

Anna Zienkiewicz*

Bartłomiej Bartnik**

17. SPECYFIKA PROCESU BUDŻETOWANIA W JEDNOSTCE SEKTORA PUBLICZNEGO NA PRZYKŁADZIE WOJEWÓDZTWA PODKARPACKIEGO

Streszczenie

Kontekstem prowadzonych rozważań jest szeroko rozumiana efektywność procesów budżetowych w praktyce samorządowej jednostki budżetowej. Celem rozdziału jest ocena wdrażania procedur budżetowania zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych na przykładzie województwa podkarpackiego. W rozdziale zastosowano następujące metody badawcze: analiza literatury w przedmiocie opracowania oraz studium przypadku. Uzyskane w następstwie przeprowadzonych badań wyniki dotyczące budżetowania samorządu województwa podkarpackiego skłaniają do postawienia wniosków, że proces budżetowania realizowany w badanym podmiocie w dużym stopniu pokrywa się z procesami budżetowania przedstawianymi w literaturze przedmiotu oraz, że może funkcjonować w sposób efektywny po zakończeniu wdrażania procesu nowego zarządzania publicznego. Odpowiednie budżetowanie w podmiotach działających w ramach sektora samorządowego jako endogeniczny czynnik rozwoju potencjału regionu może wpłynąć na planowanie rozwoju regionalnego, a co za tym idzie rozwoju całego województwa.

Słowa kluczowe

budżetowanie, samorząd, planowanie, efektywność

Wstęp

Celem niniejszego procesu badawczego jest analiza i ocena wielowymiarowych aspektów procedury opracowywania projekcji budżetowych w jednostce sektora finansów publicznych, w relacji do zasobów literaturowych, kanonu wiedzy obszaru budżetowania. Przesłanką podjęcia niniejszego tematu jest relatywnie wysoka istotność efektywności procesów budżetowania w obszarze jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast budżetowanie jako wybrana metoda rachunkowości zarządczej determinuje w sposób wymierny alokację zasobów i wpływa na ogólnie pojętą efektywność organizacji. Badanie zostało przeprowadzone z wykorzystaniem analizy literaturowej oraz studium przypadku. Pytanie badawcze zdefiniowane zostało w następujący sposób: „czy proces budżetowania realizowany w badanym podmiocie pokrywa się z procesami budżetowania przedstawianymi w literaturze przedmiotu”.

* Mgr, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, email: ania2310@wp.pl.

** Mgr, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, email: bati27@op.pl.

tu oraz czy może funkcjonować w sposób efektywny po zakończeniu wdrażania procesu nowego zarządzania publicznego?”

1. Wybrane aspekty procesu budżetowania

Istotą funkcjonowania każdego rodzaju organizacji jest sukcesywna realizacja określonej struktury celów. Efektywność realizacji wcześniej zdefiniowanych celów wynika bezpośrednio z jakości podejmowanych przez menedżerów decyzji powstałych w procesie zarządzania danym podmiotem. Menedżerowie podejmując wielowymiarowe decyzje posługują się zróżnicowaną strukturą narzędzi zarządczych, które odpowiednio dopasowane efektywnie wspomagają realizację funkcji zarządzania. Jednym z kluczowych narzędzi rachunkowości zarządczej, które wspierają proces decyzyjny w przedsiębiorstwie jest budżetowanie. Istotność budżetowania jako metody wspierającej zarządzanie jest silnie akcentowana w literaturze przedmiotu (Nita 2014; Nowak 2009, s. 274) i wyraża się w przekonaniu, iż wspiera ono realizację wszystkich funkcji zarządzania w przedsiębiorstwie, tj. planowania, motywowania, organizowania i kontrolowania.

Budżetowanie wspomaga proces planowania poprzez wytyczanie celów i alokację zasobów, oraz definiowanie sposobów działania tak, aby te cele osiągnąć. Wspomaganie funkcji organizowania poprzez budżetowanie przejawia się głównie poprzez wymuszanie wdrażania odpowiednich struktur organizacyjnych, zwłaszcza identyfikację ośrodków odpowiedzialności w taki sposób, aby wspomagały realizację celów przedsiębiorstwa. Prawidłowo opracowane budżety stanowią również jedną z metod motywowania pracowników do zachowania zgodnego z celami przedsiębiorstwa. Budżet zawiera bowiem wyrażone wartościowo standardy, których dotrzymanie lub niedotrzymanie może wywierać wpływ na wynagrodzenia za wykonywaną pracę. Funkcja kontrolna odnosi się do konfrontacji tych standardów z wielkościami rzeczywistymi (Nita 2014, s. 98).

Niezależnie od zaprezentowanych powyżej korelacji procesu budżetowania z wszystkimi funkcjami zarządzania w przedsiębiorstwie, budżetowanie w największym stopniu wspiera funkcję planowania. Istotność planowania jako funkcji zarządzania wynika bezpośrednio z wzrastającej sukcesywnie nieprzewidywalności i zmienności otoczenia sprawiającej, iż podmiot gospodarczy musi efektywnie gospodarować zasobami będącymi w jego dyspozycji.

Definicje procesu budżetowania istniejące w literaturze przedmiotu są do siebie relatywnie podobne, jakkolwiek wiele z nich akcentuje konkretne, cechy budżetowania jako procesu. Definicja E. Nowaka przedstawia budżetowanie przede wszystkim jako metodę zarządzania ukierunkowaną na poprawę efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Według Nowaka budżetowanie to „instrument zarządzania przedsiębiorstwem, który jest ukierunkowany na poprawę efektywności wykorzystania posiadanych zasobów oraz wzrost skuteczności osiągania założonych celów”. W trakcie budżetowania określa się zasady planowania działalności przedsiębiorstwa oraz wykorzystania środków, jakie dane przedsiębiorstwo ma na realizację wyznaczonych zadań. W budżetowaniu należy dokonywać bilansowania celów działalności podmiotu gospodarczego z możliwościami ich realizacji wynikającymi z posiadanych zasobów. Nowak wskazuje na dwie istotne cechy budżetowania – podkreśla jego sformalizowany charakter oraz zdecydowanie podkreśla jego finansowy wymiar – budżetowanie odnosi się do finansowej sfery działania przedsiębior-

stwa i obejmuje rezultaty działania przedsiębiorstwa, koszty itd. (Nowak 2009, s. 273). W definicjach budżetowania opracowanych przez T. Kiziukiewicz w 2009 r., A. Szychtę w 2001 r. oraz W. Gabrusewicza w 2000 r. silnie akcentowany jest finalny efekt procesu budżetowania, czyli budżet. Budżet – według definicji opracowanej przez T. Kiziukiewicz to „normatyw ilościowy lub wartościowy, zestawienie wielkości ekonomicznych uznawanych za racjonalne w danych warunkach techniczno-organizacyjnych” (Kiziukiewicz 2009, s. 265). W definicji budżetowania opracowanej przez G.A. Welsha, R.W. Hiltona oraz P. Nortona – jako kluczowe aspekty budżetowania wskazywane są planowanie oraz kontrola (Welsh, Hilton i Norton 1998, s. 1).

