

INSTRUMENTY NOWEGO ZARZĄDZANIA
FINANSAMI PUBLICZNYMI
W WYBRANYCH KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

INSTRUMENTY NOWEGO ZARZĄDZANIA
FINANSAMI PUBLICZNYMI
W WYBRANYCH KRAJACH
UNII EUROPEJSKIEJ

Pod redakcją naukową
prof. zw. dr hab. Eugeniusza Ruśkowskiego



Temida2
Białystok 2011

© Copyright by Temida 2

Białystok 2011

Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Świączkowska, Bogdan Wierzbicki

Redaktor naukowy wydawnictwa: Halina Świączkowska

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–03–2

Opracowanie graficzne i typograficzne:

Katarzyna Frąckiewicz

Projekt okładki:

Jerzy Banasiuk

Redakcja techniczna:

Jerzy Banasiuk

Tłumacze: Piotr Jaskólski, Urszula K. Zawadzka–Pąk

Korekta:

Bogumiła Manciewicz

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

EUGENIUSZ RUŚKOWSKI	
Wprowadzenie	7
KRYSTYNA PIOTROWSKA–MARCZAK	
Współczesne kierunki zarządzania finansami publicznymi	9
MICHEL BOUVIER	
Konstytucjonalizacja wieloletniego programowania finansów publicznych we Francji	30
MARIE–CHRISTINE ESCLASSAN	
Logika planowania zadaniowego i ewolucja kontroli finansów publicznych we Francji	44
MAGDALENA GODEK–BRUNEL, STÉPHANIE CARPENTIER	
Wybrane problemy opracowywania i wdrażania mierników we francuskim budżecie zadaniowym	60
MARTA POSTUŁA	
Budżet zadaniowy w Polsce – osiągnięcia i wyzwania na przyszłość	83
JANUSZ STANKIEWICZ	
Wieloletni plan finansowy państwa w Polsce w świetle pierwszych doświadczeń jego obowiązywania	108
JOANNA M. SALACHNA	
Stan aktualny i perspektywy zmian wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego w Polsce	128

URSZULA K. ZAWADZKA-PĄK

Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w Wielkiej Brytanii.....	151
--	-----

EUGENIUSZ RUŚKOWSKI

O potrzebie prowadzenia badań porównawczych w zakresie reformy
zarządzania finansami publicznymi w Unii Europejskiej,
ze szczególnym uwzględnieniem reform planowania finansowego.. 177

Bibliografia	201
--------------------	-----

Streszczenie (w jęz. francuskim i angielskim)	209
---	-----

WPROWADZENIE

Celem przedmiotowej monografii jest przedstawienie podstawowych instrumentów zarządzania finansami publicznymi, ze szczególnym uwzględnieniem problemów ich kształtowania i realizacji w wybranych krajach UE. Monografia winna pokazać względną jednolitość tych instrumentów w poszczególnych państwach, uwzględniając rozwiązania i problemy szczególne. Rozważania skupiają się na dwóch nowych instrumentach zarządzania finansami publicznymi: budżecie zadaniowym i wieloletnim planowaniu finansowym, chociaż w pewnym zakresie obejmują także inne instrumenty tego zarządzania. Pod względem podmiotowym rozważania dotyczą głównie Francji i Polski. Kraje te są bowiem na zbliżonych etapach wprowadzania określonych instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi, przy czym Francja rozpoczęła te procesy kilka lat wcześniej – niemniej twierdzi się, że jest dopiero w połowie drogi reformowania finansów publicznych. Doświadczenia Francji i Polski w zakresie reformy finansów publicznych przebiegają więc w znacznej części równoległe i niezależnie od siebie, mogą mieć więc wzajemnie konstruktywny wpływ na dalszy przebieg zmian. Punktem wyjścia, a jednocześnie dodatkowego odniesienia są także doświadczenia Wielkiej Brytanii. To właśnie w tym kraju powstała nowoczesna koncepcja nowego zarządzania finansami publicznymi, z dużym powodzeniem realizowana w praktyce. Odmienności systemu instytucjonalnego i prawnego Wielkiej Brytanii utrudniają dokonywanie bezpośrednich porównań z krajami Europy kontynentalnej, tym niemniej we Francji przyznaje się powszechnie, że miały one istotny wpływ na reformowanie tamtejszych finansów publicznych i państwa. W Polsce związek ten jest znacznie mniej dostrzegany, czego po-

wodem jest niewielka znajomość rozwiązań brytyjskich w omawianym zakresie. Z powyższych względów rozwiązaniom tym poświęcony został odrębny rozdział w prezentowanej monografii.

Przedmiotowe założenia merytoryczne pracy determinują jej strukturę. Niejako naturalnym jest rozpoczęcie rozważań od zasad i problemów ogólnych dotyczących współczesnych kierunków zarządzania finansami publicznymi, które prowadzą do szczegółowych problemów zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach UE (rozdział 1.). Druga część pracy dotyczy instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi we Francji, analizując wybrane przez autorów francuskich problemy w tym zakresie. Rozdział 2. monografii dotyczy więc wprowadzenia wieloletniego planowania finansowego do Konstytucji RF, rozdział 3. – ewolucji kontroli finansów publicznych z związku z nową logiką planowania zadaniowego, zaś rozdział 4. – problemów opracowywania i wdrażania mierników we francuskim budżecie zadaniowym. Kolejna część opracowania poświęcona została instrumentom nowego zarządzania finansami publicznymi w Polsce. Poszczególne rozdziały prezentują w tym zakresie: budżet zadaniowy w świetle najnowszych doświadczeń praktyki (rozdział 5.), Wieloletni Plan Finansowy Państwa w Polsce w pierwszym okresie jego obowiązywania (rozdział 6.) oraz stan aktualny i perspektywy zmian w zakresie wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego w Polsce (rozdział 7.). Odrębny rozdział poświęcony został instrumentom nowego zarządzania finansami publicznymi w Wielkiej Brytanii (rozdział 8.). Monografię kończą rozważania dotyczące wagi porównawczych badań naukowych w doskonaleniu nowych metod zarządzania finansami publicznymi, w których w oparciu o rozwiązania i praktykę Wielkiej Brytanii, Francji i Polski sformułowano szereg wniosków ogólnych na użytek nauk finansowych i polityki finansowej (rozdział 9.).

W celu zwrócenia uwagi czytelników zagranicznych na przedstawione rozważania, monografię kończy obszerne streszczenie w języku angielskim i francuskim.

Prof. zw. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski

Białystok, czerwiec 2011 r.

WSPÓŁCZESNE KIERUNKI ZARZĄDZANIA FINANSAMI PUBLICZNYMI

1. Konstrukttywne przesłanki wyodrębniania finansów publicznych

Specyfika finansów wynika z ich dwoistego charakteru. Z jednej strony jest to działalność praktyczna polegająca na gospodarowaniu środkami pieniężnymi i w tej postaci ich kreacja sięga średniowiecza, a w szczególności ma związek z powstaniem gospodarki pieniężnej. Z drugiej strony finanse jako nauka wyodrębniła się z ekonomii stosunkowo późno, nastąpiło to bowiem w XIX w. Moment powstania nowej dyscypliny – co miało miejsce w odniesieniu do finansów – oznacza, że określony został jej przedmiot, metody badawcze, postać formułowanych twierdzeń i zapotrzebowanie społeczne na wiedzę w określonym obszarze¹. Tak się stało w przypadku powstania na mapie nauk finansów. Przedmiotem tej nauki są zjawiska pieniężne funkcjonujące w gospodarczej, społecznej i politycznej rzeczywistości. Metodą jest analiza i ocena decyzji finansowych podejmowanych przez różne podmioty. Twierdzenie stanowiące podstawę teorii stanowią uogólnienie zbadanych zjawisk pieniężnych w warunkach ryzyka, które prowadzą do budowy modeli racjonalnej gospodarki finansowej.

Złożoność gospodarki pieniężnej i różnorodność podmiotów podejmujących decyzje finansowe powoduje, że na finanse składa się wiele subdyscyplin naukowych. Jedną z nich, szczególnie ważną ze względu

1 Por. S. Flejterski, *Podstawy metodologii finansów. Elementy komparatystyki*, Szczecin 2006, s. 44–51 i nast.

na rolę, jaką odgrywa we wszystkich ogniwach finansów i w całej gospodarce narodowej, są finanse publiczne. Na tym tle powstaje pytanie, co przyczyniło się do jej specyfiki i wysokiej pozycji w społeczeństwie i co spowodowało, że wyodrębniła się z finansów, czyli jakie były konstytutywne przesłanki ustalenia przestrzeni będącej przedmiotem zainteresowań finansów publicznych. Do pierwszej grupy przesłanek należą potrzeby społeczne, które charakteryzują się stałym wzrostem zmieniającym się w nieokreślonym kierunku. Równocześnie jednak występują ograniczone możliwości ich zaspokojenia. „Prawo ograniczonych możliwości zaspakajania potrzeb ludzkich ma charakter względny i ogólny, gdyż w ramach danych zasobów stopień zaspokojenia potrzeb poszczególnych jednostek lub grup społecznych może być istotnie zróżnicowany”². Ta dywersyfikacja wynika ze specyfiki części potrzeb, które nie mogą być inaczej zaspokojone jak w sposób zbiorowy, np. porządek publiczny. Uważa się, że inne natomiast lepiej są realizowane nie indywidualnie, np. nauczanie na poziomie elementarnym, ale w systemie zbiorowym. Zakres potrzeb zbiorowych zależy od polityki prowadzonej przez państwo.

W tym punkcie dochodzi się do drugiej przesłanki wyodrębnienia finansów publicznych, jaką jest powstanie i rozwój funkcji państwa. Przemiany, które w tym zakresie dokonują się, prowadzą do rozgraniczenia funkcji i zadań państwa na systemowe oraz operacyjne³. Te pierwsze mają znaczenie dla rozwoju społeczno-gospodarczego i dlatego ich rola wzrasta, natomiast zadania operacyjne wiążą się z usługami i z tego tytułu mogą być ograniczane. Przykładem charakterystycznym dla pierwszej grupy mogą być zadania związane z rozwojem badań naukowych, a dla drugiej edukacja na szczeblu wyższego kształcenia, która może być realizowana w systemie publicznym i prywatnym.

W tym kontekście pojawiają się kolejne przesłanki wyodrębniania finansów publicznych. Jedną z nich jest dywersyfikacja systemu własności, powodująca jego podział na własność publiczną i prywatną, których aspekt finansowy wyraża się w postaci dwóch odrębnych zasobów pieniężnych charakteryzujące się różnymi cechami. Należą do

2 S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1999, s. 22.

3 M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Warszawa 2010, s. 17.

nich różne źródła dochodów, które w przypadku zasobów publicznych mają w głównej części charakter obligatoryjny, np. podatki reprezentują interes zbiorowy bądź indywidualny, mają różną strukturę wydatków, część z nich jest sztywna i ma różne rozmiary zależne od polityki finansowej państwa. Stąd w gospodarce rynkowej dysponowanie wymienionymi dwoma rodzajami zasobów następuje w ramach dwóch sektorów: prywatnego i publicznego. Ich zakres nie jest i nie może być określony, bowiem zmienia się w zależności od wielu różnych okoliczności m.in. poziomu rozwoju gospodarczego i społecznego, polityki finansowej. W skład sektora publicznego wchodzi podmioty publiczno-prawne, w tym głównie państwo i samorządy terytorialne⁴.

Następną przesłanką wyodrębniania finansów publicznych jest potrzeba realizacji określonych usług przez sektor publiczny. „Usługi realizowane przez ten sektor z reguły mają charakter użyteczności publicznej, a świadczące je podmioty działają na zasadzie non profit”⁵.

Sektor publiczny oprócz usług dostarcza towary. Łącznie usługi i towary realizowane w tym sektorze stanowią dobra publiczne „[...] na zasadach powszechnej dostępności, przy odpłatności nie mającej charakteru jednakowej ceny, lecz zróżnicowanych świadczeń podatkowych i nie podatkowych”⁶.

Kolejną przesłanką jest zawodność mechanizmów rynkowych, która otwiera drogę do potrzeby ingerencji państwa i podnosi rolę, prestiż i zakres sektora publicznego oraz finansów publicznych. Nie należy jednak zapominać, że „państwo podobnie jak rynek też bywa zawodne. Głównymi przyczynami są w tym przypadku: ograniczenia informacji, ograniczona kontrola nad działaniem prywatnych rynków, ograniczona kontrola nad biurokracją, ponadto ograniczenia o charakterze politycznym”⁷.

Wszystkie wymienione okoliczności stanowiły przesłanki, w wyniku których powstała nowa subdyscyplina, której przedmiotem „[...] są zjawiska oraz procesy związane z powstawaniem i rozdysponowa-

4 E. Denek, J. Sobiech, J. Wolniak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 7.

5 A. Szewczuk, M. Ziolo, *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Szczecin 2008, s. 11.

6 Z. Fedorowicz, *Podstawy teorii finansów*, Warszawa 1991, s. 114.

7 S. Flejterski, *op. cit.*, s. 70.

niem pieniężnych środków publicznych zapewniających funkcjonowanie sektora publicznego”⁸.

Szczególnie ważne jest tu nowe podejście do finansów publicznych i ich wpływu na wzrost gospodarczy, inflację, równowagę finansową budżetu państwa itp.⁹

W literaturze amerykańskiej wskazuje się, że rząd może posługiwać się wieloma metodami finansowania, ale są one zależne od kontekstu, w jakim znajduje się konkretnie gospodarka. Otóż w okresie depresji może zaciągać w bankach komercyjnych kredyt. Osiągnięcie pełnego zatrudnienia usprawiedliwia zaciąganie długu publicznego, a jeżeli ten stan zostaje osiągnięty, to wtedy można posłużyć się progresywnym podatkiem dochodowym. Natomiast kiedy nastąpi wzrost płac, dopiero wtedy można sięgnąć do wykorzystania podatków obciążających konsumpcję¹⁰.

Przedstawione rozumowanie prowadzi do wniosku, że niezbędne jest dostosowanie kształtu finansów publicznych do warunków zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, w jakich funkcjonują w danym państwie. A zatem można stwierdzić, że finanse publiczne mają do dyspozycji fundusze, którymi gospodarują władze publiczne, ale ich treść wyznaczają okoliczności ekonomiczne, społeczne i polityczne¹¹.

„Wzrastająca we współczesnej gospodarce kapitalistycznej rola finansów publicznych przejawia się nie tylko we wzroście ich zakresu działania, czego ilościowym syntetycznym wyrazem są przedstawione relacje wydatków publicznych do dochodu narodowego, lecz także w równoczesnym procesie doskonalenia różnych instrumentów i metod działania finansów publicznych”¹².

Szczególnym instrumentem finansów są wydatki publiczne. Według klasycznej klasyfikacji E. Hoovera, obejmują one dziesięć obszarów, do których należą: władza publiczna i administracja ogólna, edukacja i kultura, sfera socjalna wraz z ochroną zdrowia i zatrudnieniem, rolnictwo i tereny miejskie, mieszkalnictwo i urbanistyka, transport

8 S. Owsiak, *op. cit.*, s. 19.

9 Por. *ibidem*, s. 18.

10 Por. R. Domaszewicz, *Finanse w gospodarce rynkowej*, Kraków 1993, s. 169–170.

11 Por. M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne. Instrumenty struktury procesy*, Szczecin 2004, s. 13–14.

12 R. Domaszewicz, *op. cit.*, s. 175.

i łączność, przemysł i usługi, stosunki z zagranicą, obrona narodowa, wydatki o przeznaczeniu ogólnym¹³.

W ustawie o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r.¹⁴ w art. 9 określono zakres sektora publicznego w Polsce, wprowadzając 14 grup składowych. Zmiany nie miały zasadniczego znaczenia. Np. skorygowano jedynie nazwy form organizacyjnych, wprowadzając w zakres działania jednostek budżetowych zadania poprzednio realizowane przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze, wyeliminowane z sektora publicznego jednostki badawczo-rozwojowe, nie wyodrębniono samorządowych funduszy celowych, a w miejsce państwowych szkół wyższych wprowadzono zapis o uczelniach publicznych.¹⁵

Dokonane zmiany i podjęte decyzje nadają finansom publicznym określony kształt formalnoprawny. Z tego tytułu mają one charakter interdyscyplinarny. „Finanse publiczne, obejmując rozmaite aspekty polityczne, ekonomiczne oraz prawne, są „dyscypliną pogranicza [...]. Tym jednak, co powoduje, że studiowanie finansów publicznych staje się szczególnie trudne, jest dwoisty charakter tej dyscypliny. Z jednej strony jest to nauka, która analizuje zjawiska i ustala prawa, z drugiej natomiast – technika wykorzystywania operacji”¹⁶.

Przedstawione okoliczności, stanowiące konstytutywne przesłanki określenia ram i wyodrębnienia subdyscypliny, jaką są finanse publiczne, są pierwszym krokiem do omawiania specyfiki zarządzania środkami pieniężnymi w sferze publicznej.

2. Specyfika zarządzania finansami publicznymi

Wskazanie cech charakterystycznych dla procesu zarządzania środkami publicznymi wymaga odniesienia się do procesu zarządzania generalnie i określenia jego istoty. W szerokim ujęciu zarządzanie to ustalenie celów i podjęcie działań, które spowodują ich realizację. Oce-

13 T. Lubińska, S. Frank, M. Będziaszek, *Potencjał dochodowy samorządu w Polsce*, Warszawa 2007, s. 14.

14 Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

15 Por. M. Postuła, P. Perczyński, *Wdrożenie budżetu zadaniowego*, Warszawa 2009, s. 89–91.

16 P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 26.

na sprawnego zarządzania sprowadza się do oceny efektywności działań¹⁷. W tym celu trzeba: dokonać wyboru zadań, zaplanować i zorganizować struktury mające wykonywać zadanie, stworzyć odpowiednie motywacje, aby zadania były zrealizowane, zapewnić warunki do wykonania zadań i przeprowadzić kontrolę wykonania zadań¹⁸. Tak ujęte zarządzanie odnosić się może do bardzo różnych struktur, od wielkich, takich jak państwo, do pojedynczych małych firm czy gospodarstw domowych¹⁹.

Zarządzanie obejmuje „[...] zagadnienia, które mają wpływ na podejmowanie w organizacjach racjonalnych decyzji i sprawne ich funkcjonowanie.”²⁰.

Szczególna rola przypada zarządzaniu gospodarką narodową, którego nie można utożsamiać z administrowaniem i, jak twierdzi J. Zieleniewski, z wykorzystaniem władzy państwowej, bowiem zarządzanie w tym przypadku ma na celu poprawę i rozwój gospodarki. Największą i najważniejszą rolę w tym obszarze odgrywa wybór celu lub celów. To jednak sprawia najwięcej trudności z dwóch głównych powodów. Po pierwsze, wymagają brania pod uwagę perspektywy wieloletniej, a po drugie, są uwikłane politycznie, gdyż zależą od przyjętych przez sprawujących władzę idei.

Sam proces zarządzania, jak już wskazano wyżej, jest zjawiskiem wieloelementowym. Natomiast styl czy formy zarządzania zależą od specyfiki obszaru gospodarki, sposobu zorganizowania jej zarządzania i jego struktury instancyjnej.

Poza celami, zarządzanie, w tym gospodarką narodową, zmusza do posługiwania się określonymi narzędziami. Wybór tych narzędzi nie jest łatwy, bowiem wymaga ich dostosowania nie tylko do typu czy modelu gospodarki, ale także uwzględnienia stopnia jej rozwoju oraz historycznych uwarunkowań.

Kolejne przybliżenie procesu zarządzania z punktu widzenia niniejszych rozważań to stwierdzenie, czym charakteryzuje się zarządza-

17 K. Piotrowska–Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami publicznymi*, Warszawa 2009, s. 12.

18 J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, Warszawa 1969, s. 466.

19 K. Piotrowska–Marczak, T. Uryszek, *op. cit.*, s. 14.

20 S. Flejterski, *op. cit.*, s. 122.

nie finansami. Nie wchodząc w nadmierne szczegóły, trzeba głównie wskazać, że zarządzanie finansami jest związane ściśle z ich funkcjami i cechami pieniądza. Stąd zakres zarządzania finansami zależy od popytu i podaży na pieniądź.²¹

Zarządzanie finansami dotyczy całego systemu finansowego i wymaga uwzględnienia specyfiki strumieni pieniężnych charakterystycznych dla każdego ogniwa systemu finansowego. Przy tym niezbędne jest wskazanie i ustalenie sieci wzajemnych powiązań poszczególnych elementów systemu.

Jak już wcześniej stwierdzono, zróżnicowanie finansów i występowanie w ich ramach kilku subdyscyplin wymaga uwzględnienia tego faktu w zarządzaniu poszczególnymi obszarami finansów. Specyficzne miejsce w tym układzie zajmują finanse publiczne, bowiem ich gospodarka finansowa opiera się na środkach publicznych. W tym obszarze trzeba rozróżnić podmioty stanowiące organy zarządzające finansami publicznymi i organy wykonujące działalność finansową²². Do tych pierwszych należy „[...] inicjowanie i tworzenie programów polityki finansowej”²³.

Specyfika zarządzania finansami publicznymi wynika z faktu, że w grze pozostają środki publiczne, które gromadzone są głównie w formie podatków, czyli pochodzą od społeczeństwa, a w związku z tym obowiązuje tu odpowiedzialność przed tym społeczeństwem za gospodarowanie nimi. Instytucją, która reprezentuje obywateli, jest parlament i na nim spoczywa w pierwszej kolejności obowiązek pieczy nad racjonalną gospodarką środkami publicznymi. Takie stwierdzenie ma jednak iluzoryczną postać, bowiem np. o kierunkach wydatkowania środków budżetowych decyduje większość parlamentarna, która należy do rządzącej partii lub koalicji. Mimo tych zastrzeżeń państwo, w tym i polskie, posiada instytucjonalny system kontroli zewnętrznej w postaci np. Najwyższej Izby Kontroli. Warto w tym miejscu przytoczyć następujący pogląd, zgodnie z którym stwierdza się, że kontrola finansowa powinna nie tylko służyć korygowaniu wykorzystania środków

21 K. Piotrowska–Marczak, T. Uryszek, *op. cit.*, s. 23.

22 Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 163.

23 *Ibidem*, s. 165.

publicznych, ale przyczyniać się do korygowania gospodarki tymi środkami²⁴. Zachowanie odpowiedzialności za środki publiczne ma wzmocnić dyscyplina finansowa. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych można przyjąć, że dyscyplina finansowa „[...] odnosi się wyłącznie do przestrzegania prawnie wyznaczonych reguł ustalenia, poboru i egzekucji należności stanowiących środki publiczne oraz gospodarowania nimi w skali mikroekonomicznej, czyli w jednostkach sektora finansów publicznych oraz poza nimi, jeśli podmioty te korzystają ze środków publicznych”²⁵.

Taki system ma zabezpieczyć środki publiczne przed ich marnotrawieniem, czyli niewłaściwym, tzn. niezgodnym z celami wykorzystaniem.

Naruszenie prawa w sferze publicznej należy jednak oddzielić od konieczności postępowania racjonalnego w procesie gospodarowania środkami publicznymi. W tym miejscu objawia się istota zarządzania finansami publicznymi. Zarządzanie to posiada następujące cechy:

- kompleksowość w podejmowaniu decyzji;
- orientację na przyszłość;
- możliwość weryfikacji wyników;
- racjonalność gospodarowania;
- implementację zrównoważonego rozwoju²⁶.

Biorąc pod uwagę różne argumenty, należy stwierdzić, że specyfika finansów publicznych wymaga wykorzystania zasad racjonalnego zarządzania. Warto jednak dodać, że finanse publiczne nie są jednolite, stąd potrzeba uwzględnienia w zarządzaniu nimi cech obszarów, których dotyczą, kładąc główny nacisk na najważniejsze ich segmenty, czyli finanse rządowe i samorządowe.

