaliczyć również: nieracjonalność (koncentracja na dochodach, a nie na wydatkach), fragmentaryczność (opisuje jedynie zmiany), krótkookresowość (plan na jeden rok) oraz konserwatywność (niechęć do podejmowania odważniejszych zmian) [Bucior, Gościniak 2005].

Potwierdzeniem opisywanych wad są ponadto przeprowadzone przez autorkę badania wśród wybranych JST. Podczas wywiadów respondenci wskazywali na liczne wady budżetowania tradycyjnego, takie jak: brak możliwości wyceny kosztów realizowanych działań, brak powiązania klasyfikacji budżetowej z konkretnym, wymiernym rezultatem, trudności w interpretacji kwot budżetu opartego na klasyfikacji budżetowej. Klasyfikacja budżetowa informuje jedynie o zamiarze dokonania określonego rodzaju wydatku.

Jednostki muszą zatem znaleźć rozwiązania, które pozwolą na aktywne zarządzanie środkami finansowymi i przyniosą korzyści chociażby w sferze identyfika-

cji wydatków przeznaczanych na realizowanie poszczególnych zadań publicznych. Takie możliwości daje budżetowanie zadaniowe, którego istotą jest „zarządzanie środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, mierzonych za pomocą mierników” [Lubińska i in. 2009].

3.2. Efekty implementacji budżetowania zadaniowego

Podstawą efektywnego i skutecznego gospodarowania środkami publicznymi jest określenie celów, jakie jednostka chce osiągnąć w perspektywie rocznej i wieloletniej oraz wskazanie sposobów gromadzenia i wydatkowania środków, co jest jednym z elementów implementacji budżetowania zadaniowego. Rozwiązanie to może zagwarantować racjonalność i pozwoli na poprawę sytuacji JST. Jego przewaga polega na tym, że do określonych zadań przypisuje cele, koszty, mierniki oraz terminy ich pomiaru. Efektywność i skuteczność wiążą się zatem z budżetem zadaniowym poprzez tzw. część sprawnościową, która określa sposób wykonywania zadań budżetowych. W odróżnieniu do tradycyjnego budżetowania, ujęcie zadaniowe kładzie nacisk nie tylko na samą alokację środków publicznych, lecz także na ocenę efektywności i skuteczności wykonywanych zadań publicznych, na które poniesione zostały wydatki, co jest jedną z ważniejszych jego zalet.

Podział środków staje się bardziej przejrzysty, ponieważ dokonywany jest na podstawie sformułowanych zadań i celów, co w konsekwencji również doprowadza do przejrzystości finansów publicznych [Postuła, Perczyński 2010]. Zadania i przypisane im wydatki powiązane są z odpowiedzialnością za skuteczność i efektywność. Pozwala to na lepszą kontrolę struktury wydatków oraz w konsekwencji na redukcję tych wydatków, które nie służą realizacji zadań i osiągnięciu celów, oraz optymalne zabezpieczenia środków niezbędnych do wykonania zadań priorytetowych. Pojawia się również możliwość określenia kosztów poszczególnych zadań, co jest podstawą do poszukiwania tych składników zadania, które mogą generować oszczędności budżetowe. W efekcie więc następuje optymalizacja kosztów zaspokajanych potrzeb społecznych, a zaoszczędzone środki mogą być wykorzystane na realizację dodatkowych zadań.

Budżetowanie zadaniowe pomimo wyżej wymienionych zalet jest procesem pracochłonnym, czasochłonnym, a w związku z tym kosztownym. Wynika to z konieczności zaangażowania w jego implementację i realizację dużej liczby pracowników, a także niezbędnego sprzętu. Nadmienić należy, że kadry muszą być odpowiednio merytorycznie przygotowane; dotyczy to nie tylko personelu wykonawczego, lecz także kierowniczego. Metodyka budżetowania zadaniowego jest bowiem niezwykle skomplikowana i trudna. Należy też zaznaczyć, iż stosowanie budżetu zadaniowego nie gwarantuje osiągnięcia oczekiwanych korzyści, ponieważ uwarunkowane jest to umiejętnym wykorzystaniem jego możliwości.