Do największych zalet jakie daje odpowiednio wdrożone narzędzie budżetowania zaliczyć można (Horngren 2004, za: Zarzycka 2011, s. 442):

- redukcję niepewności, która pojawia się podczas próby predykcji przyszłych zdarzeń gospodarczych na podstawie przeszłych doświadczeń i aktualnych oczekiwań,
- stworzenie planu powiązanego ze strategią firmy, który systematycznie ułatwia realizację tej strategii,
- wspomaganie osiągania założonych celów, szczególnie tych ogólnych przedsiębiorstwa,
- umożliwienie pomiaru wyników działalności, będące punktem odniesienia do kontroli wykonania założonych celów.

Tabela 23. Interesariusze przedsiębiorstwa, a budżetowanie

Interesariusz	Cel	Sposób osiągnięcia celu przez budżetowanie	Możliwość osiągnięcia celu
Właściciel	Wzrost wartości przedsiębiorstwa	Stworzenie budżetu nastawionego na wzrost wartości i powiązanie go z systemem motywacyjnym	Duża przy odpowiednim nadzorze korporacyjnym
Zarządzający	Zwiększenie własnej władzy i wpływu, wzrost wynagrodzeń	Wzrost kosztów wynagrodzeń zarządu	Duża, szczególnie przy braku nadzoru korporacyjnego
Pracownicy	Wzrost wynagrodzeń, poprawa warunków pracy	Wzrost kosztów wynagrodzeń, wzrost kosztów urzędów oraz usług obcych	Zależna od stopnia zorganizowania oraz spójności oraz formalnej reprezentacji pracowników, a także od polityki personalnej przedsiębiorstwa
Klienci	Wzrost jakości produktów Wzrost dostępności produktów, Obniżenie cen produktów	Wzrost kosztów produkcji i marketingu, zmniejszenie przychodów jednostkowych	Zależna od tego czy klient jest kluczowym klientem
Dostawcy	Uzyskanie korzystnych cen i warunków płatności	Zmiana budżetów środków pieniężnych	Zależna od tego czy dostawca jest kluczowym dostawcą
Społeczność lokalna	Ograniczenie szkodliwych skutków działania przedsiębiorstwa, uzyskanie korzyści w związku z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa	Zwiększenie kosztów związanych ze sponsoringiem i inwestycjami proekologicznymi	Zależna od stopnia zorganizowania grupy i wsparcia przez innych interesariuszy (lokalne władze, lokalne media)

Źródło: (Nowak i Nita 2007, s. 21).

Proces budżetowania wpływa nie tylko na jakość realizowanych zadań wewnątrz organizacji, lecz zgodnie z teorią interesariuszy, dotyczy również w sposób pośredni lub bezpośredni wszystkich grup i jednostek, które mają wpływ na osiągnięcie celów przez organizację. W tabeli 23 zawarto klasyfikację interesariuszy związanych z procesem budżetowania.

Analizując dane zawarte w powyższej tabeli, można założyć, iż finalny kształt procedury budżetowej będzie zdeterminowany strukturą celów poszczególnych zdefiniowanych grup interesariuszy oraz ich wolumenem wpływu na uwzględnienie tych celów w projekcjach budżetowych.

Kluczowa z punktu widzenia efektywności procesu budżetowania jest umiejętność skoordynowania działań związanych z omawianym procesem. Każdy proces budżetowania składa się z określonego ciągu działań, którego struktura powinna uwzględniać zmienne charakteryzujące podmiot, w którym jest stosowana. Literatura przedmiotu uwzględnia trzy główne etapy procesu budżetowania (Nowak 2009, s. 275) – tworzenia, realizacji oraz kontroli, każdy z tych trzech etapów zawiera działania specyficzne dla poszczególnych etapów prac nad budżetem. Poniższa tabela zawiera przegląd etapów procesu budżetowania zawartych w literaturze przedmiotu

Tabela 24. Etapy budżetowania

K. Michałowska (2014, s. 413-414)	E. Nowak, B. Nita (2007, s. 39-43)	T. Kiziukiewicz (2009, s. 264-265)	A. Szychta (2001, s. 662-664)
Opracowanie założeń do budżetu – etap ma na celu opracowanie celów na poziomie strategicznym, taktycznym i operacyjnym. W drugiej kolejności następuje podział na ośrodki odpowiedzialności oraz ustalenie właściwej procesowi metodologii działań. Finalnym etapem jest poinformowanie zainteresowanych o rozpoczęciu procesu budżetowania.	Ustalenie ogólnych założeń, przekazanie wytycznych i ograniczeń do sporządzania budżetów cząstkowych – strategia oraz główne cele podmiotu powinny znaleźć odzwierciedlenie w przekazanych do realizacji założeniach przyjętej przez zarząd polityki budżetowej. Efektywność etapu jest uzależniona od świadomości menedżerów ośrodków odpowiedzialności o konieczności realizacji założeń i wytycznych procesu budżetowania. Czynnikiem warunkującym efektywność tego etapu jest ponadto opracowanie warunków ograniczających wykonanie budżetu.	Przekazanie osobom odpowiedzialnym za sporządzenie budżetu szczegółowych założeń o przyjętej polityce i potrzebnych danych.	Opracowanie budżetu (planowanie). Określenie celów jednostki gospodarczej. Analiza kluczowych zmiennych. Zebranie istotnych danych historycznych. Określenie założeń dotyczących przewidywalnych zmian podstawowych zmiennych. Wprowadzenie danych do modelu.