24 *Ibidem*, s. 173.

25 *Ibidem*, s. 788.

26 A. Szewczuk, M. Ziolo, *op. cit.*, s. 356.

3. Centra zarządzania finansami publicznymi

Jak już stwierdzono, systemowe funkcje państwa rosną (rozszerzają się), co powoduje czy też skłania do przekazywania jego uprawnień na niższe szczeble. Odbywa się to w procesie decentralizacji finansów publicznych i wyodrębnienia dwóch ich sektorów: rządowego i samorządowego. Nie chodzi tu jednak o przesunięcie zadań i kompetencji, ale o efektywne wykorzystanie środków publicznych i zachowanie względnej samodzielności finansowej segmentów wchodzących w ich skład, czyli o proces, który w literaturze określa się mianem federalizmu fiskalnego²⁷.

W przypadku obu segmentów finansów publicznych najważniejszą instytucją skoncentrowaną na gospodarowaniu środkami publicznymi w Polsce jest odpowiednio budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego. To one są płaszczyzną, na której odbywa się zarządzanie finansami publicznymi, które ma istotny wpływ na gospodarkę i dobrobyt społeczny. Należy uzasadnić, dlaczego budżet stanowi tak ważny centralny punkt zarządzania finansami publicznymi. Dotyczy to zarówno budżetu państwa, jak i budżetów uchwalonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Wynika to z wielu powodów. Budżet państwa jest planem dochodów i wydatków wyrażonych w pieniądzu, przeznaczonym na sfinansowanie zadań państwa. W zasadniczej części ma charakter bezwrotny, uchwalany w formie ustawy, w Polsce obejmuje jeden rok kalendarzowy i ma charakter dyrektywny dla jego wykonawców. Stanowi zatem zasób publicznych środków, na których wykonuje się operacje związane z gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych²⁸.

Jest to zatem „kasa” państwa, którą tworzą głównie obywatele, realizując zobowiązania podatkowe. Ale środki te są „złożone w ręce” rządu, który nimi gospodaruje. Rada Ministrów jest zobligowana do przedłożenia projektu ustawy budżetowej parlamentowi, w określonym prawem stopniu szczegółowości. Zanim jednak projekt zostanie przygotowany w całości, trwają dyskusje między kierującymi poszczególnymi resortami. Na początku lat dziewięćdziesiątych istniała w Polsce

27 K. Piotrowska–Marczak (red.), *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, Warszawa 2009, s. 14–15 i nast.

28 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *op. cit.*, s. 318 i nast.

procedura, która przewidywała, przed złożeniem projektu ustawy budżetowej, obowiązek przedstawienia parlamentowi do dyskusji założeń stanowiących enumerację celów, które mają być w danym budżecie osiągnięte. Później odstąpiono od tego trybu, pomijając to ogniwo stanowiące uzasadnienie idei konkretnego budżetu. Biorąc pod uwagę, że rząd powołuje zwycięska partia (lub koalicja), to jej preferencje polityczne znajdują wyraz w projekcie ustawy budżetowej. Ponadto o profesjonalnym przygotowaniu projektu ustawy budżetowej decyduje przygotowanie w zakresie zarządzania członków rządu i współpracującego z nim aparatu administracyjnego. Zatem błędy w zarządzaniu środkami publicznymi mogą wystąpić już na tym etapie, a ponieważ odnoszą się do największej części środków publicznych, mają istotny wpływ na skutki nimi wywołane. Ale na tym sprawa się nie kończy, bowiem przedłożony projekt ustawy kierowany jest do parlamentu, gdzie podlega trzem czytaniom, co oznacza dyskusję, która ma miejsce za każdym razem na plenarnym posiedzeniu Sejmu. Ponadto po pierwszym czytaniu projekt budżetu poddany zostaje ocenie komisji sejmowych, zarówno komisji właściwej do spraw finansów publicznych, jak i komisji właściwych dla poszczególnych części budżetowych²⁹. W tym momencie dochodzi do kontrowersji, które mają tło ekonomiczne, społeczne i polityczne, a ich postać zależy od kompetencji, przygotowania zawodowego, znajomości dziedzin finansowanych ze środków publicznych, umiejętności i wiedzy niezbędnej do zarządzania środkami publicznymi oraz orientacji politycznej i stopnia nakazowego charakteru podporządkowania się dyrektywom partyjnym.

Ekonomiczne tło sporów parlamentarnych najczęściej sprowadza się do szczegółów przeznaczenia i rozmiarów wydatków publicznych. W niewielkim stopniu uwzględnia się odniesienia do przyjętej strategii (jeśli taka jest sformułowana) i preferencji celów.

Na to wszystko nakłada się konieczność pozyskania większości parlamentarnej w czasie głosowania na sesjach plenarnych. W Polsce, od czasu transformacji żadna partia nie miała większości parlamentarnej, a sprzeciw opozycji w głosowaniu nad ustawą budżetową powodował określone skutki, najczęściej związane z brakiem spójności w zarządzaniu środkami publicznymi. W tej procedurze niewiele zmienia

29 *Ibidem*, s. 338.

się pod wpływem poprawek Senatu, a podpis Prezydenta wprowadzająca w życie ustawę budżetową jest już tylko formalnością, mimo iż są konfiguracje, w których różnice zdań między prezydentem a premierem są zasadnicze. Podobny mechanizm ma miejsce w strukturach samorządowych, przy uchwalaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Ale nie można zapominać, że chociaż jego postać w poszczególnych samorządach jest różna, to „Finanse lokalne w Polsce są sumą finansów poszczególnych JST i ich związków”³⁰.

Występuje tu, tak jak na szczeblu państwa, podział na organy uchwałodawcze i wykonawcze, których odpowiednikiem są rady poszczególnych szczebli i ich zarządy. Przy uchwalaniu budżetów JST występują podobne procedury jak przy budżecie państwa i działają te same mechanizmy oddziaływania politycznych struktur mających prze wagę w radach.

W przypadku JST mają miejsce jednak dodatkowe trudności zarządzania środkami publicznymi. Wynikają one z faktu, że z jednej strony JST nie są samowystarczalne finansowo, z drugiej zaś są zobligowane do wykonywania nie tylko zadań własnych, ale i zleconych przez rząd. Z tego tytułu występują środki nie gromadzone przez JST, a przekazywane z budżetu państwa w postaci dotacji czy subwencji, a także udziałów w podatkach dochodowych. Powoduje to ograniczenie w racjonalnym zarządzaniu środkami publicznymi na poziomie lokalnym czy regionalnym.

4. Impulsy zmian systemu zarządzania finansami publicznymi

Nie ulega wątpliwości, że system zarządzania finansami publicznymi nie może mieć postaci nieziennej i trwałej. Potrzeba korekt wynika z działania wielu różnych czynników, które stanowią impulsy pobudzające zmiany. Impulsy te mają różny charakter, obejmują różny zasięg i aktywizują zmiany w różnym tempie. Najprostszy podział to wyróżnienie impulsów egzogennych i endogennych. Egzogenne zmia-

30 E. Ruśkowski, B. Dolnicki (red.), *Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych*, Bydgoszcz–Białystok–Katowice 2007, s. 38.

ny powstają pod wpływem otoczenia zewnętrznego i mogą przyjąć postać wynikającą z dążenia do uzyskania wzoru uważanego za najlepszy. Mogą tu wystąpić odniesienia np. do rozwiniętych państw i osiągnięcia ich poziomu dobrobytu. W tym przypadku działa mechanizm dostosowawczy. Ponadto mogą tu pojawić się mechanizmy związane z potrzebą konkurencji. Kolejny impuls zewnętrzny pojawić się może w sytuacji państw zrzeszonych we wspólnoty, np. w Unii Europejskiej. Pozostawanie w takiej koalicji powoduje konieczność dostosowania się do wspólnych, często narzuconych rozwiązań i wymagań.

Specjalnym rodzajem impulsu, narzuconym z zewnątrz, ale równocześnie podporządkowanym ogólnym prawom ekonomicznym, jest kryzys.

Przyczyny kryzysu są wywołane przez różne grupy zjawisk. Można je podzielić na zjawiska makro- i mikroekonomiczne.

W pierwszej grupie zasadniczą rolę odgrywa globalna nierównowaga. W krajach „wschodzących” powstaje ona z nadwyżki oszczędności przy słabo rozwiniętym pośrednictwie finansowym, a w krajach rozwiniętych przez zbyt niskie stopy oszczędności. Obawa przed wzrostem inflacji prowadzi w krajach rozwiniętych do trwania w czasie niskich stóp procentowych, co w konsekwencji prowadzi do wzrostu kredytów.³¹

W grupie czynników mikroekonomicznych występuje dążność do uzyskania szybkiego zwrotu z kapitału przy braku umiejętności zarządzania ryzykiem. Odgrywa tu także istotną rolę narastająca liczba instytucji finansowych niebędących bankami.³²

Brak równomiernego rozwoju gospodarek na świecie powoduje, że ma on charakter cykliczny. Z tego tytułu jego występowanie stanowi silny impuls i wywołuje potrzebę reakcji, szczególnie w systemie zarządzania finansami publicznymi i z dużą siłą zwraca uwagę na poziom deficytu i długu publicznego. W tych warunkach uwaga koncentruje się na jego ograniczaniu. Bardzo często pierwszym impulsem jest zmniejszenie wydatków. Jest to jednak na ogół działanie bieżące nieuwzględniające w dostatecznym stopniu przyszłej perspektywy. Jedno jest na-

31 Polska wobec światowego kryzysu gospodarki, Raport NBP, Warszawa 2009, s. 4–5.

32 *Ibidem*, s. 7.

tomiast pewne, kryzys stanowi bardzo silny impuls do reformowania systemu zarządzania finansami publicznymi.

Druga grupa impulsów, jak wspomniano wyżej, ma charakter wewnętrzny. Są one wywołane wieloma okolicznościami. Należą do nich uwarunkowania i tradycje historyczne, ukształtowana mentalność społeczna, poziom rozwoju gospodarczego, zakres potrzeb społecznych związany ze stylem życia i inne.

Punktem zwrotnym mającym wpływ na dążność do zmian systemu zarządzania finansami publicznymi jest proces zmiany ustroju – często nazywany transformacją. Zjawisko to wymusza radykalną konieczność przemian, a równocześnie powoduje, że w tym okresie występuje znaczne przyzwolenie społeczne do przeprowadzenia reform w sferze publicznej.

Osobnym impulsem, często nadającym systemowi zarządzania finansami publicznymi specyficzną postać, jest układ polityczny. Znajduje to wyraz w ideologii preferowanej przez rząd zdominowany przez zwycięską partię polityczną, sprawującą władzę samodzielnie lub w koalicji. Z kolei określony ustawowo czas sprawowania rządów powoduje, że działa tu impuls do zmian, który może mieć znaczne przyspieszenie.

W sumie zatem kompleks czynników działających na zmiany systemu zarządzania finansami publicznymi może być znacznie zróżnicowany w poszczególnych państwach, co nie oznacza, że proces ewolucji zarządzania finansami publicznymi nie ma przebiegu podobnego w skali globalnej.

5. Ewolucja zarządzania finansami publicznymi

Odpowiedzialność za wykorzystanie środków publicznych i specyfika ich pozyskiwania, głównie w systemie poboru podatków, powoduje, że poszukuje się metod, które zapewniałyby racjonalne, z punktu widzenia gospodarczego i społecznego, środki. Zasadnicza rola budżetu w systemie finansów publicznych sprawia, że nastąpiła koncentracja na poszukiwaniu sposobu gospodarowania środkami budżetowymi. Głównie dotyczy to planowania zapotrzebowania na te środki. Zasad-

niczą rolę w tym procesie odgrywa koncepcja programowania budżetowego, którą zastosowano najwcześniej w Stanach Zjednoczonych. W końcu pierwszej połowy XX w. Komisja Hoovera przedstawiła koncepcje analizy rezultatów poszczególnych podmiotów (ang. *performance budgeting*). Problem dotyczący akceptacji i wdrożenia tego systemu był związany głównie z trudnościami znalezienia odpowiedniego układu nagród i sankcji za uzyskane wyniki. To między innymi spowodowało dalsze poszukiwania, których rezultatem była koncepcja planowania i programowania budżetowego (ang. *Planning and Programming Budgeting System*). Metoda ta miała zalety w postaci możliwości przedstawienia wielu wariantów osiągnięcia konkretnego celu. Trudności z jego wdrożeniem wynikały z faktu, że odnosiła się ona do przyszłości, w zbyt małym stopniu uwzględniając przeszłość, np. w postaci zaciągniętych zobowiązań i wynikających z tego obligacji. To przede wszystkim przyczyniło się do poszukiwania innych rozwiązań. Na tej drodze znalazła się koncepcja zarządzania przez cele (ang. *Management by Objectives*). Jej zasadniczym punktem było wprowadzenie odpowiedzialności za wykonywane zadania i podjęte decyzje na najniższym szczeblu, skierowane personalnie do osób je realizujących. W tym nurcie znajdują się dalsze propozycje określane mianem budżetowania przedsiębiorczego (ang. *Entrepreneurial Budgeting*), których istotą jest koncentracja na poznanie rezultatów, co pozwala uwzględnić w planowaniu sytuację finansową z przeszłości. Kolejna próba doskonalenia zarządzania środkami publicznymi poszła w kierunku jego dostosowania do specyfiki towarów i usług sfery publicznej, których efekty są niemierzalne, np. zasób wiedzy czy stan zdrowia. Stąd zaproponowano metodę budżetowania analizy kosztów i korzyści (ang. *Cost-Effectiveness Analysis*). Zasadnicze dla tej metody jest skonfrontowanie kosztów, które można określić w jednostkach pieniężnych, z korzyściami w jednostkach naturalnych, np. ograniczenie ilości zabójstw. I wreszcie pojawiła się koncepcja budżetowania od zera (ang. *Zero-Base-Budgeting*). Metoda ta „[...] polega na podziale planu na podmioty decyzyjne obejmujące każde zadania dysponentów budżetowych. Każdy pakiet zawiera analizę celu, jaki powinien być osiągnięty, instrumenty pomiaru kosztów i korzyści wdrożenia danego działania ścieżki dochodzenia do danego celu, a także scenariusz, przy którym dane zadanie nie zo-

stałoby wykonane”³³. Ta metoda wydaje się najpełniejsza z punktu widzenia skuteczności zarządzania finansami publicznymi i daje szansę na jej wdrożenie. Powstaje jednak pytanie: do czego zmierzają reformy budżetowe w skali szerszej niż narodowa? Z analizy budżetów krajów OECD wynika, że reformy te mają dwa cele: konsolidację fiskalną i uprawnienie alokacji środków oraz wykonania zadań przez sektor publiczny.

„Najbardziej wszechstronny charakter mają reformy budżetowe realizowane w krajach, w których podkreślono potrzebę realizacji celu makroekonomicznego, jakim jest konsolidacja fiskalna, przy jednoczesnym dążeniu do poprawy wyników w skali „mikro” – ukierunkowanych na oszczędność, skuteczność, efektywność oraz jakość świadczonych usług”³⁴. Pojawia się pytanie o praktykę w krajach OECD. Otóż w głównej mierze są to budżety roczne „Tak krótki horyzont czasowy może utrudnić skutecznie zarządzanie wydatkami”³⁵.

Metody budżetowania, będące podstawą konstrukcji budżetu państwa, przechodziły i przechodzą różne przekształcenia. W literaturze wymienia się cztery rodzaje będące podstawą tworzenia budżetu państwa. Są to: budżet tradycyjny, budżet działalności, budżet programów, budżet rezultatów³⁶.

Najbardziej rozpowszechniony jest budżet tradycyjny. Jego struktura opiera się na klasyfikacji budżetowej składającej się z części, działów, rozdziałów i paragrafów. Odpowiedzialność za wykonanie budżetu ma charakter instytucjonalny, w związku z tym nie jest przypisana personalnie, co „rozmywa” skutki złego gospodarowania środkami, ograniczając kontrolę do stwierdzenia, czy uchwalone kwoty są tożsame z wykonanymi.

Jakie są główne wady tej metody budżetowania? Jest ich wiele, a do najistotniejszych zalicza się następujące:

- nie ma pełnych informacji o celach, jakie chce się uzyskać, wykorzystując określone środki;

33 S. Owsiak (red.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, Warszawa 2008, s. 45.

34 D. Shand, *Reformy budżetowe w krajach OECD*, (w:) *Rola służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państwa*, Warszawa 1997, s. 38–39.

35 *Ibidem*, s. 51.

36 S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych*, Warszawa 2003, s. 85.

- nie można skonfrontować rzeczowej i finansowej strony budżetu;
- nie ma personalnej odpowiedzialności za wykonywane zadania;
- brak jest harmonogramu wykonywanych zadań;
- nie ma możliwości powiązania realizacji bieżącej z wieloletnimi planami zadań publicznych;
- nie stwarza warunków do innowacyjności, bowiem koncentruje się na relacjach dochodów i wydatków.³⁷

„Przy tradycyjnym systemie finansowania budżetowego cele były realizowane w drodze arbitralnej redukcji nakładów, przez co cele makroekonomiczne mogły być realizowane kosztem wyników osiągniętych w skali mikro. Procedura budżetowa powodowała także wzrost zapotrzebowania na dodatkowe środki zamiast prowadzić do reakcji posiadanych zasobów. W większości wypadków te tradycyjne podejście do „budżetowania” przestało być uznawane przez kraje OECD za odpowiednie”³⁸. Skala, w jakiej ocenia się tradycyjny tryb budżetowania (kraje OECD), wskazuje, że występuje w tym przypadku konieczność zmian. Niezależnie od wskazanych impulsów przyspieszających wprowadzenie unijnych rozwiązań istnieją narastające przesłanki, które wynikają z przeprowadzonych obserwacji i analiz.

„W przypadku tradycyjnego budżetowania decyzje dotyczące alokacji zasobów były podejmowane *ad hoc* oraz fragmentarycznie i tylko w niewielkim stopniu uwzględniały skutki decyzji wykraczające poza okres następnego roku. Ścisłe przestrzeganie zasady jednoroczności stwarzało również słabną zachętę dla kierowników do wprowadzenia oszczędności w danym roku lub do planowania wydatków według starych metod, jednocześnie koncentrując się na wynikach. Zmiany były więc wprowadzane w celu włączenia wieloletniej perspektywy do procesu budżetowego.

Należy tu jednak zauważyć, że nie jest to jednoznaczne z wieloletnimi kredytami budżetowymi ani wieloletnimi planami finansowy-

37 K. Piotrowska–Marczak, *Metody budżetowania a proces racjonalizacji finansów publicznych*, (w:) T. Juja, J. Kotlińska (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów publicznych*, Poznań 2007, s. 102.

38 D. Shand, *op. cit.*, s. 39.

mi. Oznacza to raczej, iż roczny budżet i roczne kredyty budżetowe są opracowywane w ramach wieloletniej perspektywy³⁹.

Przytoczony pogląd w pełni zasługuje na akceptację i podkreślenie jego słuszności także w odniesieniu do Polski.

Zmiany metod budżetowania stają się zatem imperatywem, który przekształca się w wiele różnych postaci. Jedną z nich jest nowe zarządzanie publiczne (*New Public Management* – NPM).

Zasadnicze elementy koncepcji NPM sprowadzają się do następujących elementów:

- konieczności podejścia długookresowego w planowaniu budżetowym;
- złożenia zarządzania środkami publicznymi w ręce menedżerów;
- preferencji dla budżetu zadaniowego;
- zwrócenia uwagi na jakość dóbr i usług, dążąc do większego zindywidualizowania ich realizacji;
- ekspozycji potrzeby jawności i przejrzystości zarządzania środkami publicznymi;
- akcentowania kontroli wyników, przywiązując mniejszą uwagę do kontroli formalnej;
- wskazania na potrzebę apolityczności administracji publicznej;
- przyjęcia istnienia podobieństw w zarządzaniu środkami publicznymi i prywatnymi;
- wskazania na potrzebę współdziałania sektora publicznego i prywatnego, np. w ramach partnerstwa publiczno–prywatnego (PPP);
- wykorzystania mechanizmów konkurencyjności w sektorze publicznym⁴⁰.

Wymienione cechy eksponuje się w różnej konfiguracji, ale ich zakres jest podobny⁴¹.

39 *Ibidem*, s. 51.

40 M. Poniatowicz, J.M. Salachna, D. Perło, *op. cit.*, s. 55.

41 A. Szewczuk, M. Ziolo, *op. cit.*, s. 360.

Podkreślenia wymaga fakt, iż NPM jest ściśle związane z koniecznością postrzegania w doborze kadr profesjonalnych umiejętności zarządzania. Dotyczy to osób będących dysponentami środków publicznych na wszystkich szczeblach od ministerstw poczynając, a na instytucjach zarządzanych przez samorządy gminne kończąc. To wymaganie niesie za sobą istotne konsekwencje, np. w postaci przedkładanych przez rząd projektów budżetu uwzględniających wieloletnią perspektywę⁴².

W tym kontekście szczególne miejsce zajmuje nowa metoda zarządzania finansami publicznymi, jaką jest budżet zadaniowy, skierowany na zarządzanie przez cele.

Prace nad wprowadzeniem budżetu zadaniowego podjęto w USA w 1993 r., uchwalając *Government Performance Results* (GPRR), ale jego wdrożenie miało miejsce dopiero w 2005 r. Świadczy to o stopniu trudności realizacji tego nowego rozwiązania. Sprawą dominującą w tych posunięciach jest dążenie do zwiększenia efektywności wydatkowania środków publicznych. W związku z tym konstrukcja budżetu wymaga trzech zasadniczych elementów: planowania strategicznego na okres co najmniej 5 lat, planowania jednorocznego zgodnego z planowaniem strategicznym, raportów z wykonania zadań, w których ważną rolę odgrywają systemy mierzenia wyników.

W ślad za USA w zakresie prac nad budżetem zadaniowym podążyła Wielka Brytania, ale w tym przypadku dotyczyło to całego systemu. Przykładowo cele są ustanawiane pod silnym wpływem racji politycznych, a mierniki dostarczanych usług mają głównie charakter mierników oddziałujących na wykonanie zadań. Podobne cechy miał budżet zadaniowy, który wprowadzono na początku lat dziewięćdziesiątych w Nowej Zelandii. Kolejnym krajem, który wprowadzał budżet zadaniowy w latach 2002–2003, była Holandia. Jego cechą wyróżniającą jest brak ustalenia granic odpowiedzialności za wykonanie zadań i przypisanej w tym układzie roli poszczególnym ministerstwom.

Najsilniejsze paralele powiązania przy wprowadzaniu budżetu zadaniowego w Polsce miały rozwiązania francuskie. W tym kraju każdemu zadaniu przypisany jest cel, wskaźnik efektywności i koszty-

42 T. Lubińska, *Budżet a finanse publiczne*, Warszawa 2010, s. 125.

rys. Istotne znaczenie ma podział wskaźników na trzy grupy: wskaźników socjoekonomicznych, jakościowych i efektywnościowych⁴³.

Z przeprowadzonego ogólnego przeglądu rozwiązań systemu zarządzania finansami wynika, że jest on silnie skierowany na zarządzanie wydatkami.

W Polsce w 2006 r. podjęto prace nad wprowadzeniem budżetu zadaniowego, przyjmując „[...] że istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągnięcia określonych efektów, mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników”⁴⁴.