Budżetowanie zadaniowe w Polsce zostało obligatoryjnie wprowadzone w jednostkach administracji rządowej, natomiast w JST ma jedynie charakter fakulta-

tywny. Mimo to JST coraz bardziej zajmują się tą problematyką i starają wdrażać rozwiązania dostosowane do swoich potrzeb i możliwości¹, jednak są one zróżnicowane oraz budzą wątpliwości co do prawidłowości przyjętych procedur. Brak jednakowych zasad wdrażania i konstruowania systemu budżetowania zadaniowego powoduje, iż istnieje problem z porównywalnością danych. JST zgłaszają także szereg problemów w praktycznym wdrażaniu budżetu zadaniowego, do których można zaliczyć trudności ze zdefiniowaniem celów i mierników, tak aby pozwoliły na ocenę efektywności zadań, z dostosowaniem systemów finansowo-księgowych do wymagań nowego budżetu, oraz brak adekwatnych instrumentów wspomagających proces planowania i monitorowania realizacji budżetu zadaniowego [Marchewka-Bartkowiak, Korolewska 2013].

Zalety implementacji budżetowania zadaniowego wskazywali respondenci podczas wywiadów przeprowadzonych przez autorkę wśród wybranych JST. Należą do nich na przykład: możliwość zdefiniowania celów, zadań oraz mierników, zwiększona transparentność, przejrzystość, czytelność, uporządkowanie, priorytetowość oraz ustalenie kosztów realizowanych zadań. Przedstawione wady również zidentyfikowano na podstawie przeprowadzonych wywiadów.

4. Rola rachunkowości w budżetowaniu w jednostkach samorządu terytorialnego

Punktem wyjścia do stosowania budżetowania zadaniowego jest dostosowana do jego potrzeb rachunkowość, która dostarczy informacji o zachodzących procesach zarządczych, wykonywanych usługach i pełnych kosztach związanych z ich realizacją. Bez ciągłego dostarczania i przetwarzania informacji instrument ten nie wspierałby jednostki w jej funkcjonowaniu. Rzetelne i wiarygodne informacje są podstawą do podejmowania wszelkich decyzji, przygotowania danych pomocnych w zarządzaniu, a także zsynchronizowania wszystkich działań i projektów. Istnieje zatem potrzeba zwiększania roli systemu rachunkowości budżetowej oraz zarządczej, w tym odpowiedniego rachunku kosztów.

Dostarczane przez obecną rachunkowość budżetową informacje służą jedynie kontroli bieżącego roku budżetowego, wykonania budżetu, realizacji planów finansowych oraz kontroli zrealizowanych dochodów i wydatków [Kiziukiewicz (red.) 2006]. Rachunkowość budżetowa pełni funkcję ewidencyjną oraz informacyjną przejawiającą się dostarczaniem informacji tylko *ex post* (planowanie i wykonanie), które są niewystarczające w procesie zarządzania jednostką, natomiast powinna dostarczać informacji *ex ante*, które pozwolą na badanie słuszności i efektywności podejmowanych działań i realizowanych zadań, a w konsekwencji przyczynią się do właściwej realizacji funkcji zarządzania.

¹ Najwcześniejszą reformę metody planowania wydatków rozpoczęto w JST w Krakowie (1994). Obecnie ok. 20% JST wprowadziło system budżetowania zadaniowego.

Procedury wprowadzenia i wykorzystania budżetowania zadaniowego w zarządzaniu JST oraz potrzeby związane z rozpoznawaniem zasobów niezbędnych do realizacji poszczególnych zadań muszą zostać uzupełnione o usprawnienia systemu rachunkowości, które będą zintegrowane z nowymi wymaganiami budżetowymi.