K. Michałowska (2014, s. 413-414)	E. Nowak, B. Nita (2007, s. 39-43)	T. Kiziukiewicz (2009, s. 264-265)	A. Szychta (2001, s. 662-664)
Opracowanie budżetu – na ten etap składa się następująca sekwencja czynności: - określenie krytycznych czynników budżetu, - ustalenie cen wewnętrznych, - ustalenie wytycznych związanych ze stopą inflacji oraz kursem złotego, - wprowadzenie standardów kosztów, - opracowanie budżetów częściowych.	Sporządzanie budżetu sprzedaży – czynnikiem determinującym efektywność tego etapu jest precyzyjność i dokładność określenia wielkości budżetu sprzedaży, ponieważ od tego budżetu zależy struktura wszystkich innych budżetów częściowych.	Określenie czynników ograniczających wielkość produkcji.	Wdrożenie budżetu.
Uzgodnienie i zatwierdzenie budżetu – etap ten polega głównie na pracach sprawdzających oraz konsolidacyjnych. Ostatnią czynnością w ramach tego etapu jest zatwierdzenie budżetu.	Sporządzanie budżetów częściowych – wybór efektywnej metody opracowania budżetów zależy od relacji między nimi. Wzajemna zależność budżetów jest przesłanką do stosowania budżetowania sekwencyjnego, natomiast jeżeli budżety są niezależne od siebie, to proces ich planowania powinien przebiegać równolegle. Większą efektywność etapu sporządzania budżetów częściowych zapewni metoda „od dołu” – tzn. budżety powinny być kształtowane przez menedżerów ośrodków odpowiedzialnych za ich realizację.	Sporządzenie budżetu sprzedaży.	Etap kontroli (sterowania). Działania zmierzające do analizy wyników, ustaleń przyczyn odchyłeń oraz uruchomienie czynności korygujących.
Realizacja budżetu.	Negocjacje budżetowe – celem negocjacji jest urealnienie ustaleń zawartych w budżetach. Efektywnie skalkulowana wielkość budżetów stanowi kompromis pomiędzy oczekiwaniami menedżerów ośrodków odpowiedzialności a ustaleniami proponowanymi przez ich przełożonych.	Wstępne sporządzenie innych budżetów, wynikających z założeń budżetu ze sprzedaży.	

K. Michałowska (2014, s. 413-414)	E. Nowak, B. Nita (2007, s. 39-43)	T. Kiziukiewicz (2009, s. 264-265)	A. Szychta (2001, s. 662-664)
Kontrola budżetu – polega na porównaniu wartości rzeczywistych z planowanymi i analizie odchyleń.	Konsolidacja i koordynacja budżetów częściowych – finalny kształt budżetów wymaga weryfikacji, ponieważ poszczególne budżety są ustalane przez różne osoby. Celem weryfikacji oraz konsolidacji jest eliminacja sprzeczności pomiędzy budżetami.	Negocjowanie budżetów z przełożonymi.	
Podjęcie działań korygujących – podejmowane są decyzje ukierunkowane na wzrost efektywności wydatkowania zasobów w następnych okresach w oparciu o wyniki dostarczone przez budżetowanie.	Przyjęcie i zatwierdzenie budżetu – finalna wersja budżetu wymaga akceptacji. Jeśli przedstawiony do akceptacji budżet nie zostanie zatwierdzony, wówczas dokonuje się odpowiednich korekt lub powtarza całą procedurę budżetową.	Koordinacja i weryfikacja budżetów.	
	Sporządzanie raportów z wykonania budżetu – efektywna kontrola budżetu powinna dokonywać się cyklicznie. Rozbieżność pomiędzy wielkościami wykonanymi a zaplanowanymi jest podstawą do podjęcia działań mających na celu ich eliminację w przyszłości.	Zatwierdzenie i przyjęcie budżetów do weryfikacji.	
		Stała weryfikacja budżetów w trakcie realizacji.	

Źródło: (Nowak i Nita 2007, s. 21).

Liczba etapów oraz struktura czynności w ramach poszczególnych sekwencji procesu budżetowania ściśle są uzależnione od zróżnicowanych determinant, zarówno wewnętrznych: wielkości firmy, specyfiki profilu działalności, rodzaju organizacji oraz zewnętrznych: konkurencję, czynniki społeczne, prawne itp.

2. Proces budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego

Budżet jednostek samorządu terytorialnego jest głównym instrumentem zarządzania. Można interpretować go jako układ, który bezpośrednio lub pośrednio oddziałuje na sposób zarządzania, którego struktura i cechy zdeterminowane są przez cel, jaki ma zostać osiągnięty przy jego zastosowaniu (Komorowski 1997, s. 21-24). W literaturze przedmiotu S. Owsiak (2002, s. 32) wyróżnia następujące funkcje budżetu:

- zarządzania,

- optymalizacji lub marnotrawstwa,
- promocyjną,
- demokratyczną lub autokratyczną,
- integracyjną.

Według S. Owsiaka najważniejszą funkcją jest funkcja zarządzania, która obejmuje zagadnienia takie jak: planowanie, monitoring, kontrolę dochodów i wydatków, podział budżetu na część operacyjną i inwestycyjną, proces tworzenia budżetu za pomocą różnych metod. Budżet jednostki samorządu sprzyjać może racjonalizacji działań jednostki, a przygotowany źle, również marnotrawieniu środków publicznych. Władze samorządowe są również upoważnione do wykorzystania elementów budżetu jako narzędzia do zarządzania.

To, w jakim kierunku samorząd dokonuje alokacji środków budżetowych jest ważną informacją dotyczącą kierunków rozwoju jednostki samorządu terytorialnego dla wielu interesariuszy, w tym zarządzających, pracowników, lokalnych mieszkańców i działających na ich terenie podmiotów gospodarczych (Owsiak 2002, s. 32).

Proces budżetowania w jednostkach sektora finansów publicznych oparty jest na zapisach ustawy o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 poz. 885 z późn. zm., dalej u.f.p.). Zgodnie z art. 211 u.p.f. budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki, jest uchwalany na rok budżetowy, który jest rokiem kalendarzowym. Wyróżnia się dwa rodzaje budżetu jednostki samorządu terytorialnego: tradycyjny i zadaniowy. Jak określa Jastrzębska budżet tradycyjny jest najpowszechniejszą postacią budżetu, która jest stosowana w samorządach. Budżet zadaniowy natomiast jest rezultatem tzw. budżetowania programowego (Jastrzębska 2012, s. 65-66). Budżet to nic innego jak uchwała budżetowa wraz z załącznikami, która jest podstawą gospodarki finansowej JST w danym roku budżetowym. Na podstawie art. 234 u.p.f. organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podejmuje uchwałę w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej, w której określa w szczególności:

- „wymaganą szczegółowość projektu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- terminy obowiązujące w toku prac nad projektem uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego,
- wymogi dotyczące uzasadnienia i materiały informacyjne, które zarząd przedłoży organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wraz z projektem uchwały budżetowej” (u.f.p).