Koncepcję budżetu zadaniowego w Polsce oparto na czterech zasadach: przejrzystości, skuteczności, wieloletniości i konsolidacji wydatków publicznych⁴⁵. Przestrzeganie tych zasad ma duże znaczenie, bowiem stwarza szansę na lepsze wykorzystanie środków publicznych. Należy tu zwrócić uwagę, że tradycyjny budżet oparty o klasyfikację dochodów i wydatków nie jest czytelny nie tylko dla obywateli, ale także dla parlamentarzystów. Natomiast budżet podzielony na zadania stwarza możliwość łatwiejszego ich zidentyfikowania. A ocena wykonania zadań nie nastręcza trudności i jest dobrym sposobem wskazania, czy zadanie było skutecznie wykonane. Z kolei wieloletniość planowania pozwala na stworzenie perspektyw rozwojowych dla wielu przedsięwzięć, ujętych kompleksowo w połączonych, a nie separowanych w poszczególnych ministerstwach wydatkach. „Wprowadzenie układu zadaniowego związane jest koniecznym działaniem podnoszenia sprawności sektora publicznego”⁴⁶.

Aby to osiągnąć, trzeba stworzyć odpowiedni system jego weryfikacji. Nie działają tu bowiem automatyczne mechanizmy, tak jak to ma miejsce w przypadku rynku.

Czy wszystko to, co rozważano powyżej, oznacza, że jedyną drogą do nowego i lepszego zarządzania finansami publicznymi jest kon-

43 T. Lubińska (red.), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Warszawa 2007, s. 133–199.

44 T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 41.

45 *Ibidem*, s. 48.

46 M. Postuła, P. Perczyński, *op. cit.*, s. 107.

cepcja budżetu zadaniowego? Odpowiedź negatywna jest oczywista, bowiem doświadczenia innych krajów nie są jednoznacznie pozytywne. Jest jednak pytanie: czy aktualnie jest lepsze rozwiązanie? Wydaje się, że nie ma lepszego rozwiązania. Budżet zadaniowy, jak każda nowa metoda, ma zalety i wady oraz wymaga czasu, aby go wprowadzić, a następnie ocenić.

Niewątpliwie budżet zadaniowy ma przewagę nad tradycyjnym, bowiem:

- jego realizacja jest przejrzysta zarówno dla wykonawców, jak i odbiorców usług;
- nie ogranicza się do jednego roku kalendarzowego, a posiada perspektywę przynajmniej 4 lat;
- kieruje odpowiedzialność za wykonywane zadania na konkretne osoby;
- stwarza motywacje do wykonywania zadań zgodnie z przyjętym harmonogramem;
- stwarza konieczność współdziałania różnych resortów;
- pozwala na kontrolę wyników merytoryczną, a nie tylko formalną.

Z drugiej strony budżet zadaniowy ma wiele wad⁴⁷, albo – inaczej to ujmując – barier związanych z jego wprowadzeniem, które w Polsce przewiduje się na rok 2014 lub 2015. W tym obszarze warto zwrócić uwagę, że budżet zadaniowy wymaga:

- podejmowania decyzji strategicznych;
- wyboru priorytetów i ustalenia kolejności programów i poszczególnych zadań w ich ramach;
- odstąpienia od dotychczasowego trybu postępowania w procesie planowania budżetowego;
- przygotowania i zweryfikowania kadry menedżerów, w zarządzaniu finansami publicznymi;
- zmiany mentalności rządzących;

47 M. Postuła, P. Perczyński (red.), Budżet zadaniowy..., s. 31.

- uwolnienia decyzji strategicznych w sferze publicznej od wyborów politycznych.

Czy wszystkie zamierzenia i dążenia idące w kierunku wprowadzenia nowego systemu zarządzania finansami publicznymi doprowadzą do racjonalizacji działań państwa, która będzie sprzyjała rozwojowi gospodarczemu i społecznemu, pokaże przyszłość.

MICHEL BOUVIER

KONSTITUCJONALIZACJA WIELOLETNIEGO PROGRAMOWANIA FINANSÓW PUBLICZNYCH WE FRANCJI

(tłumaczenie: Urszula K. Zawadzka-Pąk)

Wprowadzenie

Renaud de la Genière w 1976 r. pisał, że „programowanie wieloletnie stanowi najbardziej zaawansowaną syntezę współczesnych koncepcji budżetowych”¹. Pomimo że opinia ta jest od dawna podzielana przez licznych ekspertów z dziedziny finansów publicznych, jak dotąd nie było możliwe pełne zastosowanie instrumentu, który umożliwiłby skuteczną jego realizację. Panuje jednak powszechne przekonanie, że wieloletnie programowanie zapewnia decydom politycznym okres niezbędny do realizacji określonych dziedzin polityki publicznej, zaś menedżerowie uzyskują czas oraz przejrzystość, niezbędne do podjęcia działań i przejścia odpowiedzialności za efekty swojej pracy.

Natomiast zasada roczności zamyka działania administracji w zbyt wąskich ramach czasowych, uniemożliwiając tym samym zmierzenie w czasie skutków decyzji budżetowych. W tym zakresie brzemień przeszłości jest wyjątkowo uciążliwe, gdyż zasada roczności z historycznego punktu widzenia ma istotne uzasadnienie polityczne. Wymogi reżimu reprezentacyjnego narzuciły dość krótką periodyczność, co miało na celu zapewnienie skutecznej kontroli parlamentarnej finansów państwa. Zasada udzielania okresowego i ograniczonego zezwolenia, którą początkowo stosowano jedynie do podatków, miała umożliwić par-

1 R. la Genière, Le budget, Paris 1976.

lamentowi skrupulatną kontrolę zarządzania dokonywanego przez rząd. W ten sposób zasada roczności stała się jedną z zasad budżetowych prawa francuskiego, jednak nieuniknione stało się wprowadzenie programowania wieloletniego najpierw wydatków publicznych, by następnie móc nim objąć całość finansów publicznych.

1. Konieczność wprowadzenia programowania wieloletniego

Już w czasach III Republiki podejmowane były próby wydłużenia rocznych ram poprzez wprowadzenie tzw. budżetów wydłużonych lub budżetów dwuletnich. Wydłużenie okresu obowiązywania budżetu było jedynie środkiem zaradczym, używanym skądinąd niejednokrotnie². Jeśli zaś chodzi o budżet dwuletni, to polegał on na uchwaleniu jeden raz i w jednym głosowaniu dochodów i wydatków państwa na dwa kolejne lata. Ostatnia propozycja uchwalenia budżetu dwuletniego została złożona przez rząd Doumergue'a w 1934 r. Ta nieuzasadniona żadnymi argumentami natury ekonomicznej metoda była jedynie politycznym uproszczeniem stosowanym w celu uniknięcia konieczności dwukrotnego przeprowadzania debaty budżetowej. Natomiast w rzeczywisty sposób zasada roczności została zakwestionowana po drugiej wojnie światowej, kiedy rola państwa uległa zwiększeniu, a politycy woluntarystyczni cieszyli się większym niż dotychczas zaufaniem. Zanegowanie słuszności zasady roczności nastąpiło z dwóch powodów. Po pierwsze, z przyczyn czysto technicznych, związanych z rozwojem inwestycji państwowych i przewlekłością procedur koniecznych do realizacji tych zadań. Otóż wydatki inwestycyjne wymagają ciągłości i trudno zamyka się je w rocznych ramach czasowych. Po drugie, z powodów ekonomiczno-społecznych, gdyż po drugiej wojnie światowej planowanie średnio- i długoterminowe stanowiło jedną z nowych koncepcji współczesnej gospodarki. W wielu państwach powstawały nowe instytucje, których celem było ograniczenie wpływu przypadku na sytuację gospodarczą oraz zminimalizowanie ryzyka. Rozwój roli państwa

2 W ten sposób budżet z 1923 r. został przedłużony i stosowany w 1924 r. Podobnie postąpiono w okresie IV Republiki w stosunku do budżetów z 1948 r. i z 1956 r., choć zastosowano w tym celu różne metody.

jako inwestora oraz gwaranta bezpieczeństwa³ implikował konieczność przekroczenia rocznych ram czasowych, a także, pomijając już nawet pewne aspekty techniczne, dewaluację tradycyjnego rozumienia pojęcia budżetu. Nieuchronnie stawał się on przestarzałą formą planowania finansowego, a okres jego obowiązywania był zbyt krótki. Budżet jest narzędziem wywierania przez państwo, stymulującego lub hamującego wpływu, w zależności od istniejących w danym czasie potrzeb, a zasada roczności umożliwia zachowanie elastyczności strategii finansowej państwa. We francuskim prawie budżetowym próbowano zatem osiągnąć równowagę między sprzecznymi nakazami ordonansu organicznego z 1959 r., który przynajmniej teoretycznie wzmocnił stosowaną dotychczas ortodoksję. W czasie jego obowiązywania zasada roczności została jednak w istotny sposób zakwestionowana. Po pierwsze, mechanizmy wieloletniości przewidziane w tym ordonansie (upoważnienia programowe i środki na płatności) często okazywały się nieskuteczne, a ich pierwotny sens był wręcz zmieniany. Po drugie, szczególnego znaczenia nabrały wymogi Unii Europejskiej, które zobowiązały Francję do opracowania wieloletniej koncepcji finansów publicznych, której celem jest osiągnięcie równowagi całego sektora finansów publicznych, tj. finansów państwa, samorządu terytorialnego i ubezpieczeń społecznych. Wymogi Paktu Stabilności i Wzrostu, których spełnienie było warunkiem niezbędnym do wprowadzenia wspólnej waluty euro, nakazały państwom członkowskim Unii Europejskiej opracowywanie wieloletnich programów finansów publicznych przedkładanych Komisji i Radzie, w których określone są średnioterminowe cele, do osiągnięcia których zobowiązują się poszczególne państwa. Innymi słowy, konieczność osiągnięcia równowagi rachunków publicznych z pewnością odegrała istotną rolę w praktycznym wdrażaniu procedur zmieniających do wprowadzenia stałych, wystarczająco rozbudowanych rozwiązań umożliwiających ustanowienie średnioterminowego programowania finansów publicznych.

Nie ulega wątpliwości, że zasada roczności w istotny sposób została zmieniona przez ustawę organiczną o ustawach finansowych z 1 sierpnia 2001 r. (fr. *loi organique relative aux lois de finances*, w skró-

3 Por. M. Bouvier, *Prévision et programmation pluriannuelles dans un contexte d'incertitude*, *Revue Française de Finances Publiques* 1992, nr 39, s. 16–28.

cie LOLF). W ustawie tej nie zamieszczono jednak daleko idących propozycji rozwiązań pilotażu wieloletniego. Powstała nawet swoista nieścisłość na skutek niedostatecznego doprecyzowania pojęcia programu w zakresie okresu, na jaki jest on opracowywany. Dopiero w 2008 r. wprowadzone rozwiązania nabrały kompleksowego charakteru, m.in. dzięki wdrożeniu trzyletniego programowania wydatków państwa zakorzenionego w Całościowej Rewizji Polityki Publicznej (RGPP)⁴, ale przede wszystkim dzięki rewizji konstytucyjnej z 23 lipca 2008 r., która wprowadziła do art. 34 Konstytucji pojęcie wieloletniości finansów publicznych. Należy dodać, że problem wieloletniości budżetowej mógł zostać w ostatnich latach ponownie rozważony dzięki urzeczywistnieniu koncepcji budżetu zadaniowego. Połączenie wymogów finansowych wynikających przede wszystkim z bardziej niż nadmiernego zadłużenia Francji, wymagań stawianych przez Unię Europejską, jak również refleksji nad uzyskaniem kontroli nad finansami publicznymi umożliwiło opracowanie w 2008 r. rozwiązania nie negującego obowiązującej zasady roczności.

2. Wieloletnie programowanie budżetowe – reforma zarządzania

Alain Lambert i Didier Migaud, twórcy ustawy LOLF, w opracowanym przez siebie, a następnie przedstawionym rządowi raporcie dotyczącym wdrażania tej ustawy⁵ zaproponowali, by „w rozsądny sposób wprowadzić wieloletnie zarządzanie finansami publicznymi poprzez ustanowienie trzyletniego limitu wydatków, których pozytywnych skutków nie sposób już udowodnić we wszystkich sąsiednich krajach, które zdecydowały się na przyjęcie takiego rozwiązania”. W dniu 12 grudnia 2007 r. prezydent Republiki Francuskiej oficjalnie zapowiedział ustanowienie wieloletniego programowania budżetowego. Podczas pierwszej Rady Unowocześniania Polityki Publicznej Nicolas Sarkozy zadeklarował: „ustalamy na lata 2009–2011 budżet wieloletni, spójny z kierun-

4 Por. M. Bouvier, M.–C. Esclassan, J.–P.Lassale, *Finances publiques*, Paris 2010; M. Bouvier, *La révision générale des politiques publiques et la métamorphose de l'État*, Actualité Juridique – Droit Administratif, 2008.

5 A. Lambert, D. Migaud, *La mise en oeuvre de la LOLF*, raport sporządzony na potrzeby rządu, październik 2006.



kiem naszych finansów publicznych, co oznacza rewolucję w funkcjonowaniu administracji”. Rozwiązanie to, które po raz pierwszy zostało zastosowane podczas opracowywania budżetu na 2009 r. i obejmuje trzyletni okres pokrywający się z czasem trwania Całościowej Rewizji Polityki Publicznej, nie neguje zasady roczności budżetowej, ponieważ roczne ustawy finansowe (budżetowe), które jako jedyne mają moc wiążącą, nadal są uchwalane przez parlament każdej jesieni. Jedyna różnica polega na tym, że chociaż są one corocznie poddawane pod dyskusję i głosowanie w Zgromadzeniu Narodowym i w Senacie, to projekty ustaw finansowych (budżetowych) wpisują się obecnie w ramy trzyletniego programowania, które obejmuje jedynie limity wydatków, podczas gdy ustawa finansowa (budżetowa) zawiera również stronę dochodową. Należy podkreślić, że planowanie wieloletnie ograniczające się do wydatków obejmuje jedynie najwyższy szczebel w strukturze budżetu zadaniowego, tj. funkcje państwa (poszczególne dziedziny polityki publicznej). Jest ono narzędziem wdrażania reform strukturalnych, zaproponowanych w ramach Całościowej Rewizji Polityki Publicznej⁶, która stanowi jego trzon. Zakres programowania obejmuje rozszerzoną normę wydatków. W konsekwencji w jego skład wchodzi nie tylko wydatki budżetu ogólnego (z wyjątkiem funkcji „zwroty i ulgi podatkowe”), ale również środki przekazywane na rzecz jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej (fr. *prélèvements sur recettes*)⁷. Limity ustalane są z podziałem na funkcje, zarówno dla upoważnień do zaciągania zobowiązań, jak i środków na płatności. Programowanie ma charakter półkroczący⁸. Oznacza to, że najpierw ustalany jest ogólny limit wydatków na trzy lata w oparciu o normę wydatków (stopę inflacji), który nie może zostać zmieniony. Może być on jedynie zmodyfikowany, jeśli wzrośnie przyjęta początkowo stopa inflacji (żadna zmiana nie jest zaś możliwa w przypadku jej spadku). Ustalane są również limity dla poszczególnych funkcji (jak i środków przekazywanych na rzecz jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej). Są one

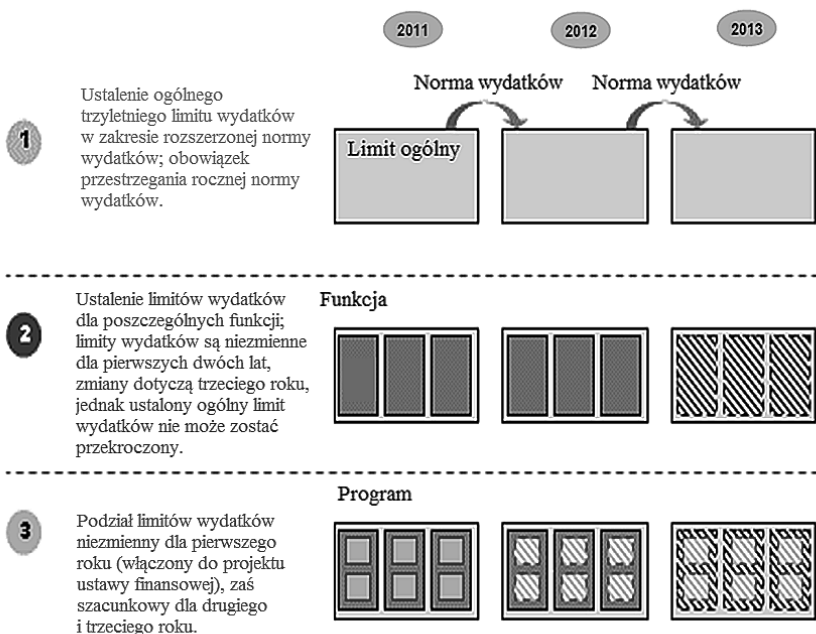
6 Szerzej na ten temat w *Revue Française de Finances Publiques* 2008, nr 102 oraz M. Bouvier, *La révision générale des politiques publiques...*

7 Należy wziąć również pod uwagę nowe przeznaczenie podatków uwzględnianie do obliczania normy wydatków.

8 Takiego terminu użył minister ds. budżetu, Philippe Josse, podczas wystąpienia w trakcie konferencji, która odbyła się 16 i 17 czerwca 2008 r. w ramach Wiosennego Uniwersytetu Finansów Publicznych. Filmy z tych spotkań można obejrzeć na stronie internetowej <http://www.fondafip.org>

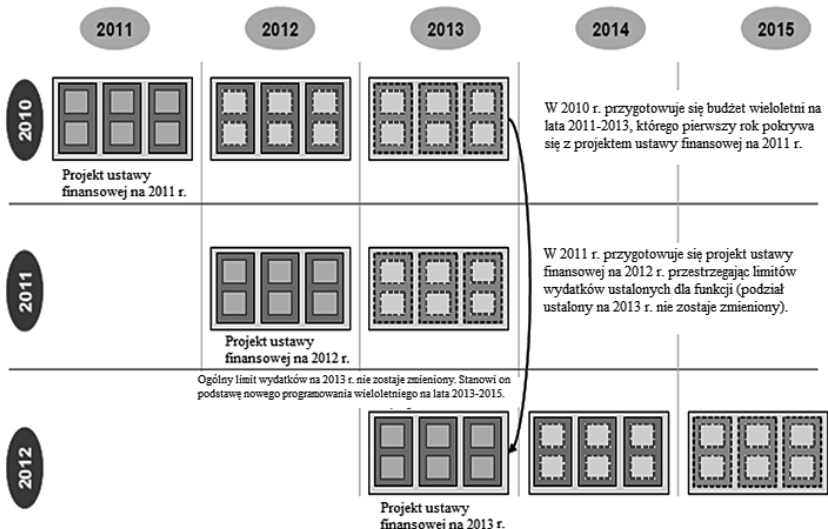
definitywnie dla dwóch pierwszych lat programowania. Mogą być natomiast zmodyfikowane w trzecim roku, pod warunkiem, że ogólny limit wydatków nie zostanie przekroczony. Następnie ustalany jest podział wydatków na programy, który pozostaje niezmienny w pierwszym roku programowania (jest on włączany do projektu ustawy finansowej), podlega zaś modyfikacjom w dwóch kolejnych latach. Trzeci rok stanowi podstawę opracowania kolejnego budżetu wieloletniego (por. poniższe schematy).

-  Element programowania wieloletniego
-  Element programowania wieloletniego podlegający dostosowaniu



2011 Lata objęte programowaniem wieloletnim

2010 Lata, w których przygotowuje się programowanie wieloletnie



Źródło: Francuskie Ministerstwo ds. budżetu, rachunkowości publicznej i reformy państwa.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że budżet trzyletni stanowi integralną część ustawy o wieloletnim programowaniu finansów publicznych przewidzianej przez art. 34 konstytucji francuskiej

3. Nowa kategoria ustaw – ustawy o wieloletnim programowaniu finansów publicznych

Nowa kategoria ustaw, tj. ustawy o wieloletnim programowaniu finansów publicznych (w skrócie ustawy programujące), została wprowadzona na mocy rewizji konstytucyjnej z 23 czerwca 2008 r. Zgodnie ze zmienionym art. 34 konstytucji francuskiej „wieloletnie kierunki finan-

sów publicznych są określane w ustawach programujących. Ich celem jest zrównoważenie rachunków administracji publicznej”⁹. Należy podkreślić, że zmieniony artykuł 34 konstytucji wprowadza z jednej strony definicję programowania wieloletniego całego sektora finansów publicznych, z drugiej zaś strony wyznacza cel zrównoważenia rachunków publicznych.

9 Ponadto zgodnie z art. 70 konstytucji „Rząd i parlament mogą dokonać konsultacji z Radą ds. Gospodarki, Spraw Społecznych i Środowiska w każdej kwestii dotyczącej gospodarki, spraw społecznych i środowiska. Ponadto rząd może konsultować z nią projekty ustaw programujących wyznaczających wieloletnie kierunki finansów publicznych. Przedstawiany jest jej do zaopiniowania każdy plan lub projekt ustawy programującej o charakterze gospodarczym, społecznym lub dotyczącym środowiska.”

Tabela nr 1. Limity wydatków ustalone na poszczególne funkcje państwa w ustawie programującej

(w miliardach euro)	PROGRAMOWANIE WIELOLETNIE (ujęcie realne 2010)										PROJEKT USAWY FINANSOWEJ NA 2011 r. (ujęcie realne)		
	Upoważnienia do zaciągania zobowiązań (AE)			Środki na płatności (CP)			W tym środki na fundusz celowy przeznaczony na emerytury (CP-CAS)			AE	CP	W tym CP-CAS	
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011	2012	2013				
Polityka zagraniczna	2,95	2,89	2,88	2,95	2,91	2,89	0,13	0,13	0,14	2,96	2,97	0,13	
Administracja ogólna i terytorialna	2,64	3,02	2,48	2,52	2,76	2,49	0,50	0,51	0,54	2,57	2,45	0,50	
Rolnictwo, rybołówstwo, żywność, leśnictwo i sprawy wiejskie	3,42	3,41	3,32	3,50	3,44	3,36							
Pomoc publiczna przeznaczona na rozwój	4,58	2,76	2,68	3,34	3,34	3,34	0,03	0,03	0,03	4,58	3,34	0,02	
Sprawy kombatancie, miejsca pamięci i więzi z narodem	3,33	3,21	3,11	3,33	3,21	3,11	0,04	0,04	0,04	3,31	3,32	0,03	
Rada Stanu i kontrola państwowa	0,62	0,59	0,64	0,59	0,60	0,61	0,12	0,12	0,13	0,61	0,59	0,12	
Kultura	2,73	2,59	2,64	2,70	2,70	2,71	0,18	0,19	0,19	2,71	2,67	0,18	
Obrona narodowa	41,98	38,04	38,74	37,42	38,04	38,74	7,27	7,53	7,73	41,99	37,42	7,26	
Kierowanie działaniami rządu	0,95	0,54	0,55	0,58	0,59	0,60	0,03	0,03	0,04	1,53	1,11	0,05	
Ochrona środowiska i stały rozwój	10,27	9,77	9,78	9,76	9,73	9,71	0,94	0,96	1,00	10,04	9,53	0,93	
Gospodarka	1,93	1,90	1,88	1,93	1,91	1,89	0,23	0,24	0,25	2,06	2,06	0,23	
Zobowiązania finansowe państwa	46,93	52,03	56,73	46,93	52,03	56,73	0,00	0,00	0,00	46,93	46,93	0,00	
Edukacja	61,91	62,05	62,67	61,80	62,10	62,71	16,25	16,70	17,54	61,91	61,80	16,25	

Zarządzanie finansami publicznymi i zasobami ludzkimi	11,68	11,55	11,56	11,71	11,59	11,57	2,45	2,51	2,62	11,72	11,75	2,45
Imigracja, azyl i integracja	0,56	0,55	0,54	0,56	0,56	0,55	0,01	0,01	0,01	0,56	0,56	0,01
Wymiar sprawiedliwości	8,76	9,68	10,03	7,10	7,30	7,33	1,29	1,35	1,43	8,80	7,13	1,29
Media, książki i przemysł dotyczący kultury	1,43	1,24	1,23	1,44	1,26	1,18	0,00	0,00	0,00	1,45	1,46	0,00
Terytoria zamorskie	2,14	2,16	2,19	1,98	2,03	2,10	0,03	0,05	0,05	2,16	1,98	0,03
Polityka terytorialna	0,34	0,33	0,30	0,32	0,34	0,31	0,00	0,00	0,00	0,36	0,33	0,00
Zaliczki	0,26	0,07	0,07	0,26	0,07	0,07	0,00	0,00	0,00	0,26	0,26	0,00
Nauka i szkolnictwo wyższe	25,04	25,30	25,49	24,86	25,08	25,28	1,16	1,19	1,25	25,37	25,19	0,58
Ubezpieczenia społeczne i system emerytalny	6,03	6,24	6,53	6,03	6,24	6,53	0,00	0,00	0,00	6,03	6,03	0,00
Relacje z samorządem terytorialnym	2,57	2,56	2,59	2,52	2,51	2,52	0,00	0,00	0,00	2,56	2,51	0,00
Ochrona zdrowia	1,22	1,22	1,22	1,22	1,22	1,22	0,00	0,00	0,00	1,22	1,22	0,00
Bezpieczeństwo	16,83	16,92	17,30	16,83	17,01	17,27	5,29	5,53	5,82	16,82	16,82	5,28
Bezpieczeństwo cywilne	0,46	0,42	0,44	0,44	0,45	0,46	0,04	0,04	0,05	0,46	0,43	0,04
Solidarność, integracja, wyrównywanie szans	12,52	12,95	13,36	12,52	12,95	13,37	0,27	0,28	0,29	12,37	12,37	0,20
Sport, sprawy młodzieży i stowarzyszenia	0,40	0,41	0,45	0,41	0,42	0,46	0,00	0,00	0,00	0,41	0,42	0,00
Rynek pracy	12,35	10,07	9,32	11,54	10,11	9,27	0,17	0,17	0,18	12,24	11,46	0,16
Miasta i gospodarka mieszkaniowa	7,65	7,63	7,61	7,61	7,56	7,50	0,00	0,00	0,00	7,65	7,61	0,00
Organy władzy publicznej	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	0,00	0,00	0,00	1,02	1,02	0,00

Źródło: Projekt ustawy o programowaniu finansów publicznych na lata 2011–2014.