Jedną z podstawowych różnic między ujęciem tradycyjnym a zadaniowym jest ustalenie pełnego kosztu zadań, które realizowane będą przez daną JST [Zawadzka-Pak 2013, s. 107]. Do tej wyceny niezbędna jest ewidencja księgową, umożliwiająca kontrolę realizowanych zadań i stanowiąca podstawę do analizy kosztów i kontroli budżetu oraz precyzyjna kalkulacja kosztów zadań. Obecnie funkcjonująca rachunkowość budżetowa (ewidencja księgową) w JST nie dostarcza informacji o pełnych kosztach realizowanych zadań publicznych, co jest szczególnie ważne czy nawet konieczne w procesie budżetowania zadaniowego, gdyż pozwoliłoby na podejmowanie racjonalnych decyzji w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

Odpowiednio ustalona struktura, zakres, poziom, źródła i metody finansowania wydatków (kosztów) niejako automatycznie wpływają na prawidłowość wykonywania ustalonych zadań publicznych. Dlatego też największe znaczenie ma wprowadzenie modyfikacji w zakresie kosztów, co jest pierwszym krokiem do implementacji budżetowania opartego na zadaniach. Ewidencja księgową czy też rachunek kosztów rozszerzają jego możliwości oraz służą do kontrolowania i obliczania kosztów pośrednich, które powstały w poszczególnych obszarach działalności JST. Odpowiedni rachunek kosztów pozwoli na rozwiązanie problemu pozyskiwania informacji kosztowych niezbędnych do wdrożenia nowego zarządzania publicznego.

Wady rachunkowości budżetowej ukazują również wyniki przeprowadzonych przez autorkę badań empirycznych. Respondenci wskazywali głównie na funkcje: ewidencyjną, sprawozdawczą oraz kontrolną rachunkowości, co nie przekładało się na przydatność w procesie decyzyjnym. Żaden z respondentów nie wskazał na możliwość określenia oraz analizy efektywności i skuteczności podejmowanych przedsięwzięć czy też kalkulacji kosztów realizowanych zadań publicznych. Wady rachunkowości utożsamiano głównie ze stosowaniem w jej ramach zasady kasowej.

Rachunkowość determinuje jakość informacji (szerzej [Bujak 2011]), które przekazywane są użytkownikom o sytuacji finansowo-majątkowej jednostki publicznej oraz o jej płynności. Aspektem, na który należy zwrócić uwagę, jest zasada ewidencji księgowej. Tradycyjny sposób ujmowania operacji gospodarczych w JST związany jest ze stosowaniem przede wszystkim zasady kasowej, która uwzględnia fakt wpływów oraz wypływów pieniężnych. Na bazie tej zasady konstruowany jest zarówno budżet JST, jak i sprawozdania z jego wykonania. Kasowy charakter budżetu jest niewystarczający do obliczenia całkowitych kosztów poszczególnych zadań publicznych. Dlatego, zwłaszcza przy budżetowaniu zadaniowym, niezbędne staje się wprowadzenie zasady memoriałowej, co pozwoli na pełniejsze wykorzystanie możliwości poprawy efektywności.

Zastosowanie metody kasowej do obliczania kosztów zadań jest ograniczone, ponieważ, stosując tę metodę, nie ma możliwości przypisania wydatków do zadań,

które pomimo iż zostały zlecone w danym roku budżetowym, wykonane będą dopiero w roku kolejnym [Zawadzka-Pąk 2013, s. 109]. Zasada memoriałowa daje natomiast możliwość dokonania rzeczywistej kalkulacji kosztów zadań. Decyzje podejmowane na podstawie kryterium efektywności kosztowej wymagają porównywania oraz analizy wszelkich kosztów związanych z realizacją i świadczeniem usług publicznych. Przy obliczaniu jednostkowego kosztu świadczenia danej usługi niezbędna jest informacja o wszystkich poniesionych nakładach, w tym np. zużycia środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych [Binter 2012, s. 26]. Jednostki muszą zatem skupić swoją uwagę nie tylko na wydatkach ponoszonych w danym roku budżetowym, lecz także na pełnym koszcie realizacji zadań (świadczenia usług).