W art. 233 ustawy określono, że zarządowi JST przysługuje wyłącznie inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały: budżetowej, o prowizorium budżetowym, o zmianie uchwały budżetowej.

Zarząd JST najpierw sporządza a następnie przedkłada projekt uchwały budżetowej (art. 238 u.f.p.): organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego oraz regionalnej izbie obrachunkowej do zaopiniowania w terminie do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Zarząd JST wraz z projektem uchwały budżetowej przedkłada organowi stanowiącemu JST i regionalnej izbie obrachunkowej: opinię o projekcie uchwały budżetowej regionalnej izby obrachunkowej jak również uzasadnienie do projektu uchwały budżetowej. Bez zgody zarządu JST organ stanowiący tej jednostki nie może wprowadzić w projekcie uchwały budżeto-

wej zmian powodujących zwiększenie wydatków i jednocześnie zwiększenie deficytu budżetu lub zmniejszenie dochodów (art. 240 ust. 2 u.f.p.). Organ stanowiący JST uchwałę budżetową podejmuje przed rozpoczęciem roku budżetowego, jednak w szczególnie uzasadnionych przypadkach nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego (art. 239 u.f.p.). Nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego w przypadku nie podjęcia uchwały budżetowej przed rozpoczęciem roku budżetowego, do czasu podjęcia uchwały budżetowej podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały budżetowej przedstawiony organowi stanowiącemu JST przez zarząd tej jednostki. W przypadku niepodjęcia uchwały budżetowej w terminie do 31 stycznia roku budżetowego, w okresie do końca lutego roku budżetowego, regionalna izba obrachunkowa ustala budżet jednostki samorządu terytorialnego w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych. Do dnia ustalenia budżetu przez regionalną izbę obrachunkową podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały przedstawiony organowi stanowiącemu JST przez zarząd tej jednostki (art. 240 ust. 1 i 3 u.f.p.). Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest kontrolowany w trakcie jego projektowania i realizacji przez organy kontroli np. regionalne izby obrachunkowe czy Najwyższą Izbę Kontroli. Przyjęty uchwałą „budżetową” jest w trakcie roku budżetowego zmieniany i modyfikowany przez zarząd jednostki oraz organ nadzorujący jakim jest sejmik.

Wyraźnie można zauważyć, że etapy budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego pokrywają się z etapami opisanymi w literaturze przedmiotu przedstawionymi w tabeli 25 etapy budżetowania.

Tabela 25. Etapy budżetowania w JST w odniesieniu do autorów

K. Michałowska (2014, s. 413-414)	E. Nowak, B. Nita (2007, s. 39-43)	T. Kiziukiewicz (2009, s. 264-265)	A. Szycha (2001, s. 662-664)
Opracowanie założeń do budżetu.	Ustalanie ogólnych założeń, przekazanie wytycznych i ograniczeń do sporządzania budżetów częściowych.	Przekazanie osobom odpowiedzialnym za sporządzenie budżetu szczegółowych założeń o przyjętej polityce i potrzebnych danych.	Opracowanie budżetu (planowanie). Określenie celów jednostki.
Opracowanie budżetu.			Wdrożenie budżetu.
Uzgodnienie i zatwierdzenie budżetu.	Sporządzanie budżetów częściowych.		Etap kontroli.
Realizacja budżetu.	Negocjacje budżetowe.		
Kontrola budżetu.	Konsolidacja i koordynacja budżetów częściowych.		
Podjęcie działań korygujących.	Przyjęcie i zatwierdzenie budżetu.	Koordynacja i weryfikacja budżetów.	
	Sporządzanie raportów z wykonania budżetu.	Zatwierdzenie i przyjęcie budżetów do weryfikacji.	
		Stała weryfikacja budżetów w trakcie realizacji.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie tabeli 24.

Porównując budżetowanie przedsiębiorstw i jednostek samorządu brak jest natomiast takich elementów jak: negocjowanie budżetów z przełożonymi, sporządzenie budżetu sprzedaży, określenie czynników ograniczających wielkość produkcji. Budżet sprzedaży i czynniki ograniczające wielkość produkcji to – odnosząc analogicznie do sektora finansów publicznych – czynniki wpływające na wysokość do-

chodów i wydatków jednostki, wpływające na poziom nadwyżki budżetowej lub deficytu.

Od kilku lat do budżetowania jednostek samorządu terytorialnego wprowadza się budżetowanie zadaniowe, które ma pobudzić efektywność planowania oraz zwiększyć jego transparentność. Coraz intensywniej rozwijają się procesy zachodzące obecnie w sferze budżetowej w Polsce m.in. w ramach wprowadzania idei nowego zarządzania publicznego, które polegają na wykorzystaniu nowoczesnych systemów z sektora przedsiębiorstw oraz przetransponowania podejścia biznesowego na działalność jednostek publicznych. Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w praktyce budżetowania coraz częściej można zauważyć, że nie istnieje jedna forma budżetowania zadaniowego (*Performance Budgeting*). Jak określają R. Allen oraz D. Tommasi istota budżetu zadaniowego przyporządkowuje operacje finansowe te dokonywane przez rząd do programów i funkcji. Realizują one określone cele dotyczące zakresu polityki społeczno-gospodarczej oraz określają mierniki dla każdego zadania lub programu, jak również mierzy koszty realizacji zadań i ich końcowe efekty (Sierak 2011, s. 106). W budżetowaniu zadaniowym określa się taki system zarządzania wydatkami danej jednostki samorządu terytorialnego, w którym sprecyzowane zostają, a także zhierarchizowane cele, natomiast pomiar efektów wydatków poniesionych na poszczególne zadania wykonywany jest przy wykorzystaniu określonych wskaźników. Wydatki budżetowe określone w uchwale budżetowej ujmowane są w zadania lub programy. Dla zadań określa się jakie są wymagane do osiągnięcia cele i mierniki. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów cele, które zamierza się osiągnąć określone są do każdego zadania, podzadania i działania do osiągnięcia w wyniku ich realizacji. Powinny być konkretne, precyzyjne, istotne, mierzalne, realistyczne i określone w czasie. Mierniki natomiast służą ocenie stopnia realizacji celów. Mogą występować mierniki produktu, rezultatu i oddziaływania. Założeniem formułowania mierników jest konieczność odzwierciedlenia w nich ilościowego lub jakościowego stopnia osiągnięcia założonych celów. Mierniki powinny być: akceptowane przez jednostki, które dane zadanie realizują, łatwe do monitorowania, wiarygodne i odporne na manipulację. Pierwszym miastem, które rozpoczęło wdrażanie budżetu zadaniowego był Kraków. Procedurę rozpoczęła również Warszawa, Lublin, Poznań i Szczecin, aktualnie kilkadziesiąt samorządów w Polsce stosuje budżetowanie zadaniowe. Jego zakres jest jednak zróżnicowany, co oznacza, że obejmuje pojedyncze obszary działalności JST lub całość, jednak dla JST budżet zadaniowy jest procesem nieobowiązkowym, co wiąże się z niewielkim zainteresowaniem z ich strony.