Tabela nr 2. Ewolucja długu publicznego (w % PKB)

2010	2011	2012	2013	2014
82,9	86,2	87,4	86,8	85,3

Źródło: Projekt ustawy o programowaniu finansów publicznych na lata 2011–2014.

Wieloletnia koncepcja mająca na celu osiągnięcie równowagi znajduje zatem solidne umocowanie w konstytucji, choć należy pamiętać, że ustawy programujące z finansowego punktu widzenia nie mają mocy wiążącej¹⁰. Ustawy o wieloletnim programowaniu finansów publicznych nie są ustawami finansowymi (budżetowymi), lecz ustawami zwykłymi, dzięki czemu nie podważają, tak jak wcześniej powiedzieliśmy, zasady roczności, bowiem budżet nadal jest uchwalany corocznie. Jednakże szczególne znaczenie ma nadanie, poprzez głosowanie przedstawicieli społeczeństwa w parlamencie, uroczystego charakteru nie tylko zobowiązaniom podjętym w ramach Paktu Stabilności i Wzrostu, ale także koncepcji zarządzania stanowiącej prawdziwy punkt zwrotny, którą dalej należy rozwijać.

Istotne jest również, by uzyskanie kontroli nad finansami publicznymi było całościowe, tj. dotyczyło wydatków i dochodów całego sektora publicznego. Należy również zaprzestać uznawania podmiotów i struktur tworzących system finansów publicznych za elementy niezależne od siebie, a wręcz antagonistyczne. Wieloletnie kierunki dotyczą całego systemu, podobnie jak ma to miejsce w przypadku równowagi rachunków publicznych, która powinna z nich wynikać.

Tabela nr 3. Ewolucja deficytu publicznego (w % PKB)

2010	2011	2012	2013	2014
-7,7	-6,0	-4,6	-3,0	-2,0

Źródło: Projekt ustawy o programowaniu finansów publicznych na lata 2011–2014.

10 Przewodniczący senackiej komisji ds. finansów, Jean Arthuis, słusznie podkreślał, że „ustawy programujące nie są ustawami finansowymi (budżetowymi), chodzi zatem o zobowiązania moralne, które nie gwarantuje osiągnięcia rezultatu”.

4. Nowa postawa intelektualna

Naszym zdaniem szczególnie symboliczne znaczenie ma wpisanie nowej koncepcji do tekstu konstytucji. Ta metoda zarządzania jest istotna nie tylko dlatego, że umożliwia realizację bieżących celów finansowych, ale również dlatego, że dokonuje głębokich przemian w dotychczasowym teoretycznym pojmowaniu poszczególnych instytucji. Co więcej, zgodnie z podejściem holistycznym została powołana Narodowa Rada Finansów Publicznych (fr. *Conférence nationale des finances publiques*). Innymi słowy wydaje się, że poza technikami i normami finansowymi powstaje nowa, choć początkowo trudna do zidentyfikowania, postawa intelektualna dostosowana do słabości i złożoności współczesnych społeczeństw.

Z dużym prawdopodobieństwem można powiedzieć, że sukces działań podejmowanych w celu uzdrowienia finansów publicznych we Francji, jak i w każdym innym kraju, zależy przede wszystkim od zastosowania tej interesującej strategii polegającej na odnalezieniu zależności istniejących między poszczególnymi uczestnikami systemu finansowego i wyciągnięciu z nich wniosków istotnych ze strategicznego punktu widzenia. Jak wykazał Gilles Carrez, główny sprawozdawca komisji Zgromadzenia Narodowego ds. Finansów, w raporcie sporządzonym na potrzeby kierunkowej debaty budżetowej z lipca 2008 r., niezbędne jest m.in. uzyskanie kontroli nad każdą dziedziną publicznego systemu finansowego, ale także „wspieranie efektywnego wieloletniego zarządzania dochodami publicznymi”.

Naszym zdaniem ten proces dotyczący zarówno decydentów politycznych, jak i menedżerów, jest dowodem na istnienie wzajemnego oddziaływania między polityką a zarządzaniem, które przybiera kształt tego, co nazywane jest obecnie „nowym zarządzaniem finansami publicznymi”¹¹. Kształtuje się ono w środowisku kulturowym, w którym dopiero niedawno zauważono potrzebę racjonalnego zarządzania finansami publicznymi.

11 Por. A. Barilari, M. Bouvier, *La LOLF: une nouvelle gouvernance financière de l'État*, Paris 2010.

5. Znaczenie politycznej woli działania

Prace nad stworzeniem trwałego rozwiązania łączącego w ramach programowania wieloletniego wszystkie elementy finansów publicznych muszą być z pewnością kontynuowane. Przeszkody do pokonania są bez wątpienia natury technicznej, ale także prawnej, a zatem i politycznej w zakresie, w jakim dotyczą formalizmu, który może utrudniać parlamentarzystom i rządowi zmienianie ich własnych decyzji lub decyzji poprzedniej większości.

W tej kwestii podstawowy problem do rozwiązania dotyczy zakresu konstytucjonalizacji wieloletniego programowania, tj. czy będzie ograniczać się ono do państwa, czy będzie także obejmować inne elementy sektora publicznego. Sam fakt wpisania wieloletniego programowania do konstytucji nie gwarantuje mu rzeczywistej skuteczności. Niezbędne jest spełnienie innych warunków, przede wszystkim zaś konieczna jest polityczna wola wdrożenia w życie tej nowej procedury.

Każdy projekt dotyczący istotnych zmian w organizacji społeczeństwa wymaga „tchnienia”, a nawet swoistego rodzaju pasji, oczywiście ze strony polityków, ale również obywateli, którzy powinni być przekonani o jego słuszności. Należy zauważyć, że rozpoczęty proces nie może być traktowany ani jako zwykłe narzędzie techniczne, ani jako moda danego momentu, świadczy on bowiem o zakorzenieniu w naszym społeczeństwie istotnych przemian w sposobie organizacji sektora publicznego, których skutki powinny znacznie wykraczać poza ten sektor. Ponad wszystko wpisuje się on w głębokie zmiany kulturowe, które rozpoczęły się trzydzieści lat temu i które obecnie osiągają, naszym zdaniem, stadium rozkwitu. Jest to nowa forma zarządzania, która obecnie rozwija się we Francji i jest odzwierciedleniem rzeczywistego zerwania z dotychczasowym modelem państwa administracyjnego.

W ten sposób tworzy się nowy sektor publiczny, nowy, stopniowo wyłaniający się ład polityczny i administracyjny. Poza powstaniem nowej kultury zarządzania, która powinna sukcesywnie wpływać na całą klasę polityczną, a nawet obywateli (pod warunkiem zadbania o efektywną komunikację informacji), powinny nastąpić zmiany strukturalne, ale również wspomniane wcześniej przemiany intelektualne, zmierzające do poprawy rezultatów osiągniętych przez sektor publiczny.

Dlatego już teraz należy bardzo pozytywnie oceniać rewizję konstytucyjną z 2008 r., mając jednak świadomość, że nie posłuży ona reformowaniu praktyki budżetowej, jeśli nie zostanie dokonana analiza ogólnych ram, w które się wpisuje, tj. kontekstu administracyjnego, podatkowego, gospodarczego, politycznego czy socjologicznego. Jest to warunek sukcesu lub przyczyna porażki, którą należy uwzględnić. Dotyczy on znaczenia, które można nadać nowym rozwiązaniom zintegrowanym z systemem działającym zgodnie z jego ogólnymi założeniami i w oparciu o konkretne mechanizmy.

Po raz kolejny „globalne myślenie” wykraczające poza zakres systemu finansów publicznych, a może nawet poza intelektualne przyzwyczajenia, stają się podstawowym warunkiem sukcesu reformy tego systemu i ustanowienia państwa inteligentnego na miarę dwudziestego pierwszego wieku oraz stworzenia ram nowej umowy społecznej¹².

12 Por. M. Bouvier, M.–Ch. Esclassan, J.–P. Lassale, *op. cit.*

LOGIKA PLANOWANIA ZADANIOWEGO I EWOLUCJA KONTROLI FINANSÓW PUBLICZNYCH WE FRANCJI

(tłumaczenie: Urszula K. Zawadzka–Pąk)

Wstęp

Kontrola wykonywania ustaw finansowych została we Francji bardzo wcześnie uznana za podstawowy warunek przestrzegania zasady legalności budżetowej, tj. administracyjnej i księgowej zgodności z zasadami prawa oraz z corocznie udzielanymi przez parlament upoważnieniami budżetowymi. Obok tego początkowego celu zapewnienia jedynie kontroli prawidłowości ustanowiono kolejny, bardziej współczesny priorytet, tj. ocenę jakości zarządzania finansami publicznymi. Stał się on jednym z głównych filarów ustawy organicznej o ustawach finansowych z 1 sierpnia 2001 r. (powszechnie znanej jako LOLF), która w celu zapewnienia efektywności i skuteczności zarządzania finansami publicznymi wprowadziła we Francji koncepcję planowania zadaniowego. Znaczenie tego priorytetu zostało wzmocnione dzięki nowelizacji Konstytucji z 23 lipca 2008 r., na mocy której powierzono parlamentowi kontrolę działań rządu i ocenę realizacji polityk publicznych. Zaowocowało to głębokimi zmianami, które dotknęły różne dotychczas stosowane narzędzia kontroli.

Taka sytuacja nie jest typowa wyłącznie dla Francji. W globalnym ruchu transformacji, obejmującym finanse publiczne wszystkich państw świata, zmiany w zakresie kontroli odgrywają pierwszoplanową rolę. Wszystkie rodzaje kontroli, niezależnie od ich charakteru, tj. zarówno kontrole administracyjne, sądowe, parlamentarne, poddawane są obecnie konfrontacji z nowym modelem planowania zadaniowego.

W tym nowym kontekście następują (lub powinny nastąpić) głębokie przemiany w dotychczasowej koncepcji kontroli finansów publicznych, a zatem zmiany w zakresie procedur oraz instytucji.

I. Globalny ruch przemian w zakresie kontroli finansów publicznych

1. Ewolucja koncepcji kontroli

Zmiana koncepcji kontroli finansów publicznych wynika przede wszystkim z wprowadzenia w sferze publicznej koncepcji zarządzania odwołującej się do konkretnych metod stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Powoduje to powstanie dwóch istotnych z punktu widzenia kontroli finansów publicznych skutków.

Po pierwsze, natura kontroli finansów publicznych upodobnia się do charakteru kontroli stosowanych w sektorze prywatnym. Następuje zatem przejście od tradycyjnej koncepcji, w której podstawowym, a wręcz jedynym stosowanym rodzajem kontroli była kontrola prawidłowości, do nowej koncepcji, w której nadrzędnym celem staje się efektywność zarządzania. Należy od razu zauważyć, że przejście cech typowych dla kontroli stosowanych w sektorze prywatnym nie wynika w jakimkolwiek stopniu z dobrowolności, lecz z instrumentów nowego zarządzania publicznego, które implikują konieczność wprowadzenia nowych rodzajów kontroli finansów publicznych, różniących się celem i charakterem od kontroli tradycyjnych. Przykładowo wprowadzenie w sektorze publicznym planowania zadaniowego i zwiększenie odpowiedzialności nieuchronnie prowadzi do wprowadzenia kontroli zarządczej. Podobnie dokonanie stosownych modyfikacji i przyjęcie przez państwo metody memoriałowej nieuchronnie prowadzi do wprowadzenia kontroli rezultatów i rachunków, a w konsekwencji także certyfikacji. Wynika stąd również bardziej ogólny wniosek. Otóż wydaje się, że w kontekście nowego zarządzania publicznego tradycyjne kontrole prawidłowości i zgodności z prawem, które do tej pory były głównymi filarami kontroli finansów publicznych, obecnie rywalizują, a wręcz są wypierane przez kontrolę efektywności i skuteczności. Nie oznacza to jednak, że kontrola prawidłowości przestanie istnieć. Następują jed-

nak w jej zakresie istotne przeobrażenia. Z jednej strony kontrola prawidłowości wspierana jest przez kontrolę skuteczności i efektywności. Z drugiej zaś strony *jest realizowana po części w innych, dotąd niestosowanych formach*, głównie dzięki informatyzacji procesu dokonywania operacji finansowych.

Po drugie, kontrole *przybierają nowy wymiar, stając się **kluczowym elementem systemu informacji budżetowej i księgowej***. Informacja jest podstawowym elementem planowania zadaniowego. Jest ona również warunkiem *sine qua non* efektywności kontroli osiągniętych rezultatów, zważywszy na fakt, że same kontrole umożliwiają uzupełnienie uzyskiwanych informacji. Koncepcja ta jest szczególnie rozwinięta w teoriach zarządzania przedsiębiorstwem, zgodnie z którymi kontrola zarządcza ma zasadnicze znaczenie, a wysoką jakość tej kontroli można uzyskać przy wykorzystaniu systemów informujących o skuteczności, a zwłaszcza systemu księgowego i instrumentów zarządzania umożliwiających monitorowanie w czasie rzeczywistym zmian w sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. W podobnym celu mają od tej pory być realizowane kontrole finansów publicznych, odgrywając kluczową rolę w zakresie monitorowania zarządzania budżetowego i finansowego. Zasady autonomii i odpowiedzialności, właściwe nowemu zarządzaniu publicznemu, implikują przyznanie podmiotom zarządzającym środkami publicznymi ogólnych limitów wydatków zgodnie z koncepcją planowania zadaniowego i ewaluacji osiągniętych wyników. W ramach systemu, w którym informacja jest kluczowym elementem dobrego zarządzania, kontrole stają się strategicznymi *instrumentami wspierania procesu podejmowania decyzji*.

Należy dodać, że o ile funkcja informacyjna, jaką spełniają kontrole, nie jest zupełnie nowa, o tyle obecnie przybiera ona inną formę, zwłaszcza z powodu stosunkowo niedawno wprowadzonych wymagań, którym muszą sprostać coraz to kolejne państwa zobowiązane do przestrzegania wymogów przekazywania na zewnątrz informacji finansowych. Wymogi te, które w wielu przypadkach wynikają z obowiązku prawnego obowiązującego na określonym, wyznaczonym instytucjonalnie¹ obszarze geograficznym, obecnie występujące praktycznie we

1 Ma to miejsce w niektórych strefach geograficznych, wewnątrz których państwa członkowskie są zobowiązane do regularnego przekazywania instytucjom danej strefy dokładnych

wszystkich państwach świata, związane są z wymaganiami dotyczącymi przeprowadzania operacji na rynkach finansowych oraz z warunkami pozyskiwania środków od międzynarodowych darczyńców. Sytuacja budżetowa i finansowa państw jest zatem regularnie monitorowana i notowana. Z tych powodów mamy do czynienia z kolejnym nowym wymiarem kontroli i jej znaczenia, która staje się gwarancją wysokiej jakości informacji o rachunkach państwa i ich wiarygodności.

2. Zmiany w zakresie procedur i instytucji kontroli

Na skutek przyjęcia nowej koncepcji kontroli finansów publicznych nieuniknione staje się dokonanie zmian w zakresie procedur, a niekiedy nawet i samych instytucji kontroli. We Francji proces ten objął już wszystkie rodzaje kontroli, choć w różnym stopniu. Najistotniejsze zmiany nastąpiły najszybciej w zakresie **kontroli administracyjnych**, nazywanych również **kontrolami wewnętrznymi**. W tym zakresie dokonane zostały i nadal trwają istotne przeobrażenia. Jednakże również w zakresie **kontroli zewnętrznych**, na które składają się kontrola sądowa i kontrola parlamentarna, również nastąpiły istotne zmiany.

II. Ewolucja kontroli administracyjnych i sądowych

1. Głębokie przemiany w zakresie administracyjnych kontroli uprzednich (*ex ante*)

Wykonywanie ustaw finansowych było zawsze ściśle określone i poddane szczegółowemu nadzorowi ze strony różnych administracyjnych organów kontroli, *ściśle* zależnych od ministra ds. finansów lub ministra ds. budżetu. Kontrole te wprowadzone w celu badania prawidłowości zostały pomyślane jako *kontrole uprzednie (ex ante)* oraz *kontrole następcze (ex post)*. W zakresie tych dwóch rodzajów kontroli nastąpiły ważne, choć zróżnicowane przemiany. Przełomowe zmiany nastąpiły w zakresie tradycyjnych kontroli *ex ante*, tj. kontroli fi-

informacji. Za przykład może posłużyć obowiązek istniejący w Unii Europejskiej, nałożony na państwa należące do Unii Gospodarczej i Walutowej, które będąc zobowiązanymi do przestrzegania dyscypliny budżetowej i realizacji wspólnych celów, muszą corocznie przedkładać Komisji i Radzie trzyletnią prognozę ewolucji ich sytuacji finansów publicznych.

nansowej oraz kontroli sprawowanej przez księgowych publicznych nad dysponentami. Natomiast mniej istotne zmiany zostały wprowadzone w zakresie kontroli *ex post*, choć nie ulega wątpliwości, że ich funkcja nie jest już taka sama.

1.1. Ewolucja tradycyjnych kontroli administracyjnych uprzednich (*ex ante*)

1.1.1. Koncepcja partnerstwa i współpracy

W przeciwieństwie do dominującej do tej pory koncepcji, na którą składało się wiele niezależnych od siebie elementów, obecnie istnieje tendencja zmierzająca do stworzenia interdyscyplinarnego systemu przypominającego łańcuch, którego ogniwami są instytucje kontroli. Taki system umożliwia stworzenie metod i procedur opartych na partnerstwie oraz współpracy.

Ta zmiana jest szczególnie widoczna na skutek wprowadzenia nowych, zwanych „partnerskimi”, narzędzi kontroli stosowanych w relacjach pomiędzy księgowymi a dysponentami. Kontrola partnerska implikuje wykorzystanie tzw. zarządzania zintegrowanego, które odwołuje się do dialogu i współpracy, w przeciwieństwie do koncepcji tradycyjnej charakteryzującej się sztywnym rozdzieleniem tych dwóch organów odpowiedzialnych za wykonywanie ustaw finansowych.

Dokonanie takich zmian w zarządzaniu stało się możliwe dzięki *informatyzacji procesu dokonywania operacji*, jak również dzięki *wprowadzeniu nowych zasad księgowości publicznej*. Informatyzacja umożliwiła zintegrowanie procesu wykonywania ustaw finansowych, w którym udział biorą podmioty uczestniczące w zarządzaniu (kierownicy programów, dysponenci, księgowi publiczni, kontrolerzy budżetowi), opartym na koncepcji standaryzacji zadań i procedur. Informatyzacja sprawia, że kontrole prawidłowości *ex ante* stają się przestarzałe na skutek włączenia ich do zautomatyzowanych operacji dokonywania wydatków. Również nowa księgowość publiczna wpisuje się w ruch tych przemian, gdyż wspólna praktyka kontroli partnerskich dysponentów i księgowych *jest jedynie logiczną konsekwencją wprowadzenia księgowości opartej na prawach nabytych (metody memoriałowej) i istotnego znaczenia, jakie w niej odgrywa księgowanie zobowiązań*, które z ko-

lei ukazało, że w takim modelu nie istnieje już wyłączność funkcji księgowego. Podobnie jest również w przypadku nowej funkcji certyfikacji rachunków, która także jest konsekwencją wprowadzenia nowych zasad księgowości.

1.1.2. Metoda selektywna oparta na analizie ryzyka

Tradycyjna koncepcja, zgodnie z którą kontrole powinny mieć charakter wyczerpujący, ustępuje miejsca metodzie selektywnej, opartej na analizie ryzyka. Tendencja ta jest szczególnie widoczna w zakresie tradycyjnych kontroli uprzednich. Dzieje się tak zwłaszcza na skutek przyjęcia nowej koncepcji kontroli zhierarchizowanej, wykonywanej przez księgowych publicznych, tj. kontroli uzależnionej od oceny ryzyka, opartej na badaniach sondażowych. Zmiany te są również spowodowane zastąpieniem kontroli finansowej kontrolą budżetową. Głównym zadaniem kontrolera budżetowego jest uczestnictwo w wykonywaniu ustaw finansowych, w związku z czym jest on odpowiedzialny m.in. za wykrywanie nieprawidłowości finansowych.

1.2. Nowa struktura administracyjnych kontroli uprzednich (*ex ante*)

1.2.1. Ministerialny Urząd Kontroli Budżetowej i Księgowej

Ministerialny Urząd Kontroli Budżetowej i Księgowej (fr. *Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel*) zastąpił kontrolę finansową wykonywaną przez poszczególne ministerstwa. Taki organ został utworzony w każdym z nich. Składa się on z dwóch departamentów, tj. ministerialnego departamentu księgowego, który jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości ministerstwa oraz z departamentu kontroli budżetowej, który przejął funkcje *kontroli finansowej*, służącej do tej pory uprzedniej kontroli prawidłowości dokonywania wydatków ze środków publicznych. Wykonywanie kontroli finansowej zostało powierzone ministerialnemu kontrolerowi budżetowemu i księgowemu powołanemu przy każdym ministrze—dysponencie na mocy dekretu z 18 listopada 2005 r.