W niektórych państwach rezygnuje się z metody kasowej na rzecz zasady memoriałowej, upodabniając rachunkowość samorządów do rachunkowości stosowanej w sektorze prywatnym (Szwajcaria, Holandia, Szwecja, Hiszpania, Wielka Brytania, Finlandia, Włochy, Niemcy) [Lüder, Jones (red.) 2003]. Tendencja przyjmowania zasady memoriałowej do tworzenia budżetów może być związana z wprowadzeniem dyrektywy Rady Europejskiej, zgodnie z którą systemy rachunkowości w sektorze publicznym w krajach członkowskich powinny dostarczać w sposób całościowy i spójny informacji niezbędnych do generowania danych memoriałowych [Rada Unii Europejskiej 2011].

Komisja Europejska opowiada się za wprowadzeniem zasady memoriałowej, proponując opracowanie oraz wdrożenie we wszystkich państwach członkowskich Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego [Komisja Europejska 2013]. Standardy te miałyby stanowić odpowiednik Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) z szerszym uwzględnieniem potrzeb statystycznych. Takie rozwiązanie jest pomocne przy dokonywaniu wszelkich analiz porównawczych m.in. pod względem efektywności wydatkowania środków na takie same zadania przez poszczególne jednostki w krajach członkowskich na wszystkich szczeblach. Obecnie w 15 państwach Unii Europejskiej krajowe standardy rachunkowości sektora publicznego są powiązane z MSRSP. W dziewięciu z tych państw są one oparte na MSRSP lub zgodne z nimi, w pięciu krajowe standardy w wybranych zagadnieniach powołują się na nie, a w jednym państwie dotyczą one jedynie części instytucji samorządowych na poziomie lokalnym. W praktyce więc w żadnym państwie Unii Europejskiej nie wdrożono ich kompleksowo [Mazur 2014; Wakuła 2016].

5. Zakończenie

Efektywność i skuteczność są podstawowymi zasadami gospodarowania w każdej jednostce organizacyjnej. Z uwagi na to JST powinny traktować dążenie do ciągłej poprawy efektywności i skuteczności wszelkich działań jako niezbędny warunek

rozwoju. Osiągnięcie tego postulatu wymaga poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie planowania budżetowego.

Proces budżetowania tradycyjnego, który jest podstawą gospodarki finansowej, staje się niewystarczający do podniesienia efektywności i skuteczności wydatkowania środków publicznych, nie daje możliwości racjonalizacji wydatków z uwagi na brak informacji o jednostkowych kosztach wykonywanych zadań oraz brak wskazania, które z zadań mają charakter priorytetowy, a które z nich nie przynoszą zamierzonych efektów ani nie sprzyjają osiągnięciu postawionych celów.

Szereg wad budżetowania tradycyjnego, wymienionych w artykule, przyczynia się do szukania antidotum na problemy jednostek. Takim rozwiązaniem może okazać się budżetowanie zadaniowe. Należy dodatkowo pamiętać, by zmodyfikować system rachunkowości, który będzie zintegrowany z nowym budżetem, istotna jest również zmiana budżetowania z kasowego na memoriałowe, co może przyczynić się do poprawy funkcjonowania JST z uwagi na możliwość analizy sytuacji finansowej w bardziej przejrzysty sposób.

Dopiero realne uwzględnienie pomiaru dokonań JST w dysponowaniu zasobami publicznymi w kolejnych latach będzie stanowić spełnienie zasad wynikających z ustawy o finansach publicznych. Jednak trudno jest stwierdzić, czy w praktyce następuje wzrost oczekiwanej efektywności podejmowanych działań, zwłaszcza w pierwszym okresie wdrażania budżetowania zadaniowego. Należy podkreślić, że jego implementacja jest procesem wieloletnim, więc efekty mogą być dostrzegane dopiero po pewnym okresie funkcjonowania, co również stanowi jedną z barier ograniczających zamiary jego wdrożenia.