3. Planowanie w samorządzie województwa na przykładzie Województwa Podkarpackiego – studium przypadku

Problematyka wydatkowania pieniędzy publicznych jest złożona i stale aktualna. Przykładając wagę do właściwej realizacji założeń budżetowych można osiągnąć optymalne rezultaty, stąd zainteresowanie tematyką budowania budżetów w jednostkach samorządu terytorialnego. Dane pochodzą z materiałów opracowanych przez zespół koordynujący prace nad projektem budżetu w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie.

W rozdziale ze względu na ograniczenia objętościowe skupiono się tylko na pierwszym etapie budżetowania tj. planowania/projektowania. We wcześniejszych

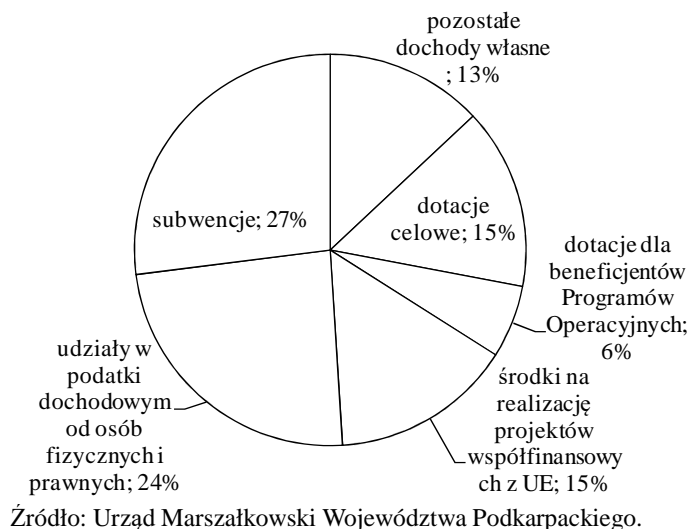
fragmentach zasygnalizowano istnienie pozostałych etapów procesu budżetowego, tj: uchwalanie budżetu, wykonanie i kontrola, gdyż jest to istotne z punktu widzenia postrzegania całości procesu. Warto podkreślić, iż niezmiennie to pierwszy etap jest elementem wywierającym wpływ na realizację pozostałych etapów. Właściwie zaplanowany budżet umożliwia spełnienie jednego z podstawowych wymogów dotyczących wydatkowania środków publicznych – *wydatkowanie w sposób celowy i oszczędny z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów*.

Etap ten wynika bezpośrednio z art. 234 u.f.p. i jest realizowany we wszystkich samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie wewnętrznych regulacji. Odwołując się do studium przypadku ustalono, iż organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, którym jest Sejmik Województwa Podkarpackiego, podjął uchwałę w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej. W uzasadnieniu do projektu uchwały w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej Województwa Podkarpackiego określił, że projekt uchwały przygotowano celem dostosowania trybu prac nad projektem uchwały budżetowej Województwa Podkarpackiego do przepisów nowej ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Regulacje ujęte w uchwale stanowiąc będą podstawę do sporządzenia przez Zarząd Województwa projektu uchwały budżetowej wraz z uzasadnieniem oraz materiałami informacyjnymi. Ponadto uchwała reguluje tryb prac nad projektem budżetu w okresie od przedłożenia go przez Zarząd Województwa Przewodniczącemu Sejmiku, do przyjęcia przez Sejmik uchwały budżetowej.

Całość prac nad projektem uchwały budżetowej rozpoczyna się już w sierpniu roku poprzedzającego rok budżetowy. Odbywa się to na podstawie wytycznych przyjętych przez Zarząd Województwa Podkarpackiego w uchwale. W wytycznych tych znajdują się informacje dotyczące wysokości dochodów oraz wydatków jakie należy zaplanować w poszczególnych budżetach. W wytycznych do budżetu na 2016 r. zapisano, że wydatki rzeczowe należy zaplanować na poziomie 100% wydatków planowanych w uchwale budżetowej na 2015 r. Wytyczne mówią o maksymalnych oszczędnościach przy planowaniu wydatków, Zarząd województwa powołuje się na niekorzystne warunki zewnętrzne wpływające na budżet województwa oraz niskie prognozowane kwoty subwencji. Kierownicy jednostek organizacyjnych są zobligowani pozostawić zatrudnienie na niezmiennym poziomie oraz nie planowanie premii i nagród dla pracowników. Kierownicy wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych powiązanych z budżetem składają materiały planistyczne sporządzają w oparciu o założenia przedstawione przez Zarząd do dnia 11 września roku poprzedzającego rok budżetowy. Projekty budżetów przedkładają do odpowiednich departamentów urzędu marszałkowskiego. Projekty takie przygotowuje również Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego jako jednostka realizująca działania województwa. Następnie Skarbnik Województwa przygotowuje w oparciu o przedstawione materiały zestawienie dochodów i wydatków w terminie do 16 października. W zestawieniu tym znajdują się również kwoty dotacji i subwencji na podstawie otrzymanych przez samorząd województwa informacji z Ministerstwa Finansów. Zarząd województwa pracuje nad projektem budżetu przez następny miesiąc aby maksymalnie w dniu 15 listopada przedłożyć sejmikowi i regionalnej izbie obrachunkowej. Sejmik zapoznaje się z projektem i do 31 grudnia jednak nie później niż do 31 stycznia roku budżetowego zatwierdza budżet województwa podkarpackiego. Na sesji sejmiku przyjmującej budżet zarząd wojewódz-