1.2.1.1. Korzenie i ewolucja kontroli finansowej

Potrzeba bardziej rygorystycznej kontroli zaciąganych zobowiązań powstała w drugiej połowie XIX wieku z powodu znacznego przekraczania ustalanych limitów, a także z powodu nieskutecznych jak do tej pory prób podejmowanych przez ministra finansów objęcia swoją kontrolą poszczególnych dysponentów. Jednak tworzenie skutecznej procedury przebiegało w sposób opieszały. Dopiero wprowadzenie do ustawy finansowej z 26 grudnia 1890 r. obowiązku prowadzenia w każdym ministerstwie księgowości zobowiązań umożliwiło kontrolę zobowiązań głównych dysponentów, które były zaciągane przez wyznaczone przez nich podmioty lub podmioty bezpośrednio przed nimi odpowiedzialne. Ograniczenia takiego systemu były oczywiste, kontroler był zależny bowiem od mianującego go ministra–dysponenta.

Pierwsza istotna zmiana systemu kontroli została dokonana na mocy ustawy z 10 sierpnia 1922 r. Od tej pory wszystkich kontrolerów zaciąganych zobowiązań powoływał minister finansów (dekret z 23 stycznia 1956 r. zastąpił termin „kontroler zaciąganych zobowiązań” terminem „kontroler finansów”). Druga ważna zmiana nastąpiła nieco później, tj. w 1970 r., kiedy to kontrolę zaciąganych zobowiązań wprowadzono także na szczeblu lokalnym. Trzecia istotna zmiana została dokonana stosunkowo niedawno wraz z rozpowszechnieniem w 1997 r. nowego modelu kontroli finansowej na szczeblu zdekoncentrowanym.

Zatem uprzednia kontrola finansowa wydatków, początkowo pomyślana wyłącznie jako ministerialne narzędzie kontroli nad dysponentami, *została rozszerzona w 1970 r. na zobowiązania dysponentów drugiego stopnia*, wpisując się tym samym w proces dekoncentracji administracyjnej, który rozpoczął się w tym samym roku. Co więcej, chęć rozszerzenia na szczebel lokalny kontroli finansowej wykonywanej na szczeblu centralnym wyrażano już znacznie wcześniej. Próba zmierzającą w tym kierunku było uchwalenie ustawy z 16 kwietnia 1930 r. i przyjęcie dekretu z 1 września 1938 r. Jednak działania te nie były kontynuowane, głównie z powodu nieuchwalenia przez Senat liczb etatów dla kontrolerów. Kolejna próba była podjęta po zakończeniu drugiej wojny światowej poprzez powierzenie kontroli nad dysponentami drugiego stopnia Generalnej Inspekcji Finansów (fr. *Inspection générale*

rale des finances). Reforma ta była jednak skazana na niepowodzenie (głównie z powodu braków kadrowych). Dopiero w wyniku przyjęcia dekretu z 13 listopada 1970 r. o dekoncentracji finansowania inwestycji stworzono podstawy systemu, w którym kontrola finansowa zaciąganych zobowiązań została na szczeblu lokalnym powierzona skarbnikom departamentów (fr. *trésoriers–payeurs généraux départementaux*).

Ukształtowany w ten sposób system przetrwał dość długo i został zmodyfikowany dopiero dekretem z 16 lipca 1996 r., reformującym zdekoncentrowaną kontrolę finansową. Ostatnie zmiany zostały wprowadzone przez ustawę LOLF. W ustawie tej niewielką rolę odgrywa już tradycyjna procedura uprzedniego zatwierdzenia decyzji lub wyrażania wcześniejszych opinii. Istotne zmiany zostały dokonane na skutek wprowadzenia nowych reguł udzielania upoważnień budżetowych (uogólnienie limitów wydatków oraz przyjęcie zasady przenoszenia limitów wydatków między programami).

1.2.1.2. Kontroler budżetowy następcą kontrolera finansowego

Można powiedzieć, że od 1 stycznia 2006 r. wraz z ustanowieniem ministerialnej kontroli budżetowej, kontrola wydatków ustąpiła miejsca kontroli budżetowej. Funkcje kontrolera budżetowego w znacznej mierze różnią się od funkcji wykonywanych przez jego poprzednika. Kontroler finansowy miał co prawda dokonywać jedynie kontroli wydatków, jednak jego funkcje określone w ustawie z 10 sierpnia 1922 r. były szersze na skutek powierzenia mu obowiązków sprawdzania skutków dla finansów publicznych planowanych zobowiązań oraz przedstawiania w niektórych przypadkach opinii (np. w kwestii projektów zamówień publicznych). W rzeczywistości jednak główną jego funkcją była kontrola decyzji dotyczących wydatków.

Obecnie praca kontrolera budżetowego nie koncentruje się już na kontroli legalności wydatków; tę funkcję przejęły kontrole wewnętrzne w ministerstwach. Z tego powodu kontrola, poza pewnymi wyjątkami, ma ***przede wszystkim na celu zidentyfikowanie ryzyka budżetowego*** albo na etapie planowania, albo w czasie wykonywania ustaw finansowych. Jedynie szczególnie „wrażliwe” wydatki wymagają uprzedniego zatwierdzenia lub opinii.

Kontroler budżetowy:

- zatwierdza plany zarządzania każdego ministerstwa najpóźniej na miesiąc przed rozpoczęciem nowego roku budżetowego. Analizuje te dokumenty pod kątem stabilności finansowej państwa. Dokonuje tego, uwzględniając kilka elementów, tj. środki znajdujące się w rezerwach przeznaczone na walkę z pogorszeniem równowagi budżetowej, spójność oraz precyzyjność planów podziału limitów etatów i wydatków każdego programu między organami państwa, konieczność pokrycia wydatków obligatoryjnych lub takich, które wydają się niezbędne;
- wydaje uprzednie opinie o planach zmiany przeznaczenia limitów wydatków, które mogą spowodować zmniejszenie wydatków osobowych. Ogólniej rzecz ujmując, kontroler budżetowy sporządza uzasadnione opinie nt. propozycji i wniosków o dodatkowe środki składane przez podmioty podlegające jego kontroli;
- sprawuje ogólny nadzór nad wykonywaniem budżetu w celu wykrycia ryzyka budżetowego i poinformowania o takich sytuacjach właściwego ministra;
- zatwierdza lub wydaje uprzednie obowiązkowe opinie w kwestiach najważniejszych wydatków (wysokość progów wydatków, dla których niezbędna jest interwencja kontrolera, ustala samo ministerstwo). Jednakże funkcja ta powinna być stopniowo ograniczana.

Na rozpatrzenie wniosku o zatwierdzenie decyzji lub wydanie uprzedniej opinii kontroler budżetowy ma maksymalnie piętnaście dni. Jeśli nie dokona tego w wymaganym terminie, dysponent ma prawo do zaciągnięcia zobowiązania. Termin ten ulega przedłużeniu w przypadku zwrócenia się z pisemną prośbą kontrolera o dostarczenie dodatkowych informacji lub dokumentów.

Należy zauważyć, że przypadki zatwierdzania decyzji i wydawania uprzednich opinii są nieliczne, a odmowa wykonania tych czynności nie może być w żaden sposób uzasadniona powodami legalności. Dominuje zatem koncepcja budżetowa. Jednakże gdy decyzje te doty-

czą spraw osobowych, a konsekwencje budżetowe mogą być poważne, kontroler budżetowy powinien dokonać analizy, uwzględniając obowiązujące przepisy ustawowe i odszkodowawcze.

Warto podkreślić, że jedynym sposobem podjęcia decyzji pomimo odmowy jej zatwierdzenia jest wydanie odpowiedniego upoważnienia przez ministra ds. budżetu na wniosek właściwego ministra.

1.2.1.3. Kontrola budżetowa na szczeblu centralnym i zdekoncentrowanym

Kontrola budżetowa, podobnie jak zastąpiona przez nią kontrola finansowa, jest wykonywana zarówno na szczeblu centralnym, jak i na szczeblu zdekoncentrowanym. Na szczeblu centralnym dokonywana jest w każdym ministerstwie przez kontrolera budżetowego wyznaczonego przez ministra ds. budżetu. Natomiast na szczeblu zdekoncentrowanym wykonuje ją skarbnik regionu (fr. *Trésorier payeur général de région*), któremu udzielają pomocy skarbnicy departamentów, którym delegowano odpowiednie obowiązki. Dekret z 27 stycznia 2005 r. spowodował istotne zmiany w zakresie roli skarbnika regionu w kwestiach kontroli finansowej. Z jednej strony ilość dokumentów poddawanych uprzedniej kontroli zmniejszyła się dziesięciokrotnie. Z drugiej zaś strony kontrola budżetowa uległa znacznemu wzmocnieniu we wszystkich jednostkach sektora publicznego.²

1.2.2. Kontrola dysponentów przez księgowych publicznych

Zgodnie z dekretem z 29 grudnia 1962 r. ustanawiającym ogólne zasady rachunkowości publicznej, księgowi publiczni są prawnie zobowiązani do kontrolowania prawidłowości dokumentów przekazywanych im przez dysponentów. Zadanie to stanowi jedną z głównych przyczyn rozdzielenia funkcji dysponentów i księgowych publicznych.

Ustawa LOLF istotnie zmodyfikowała sposób wykonywania tego zadania. Zmiany mają na celu złagodzenie kontroli, a jednocześnie wypracowanie nowej jej koncepcji. Następuje to poprzez wprowadzenie *zhierarchizowanej* kontroli wydatków, która jak wyżej wspomnieliśmy,

2 Por. C. Reisman, Le point de vue d'un trésorier-payeur général sur la gestion des crédits déconcentrés de l'État en mode LOLF, *Revue Française de Finances Publiques* 2008, nr 103.

nie ma już charakter całościowego, systematycznego, lecz charakter selektywny, a jej dokonywanie zależy od natury wydatków oraz praktyki stosowanej przez dysponentów.

Kontrola ta opiera się również na zasadach partnerstwa w zakresie, w jakim księgowi publiczni, zobowiązani do dbania o przestrzeganie procedur oraz zasady prawdziwości wpisów księgowych (art. 31 LOLF), oceniają jakość rachunków począwszy od ich powstania, tj. zaczynając od księgowości zobowiązań prowadzonej przez odpowiedzialnego za nią dysponenta lub inny podmiot zarządzający środkami publicznymi. Wprowadzenie pojęcia kontroli partnerskiej oznacza, że kontrola księgowego opiera się od tej pory na stałym dialogu z dysponentem lub z innym podmiotem zarządzającym środkami publicznymi, a niekiedy nawet polega na prowadzeniu wspólnego audytu.

Jak już wspomniano, zmiany w zakresie zadań kontrolnych wykonywanych przez księgowych publicznych zostały dokonane pomimo obowiązywania dekretu z 29 grudnia 1962 r., który nadal określa ich obowiązki kontrolne. Niewykonanie przez księgowych publicznych tych obowiązków powoduje pociągnięcie ich do odpowiedzialności. Istnieje zatem pilna potrzeba usunięcia niejasności w tym zakresie poprzez nowelizację dekretu z 29 grudnia 1962 r.

1.3. Nowe rodzaje kontroli administracyjnych: kontrola zarządcza, certyfikacja, ewaluacja i audyt

W planowaniu zadaniowym konieczne jest ustanowienie kontroli umożliwiającej weryfikację, czy ustalone rezultaty zostały osiągnięte. Temu celowi służy kontrola zarządcza. Ważna jest również możliwość oceny oddziaływania w stosunku do zamierzonych rezultatów. Stąd potrzeba wzmożonej ewaluacji i kontroli. Z kolei certyfikacja umożliwi weryfikację wypełnienia kryteriów jakości.

Te różne rodzaje kontroli stosowane są od dawna w sektorze prywatnym. Od niedawna natomiast są wykorzystywane w zarządzaniu sektorem publicznym, co nastąpiło dzięki przyjęciu koncepcji wprowadzonej przez ustawę LOLF oraz odpowiednich aktów wykonawczych.

Kontrola zarządcza stosowana od 2006 r. została wprowadzona na mocy okólnika międzyministerialnego, który zdefiniował ją jako „sy-

stem pilotażu stosowany przez kierownika jednostki w celu ulepszenia relacji między wykorzystywanymi środkami a prowadzoną działalnością albo uzyskanymi rezultatami”. Kontrola zarządcza wymaga jeszcze udoskonalenia, choć od momentu jej wprowadzenia wyraźnie ewaluowała oraz została wprowadzona we wszystkich ministerstwach. Rozwój *audytu* na znaczną skalę nastąpił w wyniku przeprowadzenia Całościowej Rewizji Polityki Publicznej (fr. *Révision générale des politiques publiques*). Rozwijana powinna być również *certyfikacja*, która oznacza kontrolę jakości. Jej najbardziej znaną formą jest certyfikacja rachunków państwa.

2. Ewolucja kontroli administracyjnych następczych (ex post): ewaluacja i audyt

Na skutek wprowadzenia nowego systemu zarządzania sektorem publicznym wynikającego z ustawy LOLF zmianom uległy również niektóre z istniejących już od dawna rodzajów kontroli administracyjnych *następczych*. Celem reform jest nadanie pierwszoplanowego znaczenia *ewaluacji i audytowi* oraz zmniejszenie tym samym roli tradycyjnej weryfikacji. Zmiany te objęły wszystkie organy kontroli, a w szczególności organ najstarszy i najbardziej prestiżowy, tj. Generalną Inspekcję Finansów (fr. *Inspection générale des finances*), która została powołana już w czasach Restauracji (na mocy ordonansu z 10 marca 1831 r.). Wywodzi się ona z Generalnej Inspekcji Skarbu Państwa (fr. *Inspection générale du Trésor*), która w sposób stały działała od 1801 r.

Generalna Inspekcja Finansów dysponuje ograniczonymi zasobami kadrowymi, w jej skład wchodzi bowiem około 260 pracowników, rekrutujących się po części z prestiżowej francuskiej Wyższej Szkoły Administracji (fr. *Ecole nationale d'administration*), po części z osób dotychczas pracujących w administracji publicznej. W praktyce liczba ta jest jeszcze mniejsza. Tylko jedna trzecia pracowników wykonuje zadania tego organu, gdyż znaczna ich część (około dwóch trzecich) jest oddelegowana do przedsiębiorstw publicznych lub prywatnych, albo też pozostaje do dyspozycji poszczególnych ministerstw. Niewątpliwą zaletą pracy w Generalnej Inspekcji Finansów jest szybka możliwość dal-

szego awansu zawodowego, gdyż rekrutują się z niej przyszłe kadry kierownicze sektora publicznego i prywatnego.³

Nie ulega jednak wątpliwości, że ograniczone możliwości kadrowe kontrastują z rozległymi funkcjami powierzonymi Generalnej Inspekcji Finansów.

Generalna Inspekcja Finansów nie dysponuje prawem do wymierzania jakichkolwiek bezpośrednich sankcji, zaś wykonywane przez nią kontrole mają na celu dostarczenie ministrowi finansów użytecznych informacji na temat zarządzania finansami publicznymi. Początkowo funkcje Inspekcji ograniczały się do kontroli rachunków sporządzanych przez księgowych publicznych. Jednak z biegiem czasu jej zadania ulegały stopniowemu rozszerzeniu. Zatem poza kontrolą księgowych publicznych powierzony jej został nadzór nad wszystkim jednostkami zewnętrznymi Ministerstwa Finansów, nad dysponentami drugiego stopnia innych ministerstw, a także nad budżetami załącznikowymi i rachunkami specjalnymi Skarbu Państwa. Funkcje Generalnej Inspekcji Finansów zostały rozszerzone także na księgowość dysponentów jednostek samorządu terytorialnego oraz wszystkich podmiotów publicznych i prywatnych otrzymujących pomoc z budżetu państwa (dotacje, parapodatki, gwarancje kredytowe, kredyty i zaliczki).

Ponadto już od dawna Generalna Inspekcja Finansów na zlecenie ministra finansów lub na jego wniosek złożony wspólnie z innym ministrem wykonuje różnorodne zadania, w tym *audyt* i *ewaluację* instytucji, procedur i różnych dziedzin polityki publicznej. Sporządza także różnego rodzaju ekspertyzy, służy radą organom władzy publicznej.

W celu wykonywania tych różnorodnych funkcji Inspekcja stosuje zróżnicowane metody. Obecnie rzadko stosowane są już metody służące sprawdzaniu rachunków (niezapowiedziane kontrole księgowych publicznych w terenie), właściwe dla koncepcji tradycyjnej. Natomiast przeważająca część prac Inspekcji polega na *sporządzaniu ekspertyz*, *dokonywaniu ewaluacji* i *audytu* instytucji, dziedzin polityki publicznej oraz procedur. Dzięki realizacji tych funkcji ten historyczny organ kontroli uzyskał cechy typowe dla jednostki wykonującej nowoczesne rodzaje kontroli i stał się prawdziwym organem dokonującym *ewalua-*

3 Por. P. Moussa, *La roue de la fortune: Souvenies d'un financier*, Paris 1989.

cji i sporządzającym ekspertyzy dotyczące wysokiego szczebla administracji publicznej. Przykładowo Inspekcja miała istotny wkład w prace nad wprowadzeniem w życie postanowień ustawy LOLF oraz w refleksję nad unowocześnieniem administracji. Należy także zauważyć, że Inspektor Generalnej Inspekcji Finansów jest przewodniczącym Międzyministerialnego Komitetu ds. Audytu Programów (fr. *Comité interministériel d'audit des programmes*, w skrócie CIAP).⁴

3. Ewolucja kontroli sądowej

Struktura sądowej kontroli finansów publicznych była do tej pory w istotny sposób zdeterminowana zasadą rozdzielenia funkcji dysponentów i księgowych, istniały bowiem dwa wyspecjalizowane i strukturalnie niezależne od siebie sądy. Dysponenci, a bardziej ogólnie rzecz ujmując – wszystkie osoby uczestniczące w zarządzaniu publicznym, podlegają Trybunałowi Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (fr. *Cour de discipline budgétaire et financière*) (księga III kodeksu sądownictwa finansowego), który wymierza sankcje za nieprawidłowości spowodowane przez dysponentów, a w szerszym zakresie, przez wszystkie osoby uczestniczące w procesie wykonywania ustaw finansowych. Księgowi natomiast podlegają Trybunałowi Obrachunkowemu (fr. *Cour des comptes*), a od 1983 r. także regionalnym i terytorialnym izbom obrachunkowym (fr. *Chambres régionales et territoriales des comptes*) (księgi I i II kodeksu sądownictwa finansowego), do których kompetencji należy osądzanie rachunków księgowych publicznych oraz osób wykonujących funkcje księgowego bez stosownych uprawnień (fr. *comptable de fait*).⁵ Projekt obecnie wdrażanej reformy sądownictwa finansowego przewiduje odstępianie od dualistycznej struktury. Zakłada on likwidację Trybunału Dyscypliny Budżetowej i Finansowej oraz utworzenie wspólnej instytucji, tj. Trybunału Obrachunkowego, któremu będą podlegać poza księgowymi również dysponenci i inne podmioty zarządzające środkami publicznymi. W konsekwencji art. 5 omawianego projektu przewiduje stworzenie dwóch wydziałów: jeden

4 Komitet rozpoczął swoją działalność 15 listopada 2002 r. i jest odpowiedzialny m.in. za kontrolę jakości i spójności programów budżetowych.

5 Więcej na ten temat por. M. Conan, A. Doyelle, B. Poujade, J.–P.Vachia, *Code des juridictions financières. Annotations, commentaries, jurisprudence*, Paris 2001.

wykonywający czynności sądowe, obejmujący zakresem podmiotowym księgowych publicznych, zaś drugi dysponentów i inne podmioty zarządzające środkami publicznymi.

Aby zrozumieć złożoność funkcji sądownictwa finansowego, należy zwrócić uwagę na dwie kwestie.

Trybunał Obrachunkowy oraz regionalne izby obrachunkowe wykonują od dawna poza funkcjami sądowymi również zadania pozasądowe, a w szczególności rozległą kontrolę *natury administracyjnej*, obejmującą zarządzanie dysponentów i innych podmiotów zarządzających środkami publicznymi. Trybunał Obrachunkowy wykonuje powierzoną mu konstytucyjnie funkcję pomocy parlamentowi i rządowi w kontroli wykonywania ustaw finansowych. Tytuł tej sekcji „ewolucja kontroli sądowej” odnosi się do wszystkich rodzajów kontroli wykonywanych przez sądownictwo finansowe, zarówno sądowych, jak i tych natury administracyjnej.

Należy zauważyć, że zarówno dotychczasowe, jak i aktualne przemiany w zakresie zarządzania publicznego zmierzają w kierunku zwiększenia znaczenia kontroli administracyjnych, zaś kontrole sądowe mają mieć jedynie ograniczoną rolę. Kontrola sądowa nad księgowymi jest ograniczana z powodu zmian w zakresie narzędzi zarządzania, którymi posługują się księgowi publiczni oraz w zakresie powierzonych im funkcji.

Kontrola sądowa nad dysponentami i innymi podmiotami zarządzającymi środkami publicznymi wykonywana przez Trybunał Dyscypliny Budżetowej i Finansowej z różnych powodów zawsze pozostawała bardzo ograniczona. Przyjęcie projektu przygotowywanej reformy, który zawiera zmiany w zakresie sankcjonowanych czynów oraz rozszerza krąg osób odpowiedzialnych, powinien dokonać zmiany znaczenia kontroli sądowej, co jest jednym z głównych celów reformy.

Z drugiej jednak strony ustawa LOLF znacznie rozszerzyła zakres pozasądowych funkcji Trybunału Obrachunkowego, zwiększając pomoc, której ma obowiązek udzielać parlamentowi w zakresie kontroli wykonywania ustaw finansowych. Ustawa LOLF powierzyła też Trybunałowi Obrachunkowemu zupełnie nową funkcję, która polega na corocznym zatwierdzaniu rachunków państwa (certyfikacja).

Zwiększenie roli Trybunału Obrachunkowego zostało wpisane do konstytucji w wyniku nowelizacji z 23 lipca 2008 r. O wzroście znaczenia Trybunału świadczą trzy istotne elementy. Pierwszy dotyczy obowiązku udzielania parlamentowi pomocy, która na mocy art. 47–2 konstytucji ma od tej pory charakter ogólny. Zgodnie z postanowieniami tego przepisu Trybunał „wspiera parlament w kontrolowaniu działań rządu”. Zadanie to jest istotniejsze nawet niż wspieranie parlamentu i rządu przez Trybunał Obrachunkowy w kontrolowaniu wykonywania ustaw finansowych i stosowania ustaw o finansowaniu ubezpieczeń społecznych. Po drugie, funkcja wspierania rządu i parlamentu przez Trybunał została rozszerzona o ewaluację polityki publicznej. Wreszcie po trzecie, Trybunałowi powierzono bardziej ogólną funkcję informowania obywateli poprzez opracowywanie publicznych raportów.