Literatura

- Binter M., 2012, *Wpływ budżetowania memoriałowego na kształt i funkcjonowanie zasad budżetowych w prawie budżetowym jednostek samorządu terytorialnego*, Samorząd Terytorialny, nr 5 (257), s. 25-44.
- Bucior G., Gościński K., 2005, *Koncepcje budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego*, [w:] Krawczyk W. (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych, teoria i praktyka*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków.
- Bujak A., 2011, *Jakość i jej pomiar w odniesieniu do systemu informacyjnego rachunkowości*, Nauki o Finansach. Financial Sciences nr 3 (8), s. 9-18.
- Filipiak B., 2011, *Efektywność w zarządzaniu finansami samorządowymi. Skutek kryzysu czy obiektywna konieczność?*, Zeszyty Naukowe nr 10, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, s. 223-236.
- Guziejewska B., 2008, *Efektywność finansów samorządu terytorialnego*, Gospodarka Narodowa, nr 5-6, s. 71-89.
- Heciak S., 2012, *Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgową*, PRESSCOM, Wrocław.
- Jastrzębska M., 2016, *Uwarunkowania pomiaru efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 6 (84), cz. 1, s. 43-53.

- Kachniarz M., 2012, *Efektywność usług publicznych – teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kiziukiewicz T. (red.), 2006, *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Komisja Europejska, 2013, Sprawozdanie z dnia 6 marca 2013 r. dla Rady i Parlamentu Europejskiego, W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich – Przydatność MSRSP dla państw członkowskich, Bruksela.
- Lubińska T., 2010, *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., 2014, *Ocena złożoności zadaniowego planu wydatków budżetu państwa oraz skuteczności osiągania planowanych wartości mierników efektów w latach 2011-2014*, [w:] Franek S., Będzieszak M. (red.), *Zarządzanie finansami publicznymi. Planowanie wieloletnie efektywności zadań publicznych, benchmarking*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., Strąg T., Lozano Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., 2009, *Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka*, [w:] Lubińska T. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, Difin, Warszawa.
- Lüder K., Jones R. (red.), 2003, *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- Marchewka-Bartkowiak K., Korolewska M., 2013, *Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków miast na prawach powiatu*, [w:] Marchewka-Bartkowiak K., Szpringer Z. (red.), *Budżet zadaniowy*, Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu nr 1(33), Warszawa.
- Matwiejczuk R., 2006, *Zarządzanie marketingowo-logistyczne. Wartość i efektywność*, C.H. Beck, Warszawa.
- Mazur J., 2014, *Aktualne tematy dyskusji między NOK – kraje Grupy Wyszehradzkiej*, Kontrola Państwowa, nr 5 (358), s. 124-132.
- Misiąg W., 2005, *Jawność i przejrzystość a efektywność pomocy publicznej. Referat na seminaryjne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli*, Warszawa, www.nik.gov.pl (14.05.2017).
- Modzelewski P., 2009, *System zarządzania jakością a skuteczność i efektywność administracji samorządowej*, CeDeWu, Warszawa.
- Modzelewski P., 2014, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora publicznego w zakresie pomiaru skuteczności i efektywności*, [w:] Sienkiewicz P., Świeboda H. (red.), *Bezpieczeństwo – efektywność – budżet zadaniowy*, Akademia Obrony Narodowej, Warszawa.
- Poniatowicz M., 2013, *Realizacja nowych zadań kosztuje samorządy rocznie ponad 8 mld zł*, www.obserwatorfinansowy.pl (10.03.2017).
- Postuła M., Perczyński P., 2010, *Budżet zadaniowy – wprowadzenie; znaczenie wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania*, [w:] Postuła M., Perczyński P. (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Rada Unii Europejskiej, 2011, Dyrektywa Rady 2011/85/UE z 8.11.2011 w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Bruksela (Dz.Urz. UE L 306/41 z 2011 r.).
- Stankiewicz J., 2006, *Zagadnienia racjonalizacji wydatków publicznych*, [w:] Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wydawnictwo ABC, Warszawa.
- Świeboda H., Borowik M., 2014, *Mierniki monitorowania celów i zadań w jednostkach sektora publicznego* [w:] Sienkiewicz P., Świeboda H. (red.), *Bezpieczeństwo – efektywność – budżet zadaniowy*, Akademia Obrony Narodowej, Warszawa.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2016, poz. 1870 ze zm.
- Wakula M., 2016, *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 2 (80), s. 235-241.
- Zalewski A., 2007, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] Zalewski A. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, SGH, Warszawa.
- Zawadzka-Pąk U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.