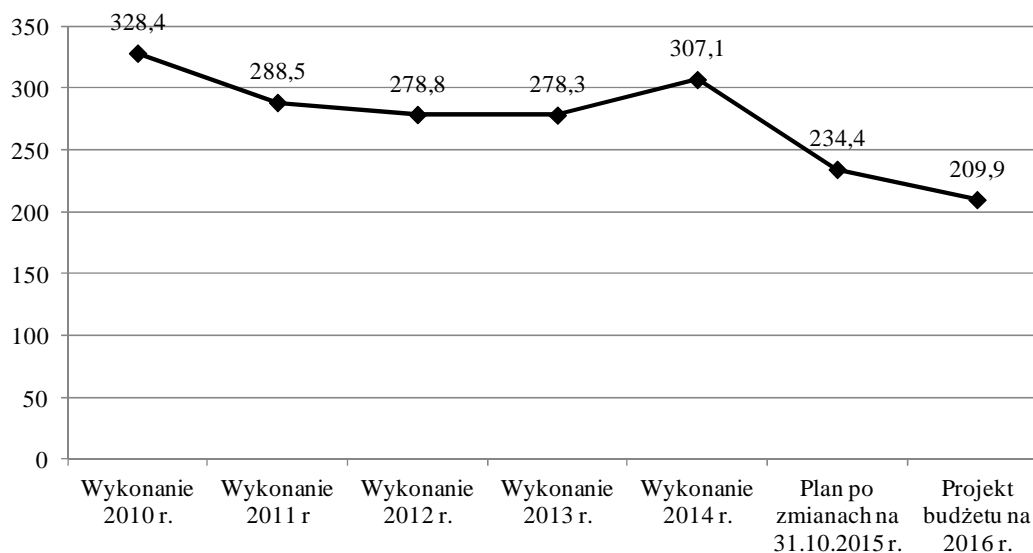
twą prezentuje główne założenia budżetu w porównaniu do lat ubiegłych oraz prognozy zadłużenia samorządu województwa jak również wieloletniej prognozy finansowej. Poniżej przedstawiono niektóre z prezentacji.

Wykres 2. Struktura dochodów budżetu województwa podkarpackiego na 2016 r. według źródeł pochodzenia

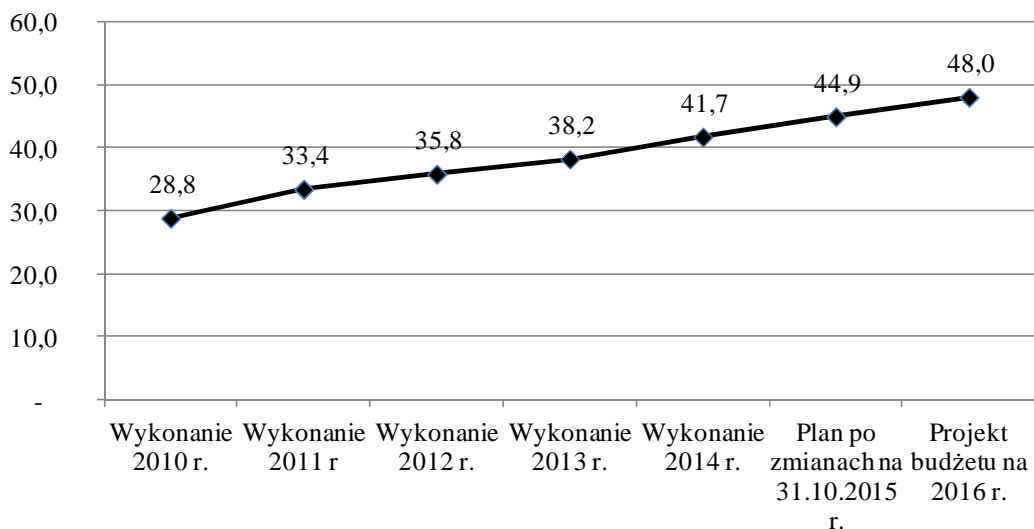


W budżecie dochody własne stanowią zaledwie 13% dochodów ogółem, co powoduje dużą wrażliwość na wysokość dotacji i subwencji. Poniżej przedstawiono wykres wysokości subwencji w latach 2010-2016 z którego wyraźnie wynika spadek wysokości dochodów.

Wykres 3. Dane porównawcze – dochody budżetu województwa podkarpackiego z tytułu subwencji ogólnej w latach 2010-2016 (w mln zł)



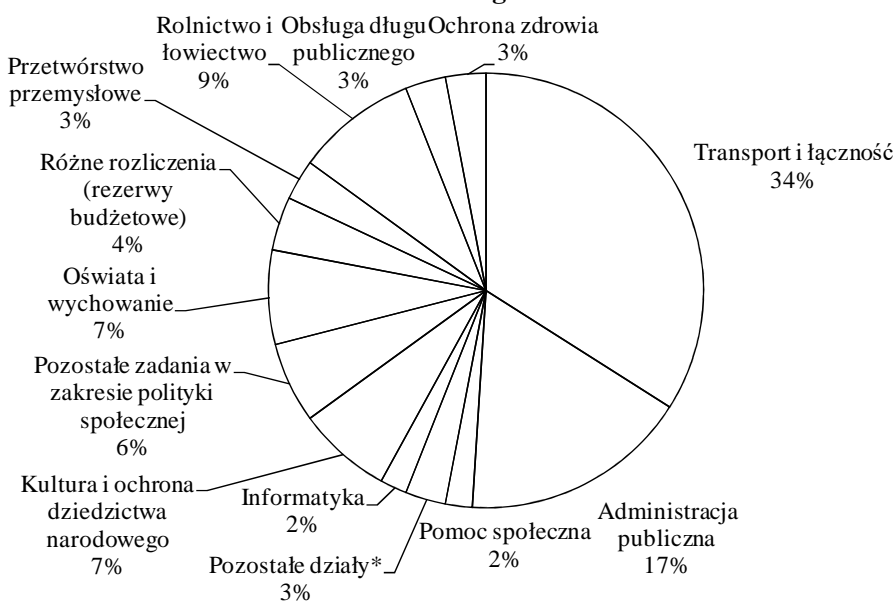
Wykres 4. Dane porównawcze – dochody budżetu województwa podkarpackiego z tytułu 1,6% udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w latach 2010-2016 (w mln zł)



Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

Wzrost dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych nie wpłynęła na zmianę wytycznych Zarządu województwa dla kierowników jednostek organizacyjnych.