WYBRANE PROBLEMY OPRACOWYWANIA I WDRAŻANIA MIERNIKÓW WE FRANCUSKIM BUDŻECIE ZADANIOWYM

Wstęp

Budżet państwa to główny instrument rządu służący alokacji i rozdyskretywowaniu środków publicznych. Do XX w. budżet państwa był traktowany jako budżet „środków finansowych do dyspozycji” ustalanych na każdy rok podatkowy. Praktycznie w każdym państwie na świecie był on konstruowany tradycyjnie w podziale na rodzaj i naturę wydatków. Taka struktura ułatwiała zarówno planowanie budżetowe, jak i kontrolę księgową, zwłaszcza że budżet w swojej konstrukcji nie różnił się znacząco z roku na rok, a planowanie budżetowe opierano na danych historycznych z lat ubiegłych. Zarządzający środkami publicznymi nie byli w żaden sposób motywowani, aby nimi oszczędnie gospodarować, a wręcz przeciwnie – ich głównym zadaniem było wydatkowanie wszystkich środków przed upływem roku kalendarzowego, gdyż jednostka budżetowa, która nie wydała całości środków nie tylko traciła „zaoszczędzone” pieniądze, ale ponadto musiała liczyć się z faktem, że w następnym roku zostanie jej przyznana mniejsza ilość środków, skoro jest w stanie funkcjonować ze zredukowanym finansowaniem.¹

Pierwsza zmiana procedury budżetowej miała miejsce w Stanach Zjednoczonych w 1949 r., kiedy to w Raporcie Komisji Hoovera wpro-

1 J.Q. Wilson, *Bureaucracy: what government agencies do and why they do it*, Basic Book, USA 1989.

wadżono budżety programów. Komisja zaleciła, aby budżet był przedstawiony w podziale na zadania, a wskaźniki wykonania zadań były związane do raportów wykonania. Jednak stosowane wskaźniki mierzące usługi i dobra dostarczone przez administrację rządową okazały się nieprecyzyjne. Ponadto w pierwszym budżecie zadaniowym brakowało narzędzi, które umożliwiłyby rozwiązywanie wielu problemów.²

Następnie prezydent Carter rozbudował budżetowanie przez priorytety, natomiast kolejne rządy amerykańskie próbowały wprowadzić budżetowanie od zera (ang. *Zero-based budgeting*), ale próby te nie były owocne.³ Procedury budżetowe uległy prawdziwej rewolucji dopiero w 1993 r., kiedy to wiceprezydent Al Gore w swoim raporcie zatytułowanym „*National Performance Review*” zalecał, by usprawnić administrację publiczną w taki sposób, żeby agencje rządowe stawały się coraz bardziej zdecentralizowane i ukierunkowane na osiąganie wyników satysfakcjonujących obywateli. Ustawa dająca początek nowemu budżetowaniu zadaniowemu (ang. *the Government Performance and Result Act*) została uchwalona przez Kongres, agencje zostały zobowiązane do opracowania planu, który określał cel główny oraz cele operacyjne dla swoich programów. Roczny plan wykonania miał przedstawiać mierzalne cele dla wszystkich zadań programu, a roczne sprawozdanie z działalności miało przedstawiać aktualne wyniki. Nowy budżet zastąpił tradycyjną księgowość budżetem zorientowanym na osiąganie rezultatów. Pytanie „czy wydaliśmy kwotę dokładną i uzasadnioną?” zostało zastąpione pytaniem „co program dokonał, wydając przyznaną kwotę?”. Reformy Ala Gore’a dały początek budżetowaniu zadaniowemu zorientowanemu na rezultaty.

Model ten został szybko rozpropagowany w krajach rozwiniętych, które zaczęły borykać się z problemem rosnącego długu publicznego i szukały rozwiązań mających „uzdrowić” finanse publiczne. Każde państwo jednak dostosowywało nowy model budżetu do własnej struktury finansów publicznych i politycznych wymagań rządzących. I tak, pod pojęciem „budżetu zorientowanego na rezultaty” (w Polsce nazwanego budżetem zadaniowym) kryją się różne definicje. Przykładowo

2 G.J. Miller, *Productivity and the Budget Process*, (w:) J. Rabin, W.B. Hildreth, G.J. Miller, *Budgeting: Formulation and Execution*, Athens 1996.

3 I. Rubin, *Budget Theory and Budget Practice: How Good the Fit?*, *Public Administration Review* 1990, nr 50, s. 179–189.

Harrison⁴ definiuje go jako budżet, „który określa główny cel lub cele, do których przypisane są środki finansowe. Następnie określone są cele operacyjne, pomiędzy które dzielone są środki”. Według Klase’a i Dougherty’ego⁵ „budżet zorientowany na rezultaty mierzy skuteczność, efektywność i oddziaływanie polityk publicznych. Wymaga on planowania strategicznego określającego cele poszczególnych agencji (ministerstw) i sposób ewaluacji rezultatów”. Za pierwszą polską definicję budżetu zadaniowego można uznać sformułowanie w art. 124 pkt 9 ustawy o finansach publicznych po nowelizacji z dnia 8 grudnia 2006 r. Do projektu ustawy budżetowej dołącza się uzasadnienia, które brzmią następująco: „Zestawienia zadań, w ramach planowanych kwot wydatków wraz z opisem celów przedmiotowych zadań, mierników wykonania oraz przewidywanych wieloletnich kosztów finansowych związanych z ich realizacją”. Takie zestawienie opracowane zostało przez prof. T. Lubińską z zespołem KPRM Departamentu Budżetu Zadaniowego i określano jako pierwszy polski budżet zadaniowy.

We Francji używa się sformułowania LOLF (*fr. Loi organique relative aux lois de finances*) dla określenia legislacyjnej strony budżetu nastawionego na rezultaty, gdyż jest to skrót ustawy, która 1 sierpnia 2001 r. wprowadziła nową klasyfikację budżetową, opartą na rezultatach. Ustawa ta przewidziała zastąpienie tradycyjnego budżetu „środków finansowych do dyspozycji” budżetem zorientowanym na rezultaty, „w którym wydatki nie są zaprezentowane w podziale na ich rodzaj i naturę, ale są przyporządkowane celom w sposób, który na pierwszy plan stawia pojęcie rezultatu wydatkowania środków publicznych”.⁶

Jak można zaobserwować, wszystkie wyżej wymienione definicje „budżetu zorientowanego na rezultaty” czy polskiego „budżetu zadaniowego”, mimo różnic semantycznych, mają cechy wspólne, zawierają zhierarchizowane cele, jak i mierniki pozwalające na ewaluacje rezultatów polityk publicznych. Warto podkreślić, że nigdzie na świecie nie wypracowano modelu idealnego celów ani tym bardziej mierników budżetu zadaniowego. Francuski budżet charakteryzuje się specyficz-

4 G. Harrison, Performance-Based Budgeting in California State Government: a blue print for effective reform, USA 2003.

5 K.A. Klase, M.J. Dougherty, The impact of performance budgeting on state budget outcomes, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial management* 2008, nr 20, s. 277.

6 M. Bouvier, M.–Ch. Esclassan, J.–P. Lassale, *Finances publiques*, Paris 2006.

ną metodologią mierników, która wydaje się mniej skomplikowana, ale bardziej upolityczniona niż w innych państwach rozwiniętych. Francuski sposób ustalania mierników ma swoje zalety, ale również i wady, a ich prezentacja jest głównym celem tego artykułu.

W pierwszej części artykułu przedstawimy metodologię mierników we francuskim budżecie państwa wraz z jej analizą. W drugiej części skoncentrujemy się na trudnościach we wdrażaniu mierników, ilustrując te zjawiska za pomocą wskaźników jednego z programów misji „Badanie i szkolnictwo wyższe”. W ramach konkluzji proponujemy wprowadzenie nowego typu mierników do budżetu zadaniowego, biorących pod uwagę również rezultaty społeczne i socjologiczne zarządzania publicznego.

I. Metodologia konstrukcji wskaźników w budżecie francuskim: prezentacja i analiza

Ustawa dająca podstawy do konstrukcji budżetu została uchwalona w 2001 r., natomiast jej wprowadzenie nastąpiło w 2006 r., czyli dopiero od 2006 r. budżet tradycyjny został we Francji zastąpiony budżetem zadaniowym. Nowa klasyfikacja budżetowa dzieli budżet na misje, programy i zadania, wprowadziła także obowiązek ewaluacji programów publicznych poprzez wskaźniki rezultatu.

Nie ma wątpliwości, że pomysł wprowadzenia wskaźników w budżecie państwa lub samorządu terytorialnego jest krokiem naprzód w procesie budżetowym⁷. Najważniejszą z zalet takiej prezentacji informacji jest jej przejrzystość. Wszystkie zainteresowane strony działań publicznych (politycy, urzędnicy, konsumenci dóbr publicznych) mogą dowiedzieć się, co zostało wyprodukowane przez sektor publiczny i ile to kosztuje obywateli. We Francji opis zadań realizowanych w ramach programów, łącznie z prezentacją wskaźników, ich metodologii oraz planowanych i docelowych wartości jest zawarty w Rocznym Projekcie Wydajności (fr. *Projet Annuel de Performance*, w skrócie PAP), który stanowi załącznik do projektu ustawy budżetowej (fr. *Projet de loi de*

7 A. Wildavsky, Political implications of budget reform: a retrospective, *Public Administration Review* 1992, nr 52, s. 594–599.

finances, skrócie PLF), który jest następnie poddawany pod głosowanie we francuskim parlamencie. Następnie w „Rocznych Sprawozdaniach z Wykonania” (*fr. Rapport Annuel de Performance*, w skrócie RAP) przedstawione są rzeczywiste wyniki z wykonania programów i stopień realizacji zamierzonych celów. Ustawodawca, wprowadzając ustawę LOLF, chciał zwiększyć autonomię zarządzających środkami publicznymi, przyznając im większą swobodę w alokacji zasobów w ramach programu. W zamian zarządzający zostali zobligowani do przedkładania sprawozdań ze swojej działalności w formie raportów z wykonania (RAP), uzasadniających ich wybory. Zamieszczane w nich informacje mają na celu zachęcanie do dyskusji na temat skuteczności wydatków publicznych i kontrolę budżetu przez parlament. Oznacza to, że cele i wyniki są podawane do wiadomości publicznej. Ponadto prezentacja alokacji zasobów w powiązaniu z celami i wskaźnikami rezultatu jest dużo bardziej zrozumiała dla parlamentarzystów i obywateli, niż miało to miejsce w tradycyjnym budżecie.

W PAP, jak i w RAP cele i wskaźniki przypisane są do każdej misji i programu, czyli brak jest wskaźników, które pokazywałyby bezpośrednio stopień realizacji zadań. Warto też zwrócić uwagę, że wskaźniki misji nie są w większości przypadków wskaźnikami syntetycznymi, nie grupują one wszystkich ani nawet większości informacji odzwierciedlonych we wskaźnikach programów. Trudno jest doszukać się zależności hierarchicznej pomiędzy wskaźnikami misji i programu, tym bardziej, że te same wskaźniki są określane jako wskaźniki misji, jak i wskaźniki programu. Z drugiej strony, w związku z tym, że wskaźniki przypisane są właściwie tylko do programów, liczba wskaźników jest stosunkowo niewielka, na każdy program przypada maksymalnie trzydzieści wskaźników. Powoduje to, że czytelnik nie tonie w morzu informacji statystycznych, jak również daje to możliwość skoncentrowania uwagi na ewaluacji priorytetów działalności.

W teorii wskaźniki rezultatu powinny poprawić wydajność administracji publicznej i udowodnić obywatelom, że sektor publiczny może być efektywny i skuteczny. Jednak we Francji, podobnie jak i w innych państwach, toczą się dyskusje, szczególnie w różnych jednostkach administracji centralnej, na temat wyboru wskaźników. Wybór może łatwo stać się politycznym, gdyż dokonywany jest przez urzędników

na najwyższych stanowiskach w ministerstwach, pod egidą Ministerstwa Budżetu, Rachunkowości Publicznej, Funkcji Publicznej i Reformy Państwa, ale wiadomo, że muszą być one zaakceptowane przez ministrów poszczególnych ministerstw. I nawet jeżeli odpowiedzialność za wykonanie programów spoczywa na urzędnikach ministerstw, najczęściej na jednym z dyrektorów departamentu (ich nazwisko i funkcja są oficjalnie podane przy każdym programie), w interesie ministra jest wybór wskaźników, który nie będzie kwestionował jego kompetencji, a tym bardziej nie będzie wpływał na zmniejszenie jego popularności. Urzędnika z kolei bardzo trudno będzie pociągnąć do odpowiedzialności (zastosować jakakolwiek sankcje) za nieosiągnięcie planowych wartości wskaźnika, gdyż wskaźniki te nie są bezpośrednio przyporządkowane realizacji zadań i na ich realizację wpływa nie tylko „dobre zarządzanie” funduszami programu przez urzędnika ministerstwa, ale również czynniki ekonomiczne i demograficzne we Francji, jak i działalność indywidualna urzędników na niższych szczeblach administracji. Przykładowo, jeden z wskaźników programu 150, Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie, dotyczy zatrudnienia absolwentów trzy lata po ukończeniu studiów licencjackich. Jego planowana wartość w 2010 r. to 67% absolwentów, o 5% więcej niż wykonanie w 2007 r. Na realizację tego wskaźnika będzie wpływać wiele czynników niezwiązanych z bezpośrednią działalnością Patricka Hetzela, szefa Dyrekcji Kształcenia Wyższego i Wejścia na Rynek Pracy (DGSIP), odpowiedzialnego za realizację tego programu, takie jak np. koniunktura gospodarcza, ilość osób przechodzących na emeryturę, rozmiar delokalizacji produkcji do krajów o niższych kosztach zatrudnienia etc. Teoretycznie Patrick Hetzel powinien mieć wpływ poprzez alokację środków i ustalanie celów priorytetowych dla jakości kształcenia, ale i tu pojawiają się wątpliwości. Według M. Bouviera zarządzający programem ma dużą autonomię w kwestii wydatków, to on decyduje, jaki powinien być najlepszy podział wydatków, ma prawo do przekształcenia wydatków bieżących w inwestycyjne i *vice versa*. Jednak równolegle przypomina, że przeniesienia wydatków nie dotyczą wydatków personalnych. Dyrektor odpowiedzialny za program musi więc być geniuszem, który tylko dzięki wskaźnikom rezultatu rozwiązuje wszystkie problemy programu i który jest w stanie tylko dzięki 30 wskaźnikom ekonomicznym zidentyfikować przyczyny niepowodzenia lub czynniki sukcesu.

Trudno też mówić o prawdziwej autonomii w zarządzaniu, jeżeli dyrektor programu nie posiada możliwości zarządzania zasobami ludzkimi. Nie może on zwolnić pracowników (większość z nich posiada bowiem status urzędnika państwowego), przenieść do innej jednostki ani zwiększyć ich wynagrodzenia, a zatem odpowiedzialnemu za program trudno motywować pracowników do realizacji wyznaczonych celów. W biurokratycznych organizacjach, tak jak to jest w przypadku Francji, często należy zmienić całą strukturę organizacyjną, aby osiągnąć cele w sposób bardziej skuteczny. Struktura organizacyjna powinna być elastyczna, aby można było dostosować zasoby do nowych celów, które pojawiają się z wynikami audytu. Budżet zadaniowy powinien być dynamiczny, a mierniki rezultatu powinny dostarczać informacje na temat tego, czy sposób realizacji zadań jest właściwy, a w przypadku niedostatecznych rezultatów należy zastanowić się nad zmianą sposobu działania lub organizacji, czy też nad ewentualnym przyznaniem większej ilości środków. Analiza wyników, stopnia realizacji wartości docelowej lub planowanej mierników powinna powodować modyfikację celów i priorytetów na kolejne lata. Według OECD, tylko w budżecie Nowej Zelandii faktycznie występuje powiązanie wyników z alokacją zasobów. W 5% w krajach OECD „dobre” wyniki (oceniane na podstawie wskaźników efektywności) są nagradzane finansowo. We Francji pojawiły się premie dla odpowiedzialnych za program, ale w żaden sposób nie są już wynagradzane wysiłki osób na niższych szczeblach administracji, przykładowo pracownik naukowo-dydaktyczny nie dostaje premii za większą liczbę uznanych publikacji naukowych ani za jakościowo lepszą pracę dydaktyczną. Ponadto tak we Francji, jak i w innych krajach „złe wyniki” nie są sankcjonowane przez administrację z obawy przed zniechęcaniem do stosowania metod ewaluacji.⁸

Powstaje jednak kolejny problem, a mianowicie ustalenie wartości docelowej lub planowanej miernika. Teoretycznie miernik powinien mieć wartość docelową ustawioną ambitnie, ale możliwą do zrealizowania. Analizując wartości docelowe w PAP na 2010 r., zauważa się, że po pierwsze, ustalone są one na 2012 r., po drugie, często wartości te oparte są na wartościach historycznych osiągniętych w poprzednich

8 T. Curristine, Z. Lonti, I. Joumard, Improving public sector efficiency: challenges and opportunities, OECD Journal on Budgeting, 2007, nr 7, s. 1.

latach. Wartość docelowa jest więc równa wartości miernika z 2009 r. Występują też liczne mierniki, które nie mają określonej wartości docelowej. Jak w takim razie oceniać działalność odpowiedzialnych za program? Wartość docelowa w niektórych przypadkach wyraża wolę decydentów, ale jest oderwana od rzeczywistości i w żaden sposób nie jest powiązana z przyznanymi środkami finansowymi. Przykładowo wskaźnik 2.5 w programie 150 mierzy ilość doktorantów, którzy ukończyli doktorat w ciągu 3 lat. W 2007 r. tylko 37,2% doktorantów spełniało ten warunek, w 2009 procent ten wzrósł do 42, ale wartość planowana na 2012 r. wynosi 50%. Państwo finansuje tylko trzy lata studiów doktoranckich, przedłużenie ich o jeszcze jeden rok nie pociąga więc za sobą dodatkowych wydatków z budżetu państwa. Jeżeli znaczna większość doktorantów nie była w stanie obronić pracy doktorskiej w ciągu 3 lat w 2007 r., mogło to oznaczać, że owe trzy lata nie były okresem wystarczającym. Poprzez wartość docelową nałożono presję na uniwersytety, kierowników studiów doktoranckich i promotorów, ale nie zwiększono w żaden sposób pomocy dla doktorantów (np. finansując dodatkowe zajęcia z metodologii nauki, redagowania pracy, użycia programów statystyczno–ekonometrycznych, etc). Ponadto w żaden sposób i w żadnych dokumentach nie jest wytłumaczone, na jakiej podstawie ustalono wartość docelową w 2012 r. na 50%.

We francuskim budżecie zadaniowym występuje specyficzny podział wskaźników, odróżniający się od innych budżetów zadaniowych na świecie. Mianowicie wskaźniki podzielone są na wskaźniki odzwierciedlające rezultaty programu:

- a) **z punktu widzenia obywatela:** wskaźniki socjoekonomiczne – oceniające wpływ zadań administracji rządowej na społeczeństwo,
- b) **z punktu widzenia użytkownika:** wskaźniki jakościowe – mierzące jakość usług publicznych,
- c) **z punktu widzenia podatnika:** wskaźniki efektywności – oceniające stosunek jakość/koszt zadania.

Ten podział uwzględnia różne grupy społeczne, których te wskaźniki będą dotyczyć. Jest to nowością, gdyż zwykle wskaźniki w budżecie zadaniowym dzieliły się na wskaźniki mierzące nakłady (ang.

input), wytworzone produkty (ang. *output*), osiągnięte rezultaty (ang. *result*) oraz mierzące zakres oddziaływania na społeczeństwo (ang. *outcome*). Zastanawia jednak fakt, dlaczego pominięto inne zainteresowane strony, tj. urzędników administracji, którzy są przecież wytwórcami dóbr i usług oraz polityków, którzy mają bezpośredni wpływ na ustalanie strategii, celów i mierników. W podziale na rodzaje wskaźników brak jest systematyczności, trudno jest odczytać jakkolwiek myśl przewodnią, co oczywiście umożliwia wybór wskaźnika z dowolnego punktu widzenia. Przykładowo cel *Poprawić wyniki na wszystkich poziomach kształcenia* będzie miał zupełnie inne mierniki z punktu widzenia podatnika (podatnik pragnie, aby jak największa liczba studentów ukończyła studia z dyplomem przy możliwie najniższym nakładzie finansowym) i inne z punktu widzenia użytkownika, czyli studenta czy przedsiębiorcy, który później tego studenta będzie zatrudniał. Użytkownik będzie chciał, aby poprawa wyników nie dotyczyła zwiększenia liczby wydanych dyplomów, ale poprawy jakości kształcenia, poprzez zwiększenie liczby godzin konsultacji lub zatrudnienie profesorów o najlepszym wykształceniu i najobszerniejszej wiedzy etc. Zaspokojenie potrzeb użytkownika będzie wymagało zwiększenia nakładów finansowych, podczas gdy do tego celu w PAP na 2010 r. przypisano 5 wskaźników, w tym wszystkie odzwierciedlające punkt widzenia podatnika.

We francuskim budżecie zadaniowym zdecydowano, że cała działalność administracji centralnej będzie poddawana ewaluacji. W niektórych obszarach wybór wymiernych celów i mierników w ściśle ekonomicznym podejściu może być niebezpieczny. Przykładowo w dziedzinie kultury ocenianie działalności kulturalnej poprzez wskaźniki mierzące liczbę spektakli lub widzów napotyka na ostrą krytykę.⁹

Jak wynika z powyższej analizy, metodologia francuskiego budżetu zadaniowego, szczególnie wybór i konstrukcja wskaźników rezultatu, ma swoje zalety, ale również sporo wad, które stają się jeszcze bardziej widoczne przy jej wdrażaniu.

9 J. Chabrilat, *Les nouveaux enjeux budgétaires*, Paris 2007.

II. Trudności we wdrażaniu wskaźników we francuskim budżecie zadaniowym na podstawie programu 150: Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie

Każda publiczna uczelnia wyższa podpisuje z państwem kontrakt (cztero– lub pięcioletni), w którym zobowiązuje się do dążenia do osiągnięcia celów zamieszczonych w PAP oraz ewaluacji programów. W kontraktach na lata 2007–2010 zamieszczono 138 wskaźników, które uczelnie musiały realizować i monitorować. Uczelnie miały również za zadanie do narzuconych odgórnie celów i programów zaplanować działania i wskaźniki operacyjne, które miały im ułatwić osiągnięcie wyników założonych przez ministerstwo. W skład programów narzuconych przez administrację centralną wchodzi program nr 150, zatytułowany: kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie. Program ten jest jednym z 10 programów zawartych w misji: Badania i szkolnictwo wyższe. Tabela 1 pokazuje wszystkie programy zawarte w tej misji.

Tabela 1. Programy w misji (Badania i szkolnictwo wyższe)

Misja: Badania i szkolnictwo wyższe	
Program 150	Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie
Program 231	Życie studenckie
Program 172	Badania naukowe i technologiczne wielodyscyplinarne
Program 187	Badania w dziedzinie zarządzania zasobami
Program 193	Badania kosmiczne
Program 190	Badania w zakresie energii i trwałego rozwoju
Program 192	Badania i kształcenie wyższe w zakresie ekonomii i przemysłu
Program 191	Badania dualne (cywilne i militarne)
Program 186	Badania w zakresie kultury i kultury naukowej
Program 142	Kształcenie wyższe i badania w zakresie rolnictwa

Źródło: Projets annuels de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2010.

W programie „Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie” zawarto 15 zadań, które zostały przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2. Zadania programu “Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie”

LP.	150 Kształcenie wyższe i badania uniwersyteckie
01	Studia na poziomie licencjatu (dzienne i wieczorowe)
02	Studia magisterskie (dzienne i wieczorowe)
03	Studia doktoranckie (dzienne i wieczorowe)
04	Uczelnie prywatne
05	Biblioteki i dokumentacja
06	Badania uniwersyteckie w naukach o życiu, biotechnologiach i naukach medycznych
07	Badania uniwersyteckie w zakresie: matematyki, nauk ścisłych, techniki, informatyki, komunikacyjnych, micro I nanotechnologii
08	Badania uniwersyteckie w zakresie: fizyki, chemii i nauk inżynierskich
09	Badania uniwersyteckie w dziedzinie fizyki nuklearnej i energii
10	Badania uniwersyteckie w naukach o ziemi, środowisku i kosmosie
11	Badania uniwersyteckie w naukach o człowieku i społeczeństwie
12	Badania uniwersyteckie multidyscyplinarne
13	Propagowanie wiedzy i muzea
14	Nieruchomości
15	Pilotaż i obsługa programu

Źródło: Projets annuels de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2010.

Jak wyżej wspomnieliśmy, wskaźniki nie są przyporządkowane do zadania, ale do programu. Wykaz wszystkich wskaźników do programu nr 150 znajduje się w załączniku. Można zauważyć, że przykładowo zadaniu nr 4 „Uczelnie prywatne” nie odpowiadają żadne wskaźniki wymienione w tym programie.

Następny problem dotyczy wyboru wskaźników w programie, a w szczególności celowi nadrzędnemu, jaki mają one realizować: czy celem nadrzędnym programu jest zaspokajanie potrzeb społecznych, czy też realizowanie strategii politycznej partii rządzącej.

We Francji w ostatnich latach pojawił się dodatkowy problem, a mianowicie wzrastający dług publiczny. W wyborze wskaźników dotyczących programu nr 150 strategia polityczna rządu jest widoczna. Wskaźniki przyporządkowane celom 2, 3 i 12 ukazują, że ministerstwo szuka optymalizacji środków publicznych (wskaźniki od 2.1. do 2.5.), a nawet ich redukcji (wskaźnik 3.1. i 3.2.) oraz zachęca do pozyskiwania środków prywatnych (wskaźnik 12.1.). Polityka ta może mieć jednak niekorzystny wpływ na samo szkolnictwo wyższe. Biorąc za przykład wskaźniki 3.1. i 3.2., celem Ministerstwa jest kontrola oferty kształcenia, ale tylko z punktu widzenia ekonomicznego, gdyż wskaźniki te służą wykryciu placówek lub programów o małej frekwencji, w celu ich późniejszej reorganizacji.

Tabela 3. Wskaźniki mające na celu kontrolę oferty kształcenia

Cel 3	Kontrolowanie oferty kształcenia
Wskaźnik 3.1.	Procent placówek zamiejscowych o liczbie studentów nieprzekraczającej 1000
Wskaźnik 3.2.	Procent kierunków na poziomie licencjata i magisterium o małej frekwencji

Źródło: Projets annuels de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2010.

Jeżeli jednak uniwersytety w celu kontrolowania oferty kształcenia będą zmuszone do likwidacji kierunków studiów o małej popularności, może okazać się, że w przyszłości zabraknie wysoko wyspecjalizowanych inżynierów, astronomów lub filozofów, a za to w nadmiarze będzie specjalistów do spraw marketingu. W rezultacie społeczeństwo na pewno intelektualnie będzie biedniejsze. Zamykanie placówek zamiejscowych może spowodować, że część studentów nie będzie w stanie kontynuować nauki ze względu na koszty utrzymania w dużych miastach; ich potrzeby społeczne nie będą zaspokojone.

Według Dizambourg¹⁰ uniwersytety mają wypełniać dwie funkcje: tworzyć nową wiedzę (funkcja badawcza) oraz przekazywać wiedzę i rozwijać kompetencje (funkcja dydaktyczna). Te dwie funkcje są

10 B. Dizambourg, *Universités et pilotage par les résultats: performance ou qualité?*, (w:) Mons, N., Emin, J.C. et Santana, P., *Le pilotage par les résultats. Un défi pour demain*, Paris 2009, s. 17–30.

nierozłączne. Jednak wskaźniki w budżecie zadaniowym sugerują zupełnie co innego. Wskaźnik 7.1. i 7.2. ocenia pracę badawczą pracowników uczelni. Natomiast nie istnieje żaden wskaźnik, który dokonywałby oceny pracy dydaktycznej. Dodatkowo funkcja badawcza została rozdzielona od funkcji dydaktycznej. Sytuacja we Francji będzie się pogłębiać, gdyż akademickie ośrodki badawcze od 2010 r. będą oceniane tylko na podstawie tych wskaźników. Następnie ośrodki, które zostaną zakwalifikowane jako ośrodki wiodące (dostaną ocenę A i A+ od państwowej komisji akredytacyjnej, AERS), otrzymają więcej środków finansowych na badania w następnym roku. Spowoduje to, że publikujący pracownicy naukowo–dydaktyczni będą grupować się wokół najlepszych centrów badawczych, ale będzie to też powodować, że powstaną dwie kategorie uniwersytetów: pierwsza dość wąska o najlepszych wynikach i większym dofinansowaniu, druga zaś o mniejszych środkach na badania, w których pracownicy naukowo–dydaktyczni nie będą stymulowani do wykonywania badań naukowych. W uniwersytetach drugiej kategorii nie będzie mowy o przekazywaniu nowoczesnej wiedzy, jakość nauczania ulegnie więc pogorszeniu.

Tabela 4. Wskaźniki mające na celu podniesienie poziomu publikacji naukowych

Cel 7	Produkować wiedzę naukową na najwyższym poziomie międzynarodowym
Wskaźnik 7.1.	Produkcja naukowa operatorów programu
Wskaźnik 7.2.	Renoma naukowa operatorów programu

Źródło: Projets annuels de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2010.

Zastosowane w ten sposób wskaźniki rezultatu stają się zatem narzędziami służącym zarządzaniu, innymi słowy oznacza to, że stają się środkami (sformalizowanymi, materialnymi i koncepcyjnymi), które menedżerowie – urzędnicy ministerstwa i uczelni akademickich mają wykorzystywać w codziennym wykonywaniu działań. Należy jednak pamiętać, że narzędzia zarządzania są wynikiem trzech współpracujących elementów¹¹: podpory technicznej (którą jest zastosowanie tech-

11 A. Hatchuel, B. Weil, *L'expert et le système*, Paris 1992.

niczne koncepcji i która pozwala na bieżące funkcjonowanie jednostki organizacyjnej), filozofii zarządzania, odzwierciedlającej ducha koncepcji, w jaki sposób narzędzie powinno być wykorzystywane (a zatem odnoszące się do zasad i praktyk zarządzania) i wreszcie uproszczonej wizji systemu ról i zachowań wdrożeniowców, użytkowników, doradców i kontrolerów wynikającą z wykorzystania narzędzia. W tym sensie narzędzia zarządzania determinują rolę ich użytkowników i sposób ich zachowania, często nawet ustanawiając automatyczne odruchy zachowania.

Dlatego zamiast używać pojęcia „narzędzie zarządzania”, które fałszywie sugeruje, że mamy do czynienia z biernym instrumentem umożliwiającym zorganizowane działanie¹², P. Cazes–Milano i A. Mazars–Chapelon¹³ używają terminu „techniki zarządzania”, zdefiniowanego jako umowy społeczne, ukierunkowujące praktyki zarządzania na obiekt, czyli narzędzie zarządzania, ale gdzie sposób postrzegania aktorów jest niezbędny. Obiektami są w naszym przypadku mierniki rezultatu. Zatem techniki i narzędzia zarządzania są uznawane za nierozłączne. Techniki zarządzania koncentrują się na działaniach przy użyciu obiektu, czyli przykładowo na wykonaniu zadania „wykształcenie studentów na najwyższym poziomie”, używając odpowiednich mierników. Centrum zainteresowania jest więc sposób, w jaki mierniki są wykorzystywane i konsekwencje organizacyjne, jakie za sobą pociągają.

Narzędzie zarządzania koncentruje się na obiekcie działania, czyli na analizie samych mierników pod względem konstrukcji, i odpowiedniego ich doboru do wykonania konkretnego zadania.

Uwzględniając różnice koncepcyjne, wydaje się, że lepsze jest ogólne stosowanie określenia „instrument zarządzania”, ponieważ pozwala uwzględnić różne używane nazwy: zarówno narzędzie zarządzania, jak i techniki zarządzania. Korzystanie z tej nazwy rodzajowej jest szczególnie ważne z powodu braku jednorodnej definicji budżetu zadaniowego i mierników mierzących rezultaty działań. Dlatego słuszne

12 Por. A. David, *L'aide à la décision entre outils et organisation*, *Entreprise et Histoire* 1996, nr 13, s. 9–26; J.D. Reynaud, *Les règles du jeu. Action collective et régulation sociale*, Paris 1997.

13 P. Cazes–Milano, A. Mazars–Chapelon, *Techniques et outils de gestion: un même concept?*, *Centre de Recherche DMSP*, nr 281, marzec 2000.

w tym przypadku jest stosowanie podejścia P. Gilberta¹⁴, który definiuje pojęcie „instrumentu zarządzania” jako jakikolwiek sposób, koncepcyjny lub materialny, posiadający właściwości strukturalne, dzięki którym zarządzający, podążając za realizacją konkretnych celów organizacyjnych, w danym kontekście, wdraża techniki zarządzania. Czy te pojęcie nie odpowiada zadeklarowanemu celowi opracowania wskaźników wykonania budżetu państwa?

Wszystkie wyżej wyjaśnione koncepcje wskazują, że instrumenty, takie jak wskaźniki wykonania budżetu państwa, są wykorzystywane przez użytkowników – aktorów często według ich własnych strategii i celów oraz w sposób zależny od stopnia przyswojenia tych wskaźników. Aktorami w naszym przypadku są zarówno urzędnicy ministerstwa, sam minister, jak również pracownicy naukowo–dydaktyczni, administracyjni czy studenci.

Wykorzystując pojęcie aktora społecznego zdefiniowanego w socjologii organizacji¹⁵ i teorii regulacji społecznej,¹⁶ należy pamiętać, że aktor jest uznawany za osobę racjonalną i prawdziwie niezależną, która jest w stanie ustanowić reguły socjalne i je zaakceptować¹⁷. Aktor racjonalny nie jest w rzeczywistości motywowany tylko przez optymalizację własnych korzyści, jak sugerują niektórzy ekonomiści, ale jego racjonalność zawiera również element wymiany, która wspiera i modyfikuje interesy zainteresowanych stron, czyli aktorów.

Także nie jest pożądane, jak sugeruje Y.F. Livian,¹⁸ dokonywanie podziału, jak to często się czyni za Weberem, na korzyści indywidualne i altruizm, solidarność i kalkulację, bowiem te pojęcia są nierozłączne.

Tak więc racjonalność tych podmiotów nie jest wyłącznie oparta na kalkulacji ekonomicznej, ale musi być rozumiana jako wynikająca ze zbiorowego działania ukierunkowanego na realizację „projektu”, którego celem jest zmiana systemu społecznego, czyli aktualnych „re-

14 P. Gilbert, *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine?*, Paris 1998.

15 M. Crozier, E. Friedberg, *L'acteur et le système*, Paris 1977.

16 J.D. Reynaud, *Le conflit, la négociation et la règle*, Toulouse 1999; J.D. Reynaud, *Les règles du jeu...*

17 *Ibidem*, s. 225.

18 Y.F. Livian, J.–D. Reynaud: *La théorie de la régulation conjointe*, (w:) J. Allouche, *Encyclopédie de gestion*, Paris 2003, s. 1776–1781.

guł gry”¹⁹. To prowadzi nas do drugiego założenia teorii regulacji społecznej: aktor jest racjonalny tylko dlatego, że uznaje system działania, który uznaje za słuszny: motywacje aktora nie są dane z natury, ale są wytworzone w wyniku rozwoju systemu działania. Zasady gry nie są prawami naturalnymi, ale są konstrukcją społeczną, która jest stabilna tylko wtedy, o ile podmioty przyznają jej legitymację (słuszność, prawowitość)²⁰.

Stabilny system działania to system, który pozwala aktorowi być graczem strategicznym, a w którym jest w stanie wziąć pod uwagę wszystkie ograniczenia i dostępne możliwości²¹, aby dowiedzieć się, jak sytuować się w stosunku do reguł gry, które napotyka, wiedząc, że „aktor, indywidualny lub zbiorowy, [...] jest określony przez jego aktywną integrację społeczną i przez zasady wymiany i komunikacji, które był w stanie nawiązać z innymi aktorami i przy pomocy których aktorzy się wzajemnie rozpoznają. Wspólne działanie nie jest wytworem podmiotu zbiorowego. Odwrotnie, to podmiot zbiorowy jest tworzony poprzez działania zbiorowe uznawane za słuszne”²². Działanie społeczne to interakcja uregulowana i sfinalizowana, stanowiąca „społeczność, wspólnotę reguł, które ją prowadzi”²³. Dlatego właśnie autor uważa, że cały szereg interakcji może być również nazywany systemem, pod warunkiem, że pamięta się, że jest to system niedoskonały, w transformacji, w trakcie tworzenia lub zniszczenia, o niewyraźnych granicach i słabej spójności.²⁴

Dlatego też, jeśli aktor będzie angażować się w grę społeczną i uznawać zasady systemu za słuszne, to nie musi go to powstrzymać od działania. Rzeczywiście, nawet jeśli słuszność reguł jest związana z wykonywaniem władzy, nie oznacza to jednak, że nie są one ostateczne i nienaruszalne²⁵. Aktor może rzeczywiście oszukiwać, ryzykując otrzymanie kary „nie tylko grzywny lub zmniejszonej użyteczności

19 S. Carpentier, *Pratiques de régulation des activités commerciales en entreprises industrielles et rôle du système d'information. Une contribution à la gestion des ressources humaines des commerciaux*, Thèse de doctorat, Lyon 2004.

20 J.D. Reynaud, *Le conflit...*

21 J.D. Reynaud, *Les règles du jeu...*

22 J.D. Reynaud, *Le conflit...*

23 *Ibidem*

24 *Ibidem*

25 *Ibidem*

(która zmienia sposób obliczania). Karą może być hańba, jak i całkowite lub częściowe wykluczenie”.²⁶ Tak czy inaczej, gracz może kwestionować zasadność tych zasad, a nawet przyczyniać się do ich zmiany, ale „nie może zdecydować sam, ale w drodze dekretu”²⁷, ponieważ należy do grupy (jest w interakcji z innymi użytkownikami, również aktorami), która wypracowała wspólne zasady. Należy on zatem całkowicie do systemu społecznego.

Według J.D. Reynaud, „system społeczny tworzony jest przez instytucjonalizację praktyk wynikającą z agregacji lub kompozycji poszczególnych mikrodecyzji, a zatem stanowi zbiór reguł gry, które obowiązują wszystkich i każdego z osobna. Jednakże zasady gry nie dają się zredukować do przyzwyczajenia lub uzależnienia. Nakładają one obowiązek, nawet jeśli ten obowiązek jest kwestionowany, a definicja jest modyfikowalna. Społeczne konstrukcje mają, *ipso facto*, znamię przymusu”²⁸.

Dla E. Friedberga gra jest „elementem fundamentalnym ludzkiej współpracy, jedynym sposobem na pogodzenie idei przymusu i wolności z ideą konfliktu, konkurencji i współpracy”²⁹. Konieczne jest zatem rozpatrywanie gry jako otwartej, to znaczy jako składającej się z zasad, które nie są dane raz na zawsze, ponieważ „są one ciągle rozbudowywane i przebudowywane”³⁰. Zatem jeśli stanowią one inny walor dla każdej z zaangażowanych stron, to gwarantują, że każdy gracz poprzez współpracę nie traci możliwości negocjacyjnych ani możliwości działania³¹. Reguły gry są zatem zasadniczym elementem każdego systemu społecznego. Dlatego każdy kontekst działania może być rozumiany jako zorganizowany przez „reguły gry”, to znaczy przez zbiór mechanizmów, które „definiują znaczenie problemów i zagadnień, wokół których zainteresowane strony mogą się mobilizować i które w związku z tym organizują, mediatyzują i regulują współzależności pomiędzy uczestnikami i związanej z tym procesem wymiany”³². Projekt jest to problem do rozwiązywania, ale także to, co buduje wspólnoty i określa

26 *Ibidem*

27 *Ibidem*

28 *Ibidem*

29 E. Friedberg, *Le pouvoir et la règle. Dynamiques de l'action organisée*, Paris 1997.

30 P. Bernoux, *La sociologie des entreprises*, Paris 1999.

31 E. Friedberg, *Le pouvoir et la règle...*

32 *Ibidem*

wspólne działania pozwalające na ograniczenie jego regulacji do określonego obszaru³³. R. Sainsaulieu również potwierdza znaczenie koncepcji projektu, ponieważ sprzyja on zmianie: „Aby grupa społeczna rozpoczęła działanie, potrzeba, aby jednostki kierowały swoje działania w kierunku jasno określonych celów. Oznacza to, że aktorzy stawiają sobie mniej więcej takie same cele, mają tych samych partnerów społecznych, respektują te same reguły gry lub walki”³⁴. Dlatego projekt jest tak istotny, jego opracowanie, nawet jeżeli dotyczy rozwoju i koncepcji budżetu państwa, ma tę zaletę, że wyraźnie określa cele, komunikuje je, poszukuje relacji między celami częściowymi i globalnymi, a zatem daje możliwość synergii na różnych szczeblach administracji, w różnych sektorach publicznych organizacji. Problem relacji między autonomią i kontrolą staje się obiektem gry w administracji publicznej.

Problem pojawia się, gdy aktorzy nie uznają projektu za słuszny. Wskaźniki programu nr 150 są krytykowane we francuskim środowisku akademickim, są odbierane jako metoda sprzyjająca szukaniu oszczędności w sektorze niedofinansowanym, jakim jest szkolnictwo wyższe i badania uniwersyteckie. Zgodnie z obliczeniami Eurostatu na jednego studenta przypada 6 tysięcy euro, gdy w Stanach Zjednoczonych, systemie zasilanym w znacznym stopniu ze środków prywatnych, suma ta jest dwukrotnie wyższa. Nauczyciele akademicy uznają potrzebę zmian, ale jak podkreślają, nie kosztem jakości i różnorodności kształcenia.

Obecnie wykonanie lub niewykonanie wskaźników rezultatu nie wpływa w żaden sposób na wynagrodzenie pracowników uczelni. Wynagrodzenie uzależnione jest od stopnia naukowego i liczby przepracowanych lat. Każdy pracownik naukowo–dydaktyczny otrzymuje co dwa lata premię za wykonywane badania, niezależnie od liczby opublikowanych artykułów. Wobec powyższych faktów trudno oczekiwać, aby cele i wskaźniki motywowały pracowników naukowych francuskich uczelni.

33 J.D. Reynaud, *Les règles du jeu...*

34 R. Sainsaulieu, *Sociologie de l'entreprise. Organisation, culture et développement*, Paris 1997.

III. Wydajność finansowa i wydajność społeczna: dwa pojęcia komplementarne i nierozłączne?

Słowo „*performance*” w literaturze francuskiej i anglosaskiej oznacza wydajność, wyczyn, sukces lub rezultat otrzymany w określonej dziedzinie. W języku francuskim używa się też określeń „*performance financière*”, „*performance sociale*” i „*performance globale*”. Na język polski można by przetłumaczyć te pojęcia jako wydajność finansową, wydajność społeczną i wydajność całkowitą.

Aktualnie, wydajność finansowa wiąże się z trzema pojęciami: skutecznością, efektywnością i oddziaływaniem. W pierwszym przypadku jest to zestawienie tego, co zostało zainwestowane (czynniki niezbędne do osiągnięcia produkcji: czynniki wejściowe) i to, co zostało wytworzone (dobra wytworzone: czynniki wyjścia). Efektywność jest związana z osiągnięciem celów operacyjnych, pokazuje więc efekt działań, czyli stopień realizacji celów. Pojęcie „oddziaływanie” pokazuje związek pomiędzy poszczególnymi działaniami i głównym celem tej organizacji. Jednak trzeba zaznaczyć, że wydajność finansowa jest ściśle związana z wydajnością społeczną i *vice versa*.

Trudno jest znaleźć jednolitą definicję „wydajności społecznej”. Przymiotnik „społeczny (*social*)” jest definiowany w języku francuskim jako „ten, który dotyczy społeczeństwa”, zatem „ten, który dotyczy również relacji między członkami społeczności lub organizacji jej członków w grupy”.³⁵

Zainspirowani pracą E.M. Morin³⁶, wydajność społeczną definiujemy jako działania koncentrujące się na wymiarze człowieka w organizacji. Trzy koncepcje wydają się być zawarte w tej rozszerzonej definicji. Po pierwsze, zawiera wydajność zasobów ludzkich z punktu widzenia ekonomicznego. Po drugie, obejmuje definicje Wooda, czyli „konfigurację zasad odpowiedzialności społecznej organizacji, procesów społecznej reakcji, jak i polityki programu i zachowań, które są obserwowalne i które odnoszą się do stosunków społecznych organiza-

35 Petit Larousse, Paris 2008.

36 E.M. Morin, A. Savoie, G. Beaudin, *L'efficacité de l'organisation: théories, représentations et mesures*, Boucherville 1994.

cji”³⁷ I wreszcie po trzecie, bierze pod uwagę zadowolenie zainteresowanych stron i ich proaktywne zarządzanie³⁸.

Ponadto, zgodnie z Le Berre'em i Matmatim³⁹ oraz Guillardem i Rousselem⁴⁰, duży konsensus teoretyczny (w tym w teorii zasobów, teorii kompetencji strategicznych itp.) co do tego, że wydajność zasobów ludzkich odgrywa centralną rolę w wydajności globalnej, w tym wpływa bezpośrednio na wyniki finansowe. Synergia występuje na dwóch poziomach: indywidualnym „w sytuacjach zawodowych, coraz bardziej złożonych i wymagających umiejętności specyficznych nabytych przez każdego pracownika” i organizacyjnym, gdyż może przyczynić się do „zwiększenia zaangażowania pracowników, ułatwić pojawienie się umiejętności zbiorowych i przyczynić się do orientacji indywidualnych i zbiorowych wysiłków w kierunku realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa”⁴¹.

Ponadto Hopwood⁴² wykazał granice tradycyjnych wskaźników kosztowych przy ocenie działania organizacji. Zaobserwował brak zrozumienia tych narzędzi przez menedżerów, ich brak precyzyjności oraz tendencje do skupiania się na krótkoterminowych wynikach końcowych. Według Hopwooda⁴³ zależność ta *vis-à-vis* narzędzi rachunkowości i wskaźników rezultatu może spowodować nieefektywność i konflikty w organizacji między organami nadzoru (menedżerami) i podwładnymi. Jednakże istnieje kilka koncepcji teoretycznych, które dotyczą wydajności społecznej i ekonomicznej⁴⁴. Najbardziej znaną koncepcją jest

37 D.J. Wood, Corporate social performance revisited, *Academy of Management Review* 1991 nr 16, s. 691–718.

38 M.B. Clarkson, A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance, *Academy of Management Review* 1995, nr 20, s. 92–117; A.A. Razouk, M. Bayad, *Gestion stratégique des ressources humaines: une relecture de la performance en relation avec l'audit social et la gouvernance des entreprises*, Maroc 2008.

39 M. Le Berre, M. Matmati, *La contribution des pratiques de GRH à la performance de l'entreprise*, Paris 2007.

40 A. Guillard, J. Roussel, *Valorisation du capital humain, contrôle et gouvernement d'entreprise: le cas des holdings d'investissement*, Maroc 2008.

41 M. Le Berre, M. Matmati, *op. cit.*

42 A.G. Hopwood, An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, *Journal of Accounting Research* 1972, supplement, s. 156–182.

43 *Ibidem*

44 Por. E.M. Morin, A. Savoie, G. Beaudin, *op. cit.*; R.S. Kaplan, D.P. Norton, *The balance scorecard*, Cambridge 1996; E.W. Rogers, P. Wright, *Measuring organizational performance in strategic human resource management: problems, prospects and performance information markets*, *Human Resource Management* 1998, nr 8; J. Liouville, M. Bayad, *Human resource*

model Kaplana i Nortona⁴⁵, który obejmuje kartę wyników (*Scorecard BS*), złożoną z czterech rodzajów wskaźników dotyczących czterech wymiarów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Występują więc: wskaźniki finansowe, wskaźniki mierzące efektywność procesów wewnętrznych, wskaźniki odzwierciedlające satysfakcję klienta, wskaźniki ukazujące dynamikę innowacji i rezultat przeprowadzonych szkoleń. Celem BS jest pokazanie, z jednej strony, współzależności wszystkich wskaźników, a z drugiej, uzyskanie równowagi pomiędzy wynikami finansowymi w krótkim okresie z wektorami możliwości wzrostu w dłuższej perspektywie. Nawet jeśli wyniki finansowe i osiągnięcia niematerialne są komplementarne w pomiarze wydajności⁴⁶, synergia ta jest rzadko uwzględniana w praktyce.