Wykres 5. Struktura wydatków budżetu województwa podkarpackiego na 2016 r. według działów

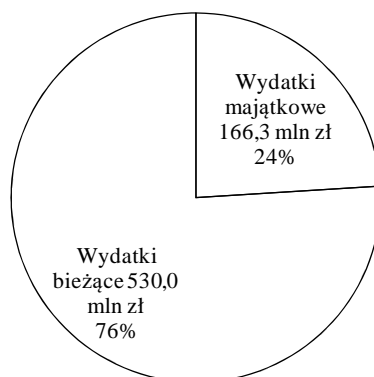


Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

Największą część wydatków całego budżetu stanowią wydatki na transport i łączność aż 34%, najmniej zaplanowano dla pomocy społecznej, informatyki czy

ochrony zdrowia po 2% na każdy dział. Jednak warto zauważyć, że obsługa długu publicznego stanowi tylko 3% wydatków budżetu.

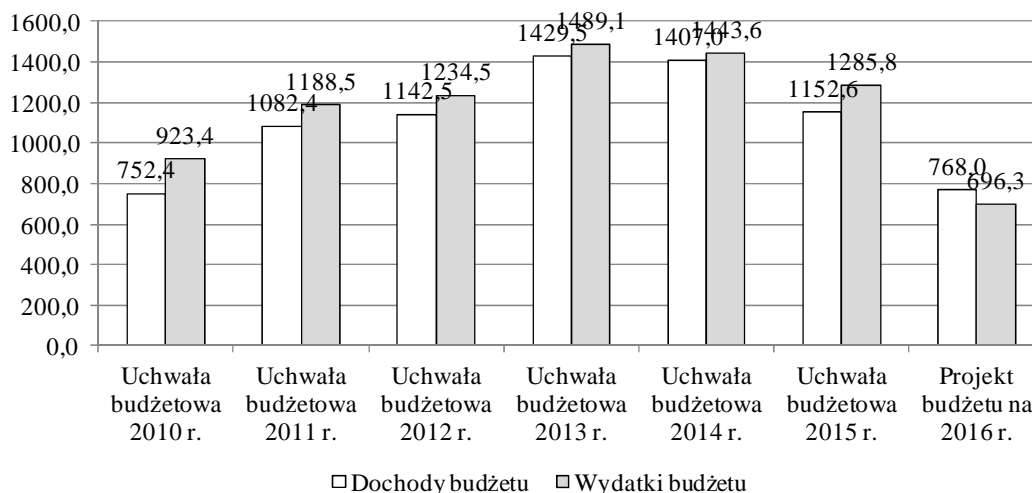
Wykres 6. Struktura wydatków budżetu województwa podkarpackiego na 2016 r. w podziale na wydatki bieżące i wydatki majątkowe



Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

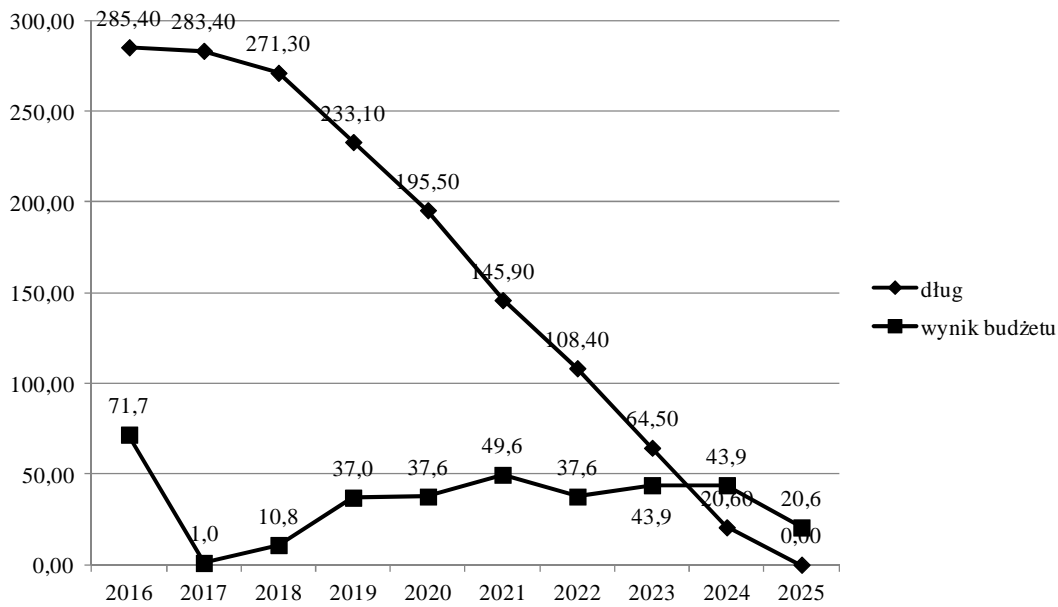
Wydatki inwestycyjne stanowią zaledwie 24% budżetu województwa podkarpackiego w kwocie 166,3 mln zł. Przyczyną tak niskich inwestycji może być nowa perspektywa finansowa, która rozpoczęła się w 2014 r., a zakończy w 2020 r. jednak cała procedura przygotowania programów unijnych jest opóźniona.

Wykres 7. Dane porównawcze – dochody i wydatki budżetu województwa podkarpackiego w latach 2010-2016 (w mln zł)



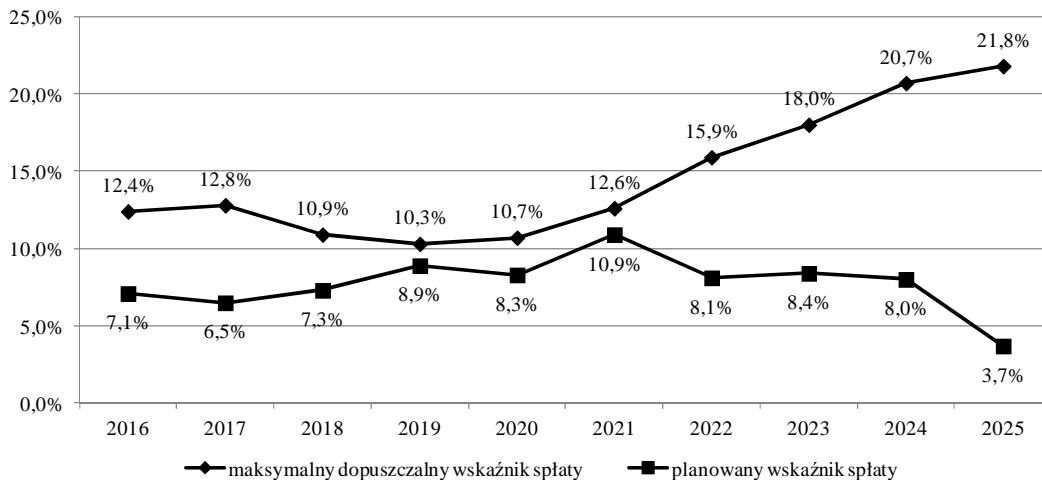
Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

Wykres 8. Prognoza wyniku budżetu i wielkości długu (w mln zł)



Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

Wykres 9. Prognoza relacji indywidualnego wskaźnika zadłużenia do prognozy spłaty rat zobowiązań



Źródło: Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego.

Z przedstawionych założeń wielkości długu i zadłużenia wyraźnie widać, że województwo planuje obniżyć wysokość zaciągniętych kredytów i wykupić część wyemitowanych obligacji.

Budżet Województwa Podkarpackiego jest budżetem tradycyjnym przygotowywanym w oparciu o klasyfikację budżetową. Można zauważyć istotny wpływ wysokości dotacji i subwencji na poziom dochodów i wydatków budżetowych. Wrażliwość budżetu na poziom dofinansowania powoduje wpływ na działalność jednostek organizacyjnych, których budżety stanowią część budżetu województwa podkarpackiego. Założenia braku zmiany wysokości zatrudnienia, stale obniżający się poziom dochodów i wydatków wpływa m.in. na poziom bezrobocia, a co za tym idzie, na

poszczególnych interesariuszy w tym mieszkańców województwa, a niski wskaźnik inwestycji na przedsiębiorstwa działające na obszarze samorządu. Zagrożeniem realności wielkości kwot zaplanowanych w budżecie może też być przeciągająca się procedura budżetowania od sierpnia roku poprzedzającego rok budżetowy najpóźniej do stycznia roku budżetowego.

Zakończenie

Reasumując, stwierdzić można, że proces budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego nie różni się od procesów budżetowania przedsiębiorstw. Możemy wyróżnić te same etapy. Jednak wyraźnie widać, że rozwój nowego zarządzania publicznego, a zarazem wprowadzenie budżetu zadaniowego, może przynieść wiele korzyści w procesie budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego, a tym samym poprawy zarządzania usługami, organizacji pracy, procesu decyzyjnego, na poszczególnych etapach procesu budżetowania. Wprowadzenie przez jednostkę samorządu budżetu zadaniowego może podnieść efektywność sposobu wydatkowania środków publicznych. Proces ten wymaga od władz samorządowych dużej, szerokiej wiedzy, jak również umiejętności łączenia planowania zarówno w krótkim, średnim i długim okresie. Metoda nazwana budżetowaniem zadaniowym powinna w najbliższej przyszłości przyczynić się do uzyskania istotnych korzyści, z czego najważniejszymi mogą stać się: poprawa przejrzystości budżetu, wzrost efektywności wykorzystania posiadanych zasobów, podniesienie skuteczności osiągania założonych celów i jawności budżetu, a także możliwość poprawy racjonalizacji kosztów realizacji planowanych zadań, poprawa alokacji środków publicznych, możliwość połączenia planowania krótko, średnio i długo okresowego. Istotna będzie możliwość wprowadzenia bezpośredniej odpowiedzialności za realizację przydzielonych zadań budżetowych, a co najważniejsze, wzrośnie jakość zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego. Wszystkie wymienione korzyści z wprowadzenia nowego zarządzania publicznego przyczynić się mogą do stymulowania rozwoju gospodarczego danego regionu, na którym działa jednostka samorządu terytorialnego, a tym samym poprawy życia jej mieszkańców, a także innych grup interesariuszy.

Literatura

- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (2000). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa. PWE.
- Horngren Ch., Foster G., Datar S. (2004). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey. Prentice Hall.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A. (2001). *Rachunkowość zarządcza*. Łódź. Wolters Kluwer Polska.
- Jastrzębska M. (2012). *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*. Warszawa. Lex a Wolters Kluwer business.
- Kiziukiewicz T. (2009). *Rachunkowość zarządcza*. Wrocław. Wyd. Ekspert.
- Komorowski J. (1997). *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*. Warszawa. Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Michałowska K. (2014). *Proces budżetowania i jego wpływ na sytuację finansową podmiotów gospodarczych*. Szczecin. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 803, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 66.
- Nita B. (2014). *Budżetowanie jako instrument sterowania w przedsiębiorstwie*. Studia Oeconomica Posnaniensia. vol. 2, no. 5 (266).
- Nowak E. (2009). *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*. Warszawa. PWE.
- Nowak E., Nita B. (2007). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*. Kraków. Wolters Kluwer Polska.
- Owsiak S. (2002). *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*. (w:) S. Owsiak (red.). *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne. Warszawa.
- Sierak J. (2011). *Budżet zadaniowy jako narzędzie wzrostu efektywności gospodarowania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyt naukowy 107. Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.
- Zarzycka E. (2011). *Przegląd najnowszych koncepcji zastąpienia tradycyjnego budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*. Szczecin. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 625, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 32.

Akty prawne

- Uchwała NR XXIV/426/12 Sejmiku Województwa Podkarpackiego z dnia 27 sierpnia 2012 r. zmieniająca uchwałę w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej Województwa Podkarpackiego.
- Uchwała NR L/967/10 Sejmiku Województwa Podkarpackiego z dnia 23 sierpnia 2010 r. w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej Województwa Podkarpackiego.
- Uchwała NR XVI/263/11 Sejmiku Województwa Podkarpackiego z dnia 19 grudnia 2011 r. zmieniająca uchwałę w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej Województwa Podkarpackiego.
- Uchwała Zarządu Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie Nr 86/2002/15 z dnia 25 sierpnia 2015 r. w sprawie przyjęcia założeń oraz trybu prac nad opracowaniem projektu budżetu Województwa Podkarpackiego na 2016 r.
- Ustawa o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. nr 157 poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 poz. 885 z późn. zm.).

THE SPECIFICS OF THE BUDGETING PROCESS IN THE PUBLIC SECTOR'S UNIT. THE PODKARPACIE PROVINCE CASE

Abstract

The context of this research is widely understood the efficiency of budget processes in the practice of local government budget unit. The aim of the article is to assess the implementation of procedures for budgeting in the public finance sector units to example of. In the article, the following test methods: analysis of literature on the development and case study. Obtained as a result of the research results concerning budgeting provincial government Podkarpackie lead to asking the conclusion that

the budgeting process carried out in the audited entity largely coincides with the process of budgeting the presented in the literature, and that can function effectively after the implementation process of the new public management. Appropriate budgeting entities operating within the local government sector as an endogenous factor in the development potential of the region can influence the planning of regional development, and hence the development of the whole province.

Keywords

budgeting, local government, planning, efficiency