W większości przypadków wskaźniki ekonomiczne czy finansowe pokazują tylko wynik, ale nie wykazują przyczyn, które go wyrażały. Przyczynę złego wyniku można znaleźć w organizacji produkcji lub w złym zarządzaniu zasobami ludzkimi. Wskaźniki ekonomiczne nie pokazują również „winnych” za niewykonanie zadania, co może być szkodliwe dla organizacji, ale korzystne dla niektórych pracowników (teoria agencji), ponieważ ich odpowiedzialność staje się nieokreślona.

Wskaźniki ekonomiczne mogą usprawnić alokację środków budżetowych, jak i pomiar skuteczności realizowanych działań, jednak pozostają narzędziem niepełnym, które ukazuje tylko część złożoności funkcji państwa. Aby „zhumanizować” te procedury, a tym samym uczynić je bardziej zgodnymi z wymaganiami sektora publicznego, powinny być uzupełnione o wskaźniki społeczne. Wprowadzenie kryteriów efektywności społecznej może uzupełniać podejście ilościowe przez metodę bardziej jakościową. Zaletą tego podejścia jest fakt, że zachęca do poszukiwania komplementarności między podmiotami gospodarczymi i społecznymi⁴⁷ oraz zainteresowanymi stronami, starając się pogodzić obywatela, podatnika, użytkownika i producenta.

management and performances : propositions and test of a casual model, *Human Systems Management* 1998, nr 17, s. 3.

45 R.S. Kaplan, D.P. Norton, *op. cit.*

46 D.E.A. Crowther, Corporate performance operates in three dimensions, *Managerial Auditing Journal* 1996, nr 11, s. 4–13.

47 Por. M. Le Berre, M. Matmati, La contribution des pratiques de GRH à la performance de l'entreprise, Paris 2007; L. Preston, D. O'Bannon The corporate social–financial performance relationship: a typology and analysis, *Business and Society* 1997, nr 36, s. 419–429.

Załącznik 1. Wskaźniki misji (Badania i szkolnictwo wyższe)

Cel 1	Zaspokojenie potrzeb związanych z wykształceniem wyższym
Wskaźnik 1.1.	Procent osób z danego rocznika, który uzyskał dyplom szkolnictwa wyższego
Wskaźnik 1.2.	Zatrudnienie absolwentów 3 lata po ukończeniu studiów
Wskaźnik 1.3.	Procent danego rocznika ubiegający się o dyplom wyższej uczelni, z wyróżnieniem poszczególnych stopni

Cel 2	Poprawa wyników na wszystkich poziomach kształcenia
Wskaźnik 2.1.	Procent uczniów studiów 2-letnich (STS, IUT) wśród maturzystów szkół technologicznych i zawodowych kontynuujących studia na uczelniach wyższych
Wskaźnik 2.2.	Dyplomowani DUT lub BTS w podziale na rodzaj matury
Wskaźnik 2.3.	Młodzi opuszczający uczelnie wyższe bez żadnego dyplomu
Wskaźnik 2.4.	Procent licencjatów otrzymanych 3 lata po pierwszym zapisie na uczelni
Wskaźnik 2.5.	Procent doktorantów (na 3-letnich kontraktach) obronionych w ciągu trzech lat

Cel 3	Kontrolowanie oferty kształcenia
Wskaźnik 3.1.	Procent placówek zamiejscowych o liczbie studentów nieprzekraczającej 1000
Wskaźnik 3.2.	Procent kierunków na poziomie licencjatu i magisterium o małej frekwencji

Cel 4	Uczynienie kształcenia wyższego narzędziem użytecznym podczas całego życia
Wskaźnik 4.1.	Procent osób z dyplomem studiów zaocznych lub wieczorowych w stosunku do liczby wszystkich absolwentów
Wskaźnik 4.2.	Liczba przypadków uznania kwalifikacji i doświadczenia zawodowego

Cel 5	Wzmocnienie atrakcyjności francuskiego szkolnictwa wyższego na arenie międzynarodowej
Wskaźnik 5.1.	Procent studentów zagranicznych zapisanych na studia magisterskie i doktoranckie
Wskaźnik 5.2.	Iloczyn otrzymanych dyplomów przez studentów zagranicznych w stosunku do studentów francuskich na poziomie licencjatu i magisterium
Wskaźnik 5.3.	Liczba podwójnych dyplomów na poziomie doktoratu

Cel 6	Optymalizowanie dostępności do zasobów bibliotecznych dla kształcenia i badań
Wskaźnik 6.1.	Tygodniowa dostępność miejsc w bibliotece
Wskaźnik 6.2.	Obecność w bibliotekach przez jednego zapisanego
Cel 7	Tworzenie wiedzy naukowej na najwyższym poziomie międzynarodowym
Wskaźnik 7.1.	Twórczość naukowa operatorów programu
Wskaźnik 7.2.	Renoma naukowa operatorów programu
Cel 8	Rozwijanie dynamiki badań uniwersyteckich
Wskaźnik 8.1.	Proporcja pracowników naukowo–dydaktycznych do pracowników naukowych w jednostkach badawczych klasyfikowanych jako A i A+
Wskaźnik 8.2.	Procent publikacji operatorów programu w najważniejszych badanych dziedzinach
Cel 9	Przyczynienie się do poprawy konkurencyjności gospodarki narodowej poprzez transfer i wykorzystanie rezultatów badań
Wskaźnik 9.1.	Procent środków finansowych operatorów pochodzących z tytułu użycia opatentowanej własności intelektualnej
Wskaźnik 9.2.	Procent wartości kontraktów na badania zawartych z przedsiębiorstwami w dochodach finansowych operatorów
Cel 10	Poprawa atrakcyjności międzynarodowej francuskich badań
Wskaźnik 10.1.	Atrakcyjność operatorów programu
Cel 11	Skonsolidowanie badań w Europie
Wskaźnik 11.1.	Stopień uczestnictwa operatorów w projektach UE
Wskaźnik 11.2.	Procent artykułów publikowanych wspólnie z innym krajem UE
Cel 12	Optymalizacja zarządzania jednostkami szkolnictwa wyższego i ich nieruchomościami
Wskaźnik 12.1.	Procent dochodów własnych w dochodach ogółem operatorów
Wskaźnik 12.2.	Stopień zajęcia lokalów

Źródło: Projets annuels de performances, Annexe au projet de loi de finances pour 2010.

BUDŻET ZADANIOWY W POLSCE – OSIĄGNIĘCIA I WYZWANIA NA PRZYSZŁOŚĆ

Wstęp

Kryzys finansowy w latach 2008–2010 pokazał słabości funkcjonowania rynku finansowego oraz działania stabilizatorów koniunktury, jak też innych, możliwych do wykorzystania narzędzi polityki fiskalnej. W tej sytuacji szczególnie uwidocznił się problem efektywności instytucji publicznych, głównie ze względu na ograniczone rozmiary finansowania zadań publicznych w czasie kryzysu. W związku z tym szczególną szansą stało się zastosowanie w zarządzaniu środkami publicznymi podejścia praktykowanego od lat w najbardziej rozwiniętych krajach, tj. wprowadzenie do sektora publicznego metod planowania wydatków w oparciu o wyznaczone zadania, cele i pomiar efektów. Istotą tego rozwiązania było i jest powiązanie środków finansowych z określonym zadaniem (z reguły układ zadań jest odmienny od dotychczas stosowanych tytułów wydatkowych i szczegółowych podziałów klasyfikacyjnych wydatków) i przypisanym temu zadaniu miernikiem realizacji założonego celu. Zastosowanie tej metody, w Polsce określanej mianem budżetu zadaniowego, wydaje się być warunkiem koniecznym dla skutecznej próby optymalizacji wykorzystania środków publicznych.

W tradycyjnym układzie klasyfikacji budżetowej niektóre wydatki państwa na konkretny cel znajdują się w różnych pozycjach wydatkowych¹, co utrudnia ich wyodrębnienie i agregację, a tym samym uzy-

1 U.K. Zawadzka–Pąk, Zagadnienia wprowadzające, (w:) E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka–Pąk, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji, Wniośki dla Polski, pod red. E. Ruśkowskiego, Białystok 2010, s. 15.

skanie informacji o tym, ile łącznie środków publicznych przekazuje państwo poszczególnym instytucjom na cele, które mają być przez nie wspólnie realizowane. Podstawowym zagadnieniem tradycyjnego budżetu jest odpowiedź na pytanie, ile pieniędzy poszczególne ministerstwa i urzędy powinny wydatkować na dany rodzaj prowadzonej działalności. Utrudniona jest odpowiedź na pytanie, czy i w jakim stopniu cele zostaną zrealizowane na skutek wspólnych działań i za pomocą środków różnych dysponentów, a także jakich konkretnych rezultatów może oczekiwać społeczeństwo, które środki te powierzyło państwu poprzez wywiązanie się z obowiązku podatkowego. Próbę przejrzystej i zrozumiałej odpowiedzi na to pytanie daje budżet zadaniowy.

I. Etapy prac nad budżetem zadaniowym w Polsce

W Polsce prace nad wdrożeniem budżetu zadaniowego, w sposób zinstytucjonalizowany, rozpoczęto w 2006 r., a ośrodkiem odpowiedzialnym za prace metodologiczne w ówczesnym okresie była Kancelaria Prezesa Rady Ministrów. Na wstępnym etapie prac, w I połowie 2006 r., sporządzono pierwszy dokument o charakterze metodycznym, stanowiący załączek polskiej myśli w zakresie metod budżetowania w sektorze finansów publicznych powiązanych bezpośrednio z efektami. W konsekwencji tej analizy nastąpił ważny krok na drodze do przygotowania warunków dla rozpoczęcia reformy, jakim było wprowadzenie zapisów dotyczących budżetowania zadaniowego do podstawowych dokumentów programowych i strategicznych rządu: Krajowego Programu Reform, Strategii Rozwoju Kraju. Rozpoczęto również starania, by wykorzystać na tę reformę środki z Europejskiego Funduszu Społecznego. Obok działań ogólnych, w drugiej połowie 2006 r., prace nad budżetem zadaniowym przybrały charakter operacyjny. Zdecydowano, aby na podstawie opracowanej metodyki podjąć pionierską w Polsce na szczeblu centralnym próbę sporządzenia modelu budżetu zadaniowego państwa w zakresie dwóch części budżetowych: Nauka oraz Szkolnictwo Wyższe. Biorąc pod uwagę wyjątkowo złożony (z natury rzeczy – wieloletni) oraz nowatorski charakter reformy, jak też naturalną potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa systemu finansów publicznych, postanowiono umieścić pierwsze pilotażowe opracowanie wy-

datków w układzie zadaniowym w Uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na 2007 r. Szczególny charakter tego etapu prac związany był z faktem, że w czasie realizacji wspomnianego pilotażu nie istniały jeszcze żadne obowiązujące zapisy ustawowe dotyczące budżetu zadaniowego. Praktykę umieszczania wydatków w układzie zadaniowym wprowadzono jako obowiązek dla wszystkich dysponentów w grudniu 2006 r. poprzez nowelizację ustawy o finansach publicznych, co miało zastosowanie dopiero do przygotowania ustawy budżetowej na 2008 r.

Od strony legislacyjnej proces wdrażania budżetu zadaniowego rozpoczęto poprzez przyjęcie koncepcji sporządzania zadaniowego planu wydatków w postaci części uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej przedkładanego do parlamentu². Jednocześnie w tej samej nowelizacji ustawy o finansach publicznych wprowadzono zapis stanowiący o obowiązku przedstawiania Sejmowi przez Radę Ministrów informacji o wykonaniu budżetu w układzie zadań w ramach sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Zgodnie z tymi regulacjami, dysponenci części budżetowych sporządzili w 2007 r. zadaniowy układ wydatków na 2008 r. w podziale na części budżetowe, w ramach których wyodrębniono zadania i podzadania. Sprawozdanie z realizacji tego układu zostało – według dyspozycji – włączone obligatoryjnie w zakres sprawozdania za 2008 r.

Właśnie ze względu na ową obligatoryjność uznano, iż sporządzenie w 2008 r. sprawozdania z zadaniowego planu wydatków powstałego w ramach pilotażu na 2007 r. dla części Nauka oraz części Szkolnictwo Wyższe miało szczególne znaczenie. Istotne było wypracowanie doświadczenia krajowego w zakresie sprawozdawczości w układzie zadaniowym, jeszcze przed etapem jej wdrożenia przez wszystkich dysponentów. Jak z czasem się okazało, było to bardzo słuszne rozwiązanie, ponieważ pozwoliło na uniknięcie pewnych błędów w kolejnych latach.

Dość istotnym momentem z punktu widzenia prac nad budżetem zadaniowym w Polsce był rok 2008. Na początku 2008 r. działania związane z wdrażaniem budżetu zadaniowego zostały przeniesione do Ministerstwa Finansów i w związku z powyższym prace resortu Mini-

2 T. Lubińska, Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność, Warszawa 2009, s. 81.

sterstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego nad sprawozdaniem z pilotażu za 2007 r. były koordynowane od tego momentu przez Ministerstwo Finansów. Po przeniesieniu koordynacji wdrażania budżetu zadaniowego z Kancelarii Prezesa Rady Ministrów do Ministerstwa Finansów kontynuowano szereg działań rozpoczętych w poprzednim okresie oraz zainicjowano pewne nowe przedsięwzięcia natury operacyjnej i metodologicznej. Zaliczyć do nich należy:

- sporządzenie harmonogramu prac nad budżetem zadaniowym na lata 2008–2015, zawierającego zestawienie planowanych prac mających na celu wdrożenie budżetu zadaniowego oraz planowania wieloletniego w budżecie państwa,
- opracowanie nowej metodologii, opartej na funkcjonalnym i zadaniowym układzie budżetu, którą opublikowano w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 maja 2008 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (tzw. nocie budżetowej) na 2009 r.,
- przygotowanie podstaw prawnych dla dalszych prac nad budżetem zadaniowym – projekt nowej ustawy o finansach publicznych,
- zaprezentowanie (po raz pierwszy) w ustawie budżetowej programów wieloletnich w układzie zadaniowym³.

W rezultacie powyższych działań podczas prac nad projektem budżetu państwa na 2009 r. przyjęto zadaniowy plan wydatków na lata 2009–2011, który został ułożony według 22 podstawowych funkcji państwa, grupujących wydatki wszystkich dysponentów części budżetowych według podstawowych działalności – polityk prowadzonych przez państwo. Dzięki takiemu zagregowanemu układowi wydatków istnieje możliwość uzyskania przejrzystej informacji o całościowym poziomie finansowania głównych rodzajów działalności państwa. W celu uniknięcia nadmiernej szczegółowości zadań i osiągnięcia odpowiedniej przejrzystości budżetu, dla każdej z 22 funkcji wyodrębniono zadania, które w sposób syntetyczny grupują działania służące osiągnięciu jednego celu. Przyjęto, że subwencja ogólna dla jednostek samorządu te-

3 M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Warszawa 2010.

rytorialnego, rezerwy celowe⁴, rezerwa ogólna oraz składka do budżetu UE ujęte są w Funkcji 4 – Zarządzanie finansami państwa, co pozwalało przyporządkować wszystkie wydatki budżetowe do funkcji, zaś cały budżet państwa przybrał postać zadaniową. Założono ponadto, że zarówno funkcja, jak i zadanie, mogą być realizowane przez wielu dysponentów. Trzeci prezentowany poziom stanowiły podzadania, które dysponenci części budżetowych sami zdefiniowali w ramach realizowanych przez siebie zadań.

Korzyści wynikające z zastosowania nowego narzędzia zarządzania finansami publicznymi są możliwe do uzyskania jedynie w przypadku, kiedy prawidłowo działa mechanizm zapewniający uzyskiwanie rzetelnych i użytecznych informacji dotyczących skuteczności, a także efektywności poszczególnych polityk, tak więc danych mówiących o stopniu osiągnięcia celów wyznaczonych dla poszczególnych obszarów działalności państwa. Przyjęta przez Ministerstwo Finansów metodologia miała zwiększać przejrzystość budżetu, a także pozwalać uzyskać informację o planowanych kosztach realizacji poszczególnych funkcji i zadań państwa.

Biorąc powyższe pod uwagę, w niniejszym rozdziale przeanalizowane zostaną zmiany, jakie miały miejsce w strukturze budżetu zadaniowego oraz w metodzie wyznaczania celów i mierników w trakcie całego dotychczasowego procesu wdrażania budżetu zadaniowego w Polsce.

II. Struktura budżetu zadaniowego

Wprowadzenie budżetu zadaniowego, jak zostało już wcześniej zaznaczone, jest jednym z głównych elementów reformy finansów publicznych w Polsce. Jest ona działaniem polegającym na wdrożeniu nowoczesnych metod zarządzania finansami państwa, umożliwiających poprawę celowości, efektywności i skuteczności wydatków publicznych. Ma to szczególne znaczenie w obecnych, trudnych dla finansów

4 Jedynie niewielka część rezerw celowych przypisana została przez dysponentów do zadań na tym etapie prac.

publicznych czasach, gdyż wzmacnia efektywność i transparentność polityk państwa.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵ pozwoliła na usankcjonowanie i przyspieszenie prac nad budżetem zadaniowym oraz na zwiększenie jego znaczenia poprzez szczegółowe umocowanie w ustawodawstwie. Polski budżet zadaniowy, zgodnie z zapisami wspomianej wyżej ustawy, posiada po stronie wydatkowej układ trzystopniowy (funkcje, zadania, podzadania), a ponadto dodatkową kategorię o charakterze operacyjnym (działania). Zaprezentowany w projekcie ustawy budżetowej na 2012 r. zadaniowy plan wydatków jest spójny z planowanymi wydatkami budżetu w układzie tradycyjnym, celami polityki społeczno-gospodarczej państwa oraz z założeniami makroekonomicznymi zawartymi w uchwalonym po raz drugi przez Radę Ministrów Wieloletnim Planie Finansowym Państwa 2011–2014. Zakres i kształt projektu ustawy budżetowej na 2012 r., opracowanego już w I połowie 2011 r., można określić jako zaawansowany efekt wieloletnich prac w zakresie docelowej struktury budżetu zadaniowego w Polsce.

Uzyskanie tego stosunkowo zaawansowanego etapu we wdrożeniu budżetu zadaniowego poprzedzone było ewolucyjnymi przekształceniami jego docelowej struktury. W 2007 r., tj. kiedy rozpoczęto prace nad przygotowaniem budżetu w układzie zadaniowym na 2008 r., przyjęto, że zadania tworzą główną jednostkę klasyfikacji budżetowej i grupują wydatki według celów, w tym według celów szczegółowych. Niższym stopniem klasyfikacji, posiadającym charakter operacyjny, stały się podzadania. Przypisane zostały do nich wydatki służące realizacji celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały zdefiniowane. Na poziomie podzadań wyszczególnione zostało rozróżnienie typów wydatków ze względu na ich treść ekonomiczną. Podzadanie uznano za najniższy szczebel klasyfikacji zadaniowej ujmowany w budżecie państwa. Dodatkowo, w celu uniknięcia nadmiernej szczegółowości podzadań i osiągnięcia odpowiedniej przejrzystości budżetu zadaniowego, stworzono najniższy szczebel klasyfikacji: działania. Działania mogły obejmować wszystkie najważniejsze elementy procesu osiągania celów podzadania oraz celów szczegółowych zadania. W odróżnieniu od po-

5 Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

zostałych szczebli klasyfikacji zadaniowej, działania nie były wówczas ujmowane w budżecie państwa i określane były przez poszczególnych dysponentów we własnym zakresie.

W miarę rozwoju prac nad metodologią budżetu zadaniowego w Polsce zmianie uległa również koncepcja struktury zadaniowej, co znalazło odzwierciedlenie w ustawie budżetowej na 2009 r. w układzie zadaniowym. W zmienionym w stosunku do 2008 r. nowym układzie zadaniowym budżet na 2009 r. posiadał formę funkcjonalnej prezentacji wydatków, grupując je w hierarchiczną strukturę, która odzwierciedlała gradację wielkości i ważności działań państwa, według określonego przez dysponentów układu celów. Osiągnięty stopień realizacji celów poszczególnych działań zmierzono za pomocą wybranych przez dysponentów mierników. Tak więc, jak wspomniano powyżej, zadaniowy plan wydatków na lata 2009–2011 został ułożony według 22 podstawowych funkcji państwa, które grupowały wydatki wszystkich dysponentów części budżetowych według podstawowych działalności – polityk prowadzonych przez państwo. W ramach każdej ze zdefiniowanych 22 funkcji państwa wyróżnione zostały zadania. Pojęcie zadania zdefiniowano jako zespół działań, realizowanych przez jedną lub kilka instytucji, finansowanych z budżetu państwa lub innych źródeł publicznych, którego celem jest osiągnięcie określonego ilościowo lub jakościowo efektu. Zadanie obejmowało całość wykonywanych lub zleczanych przez jednostki podsektora rządowego w danej dziedzinie działań, pogrupowanych w podzadania. Katalog z nazwą zadań, w które mogli wpisywać się dysponenti danych części budżetowych, został opracowany przez Ministerstwo Finansów w formie wykazu, oczywiście po konsultacjach z zainteresowanymi podmiotami. W trakcie planowania wydatków nie można było dokonywać zmian tego katalogu. Dysponent mógł natomiast określić ograniczoną liczbę (od jednego do maksymalnie pięciu) podzadań, jako grupę działań wyodrębnionych w ramach jednego zadania, których realizacja wpływa na osiągnięcie celów określonych na szczeblu zadania.

W wyniku tak przyjętych rozstrzygnięć metodologicznych, usankcjonowanych w nowelizacji ustawy o finansach publicznych z sierpnia 2009 r., w trakcie prac nad ustawą budżetową na 2010 r. w budżecie państwa zaprezentowano wydatki w układzie zadaniowym w struktu-

rze 22 funkcji państwa, 151 zadań i około 600 podzadań. Wykorzystując nabyte już w latach 2008–2009 doświadczenia, przy przygotowaniu ustawy budżetowej na 2010 r., zastosowano precyzyjną definicję budżetu zadaniowego. Zgodnie z nią budżet ten zawierał trzyletni plan wydatków jednostek podsektora rządowego oraz podsektora ubezpieczeń społecznych, z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 5–8 ustawy o finansach publicznych, sporządzany był w układzie funkcji, zadań i podzadań, wraz z wykazem działań na pierwszy rok realizacji tego planu. Kolejnym godnym odnotowania faktem dotyczącym struktury budżetu zadaniowego było określenie zamkniętego katalogu funkcji, zadań i podzadań w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie przygotowania projektu ustawy budżetowej na 2010 r.⁶ W ramach tegoż katalogu minister kierujący działem/działami administracji rządowej obligatoryjnie wskazywał nie więcej niż trzy zadania priorytetowe, a w przypadku, gdy był dysponentem więcej niż jednej części budżetowej – nie więcej niż pięć zadań priorytetowych. Dodatkowo dysponenci mogli określać działania, które były najniższą jednostką klasyfikacji zadaniowej o charakterze operacyjnym. Działania stanowiły podstawowy element służący do osiągnięcia celu podzadania, były obligatoryjnie wykazywane przez dysponentów, nie ujmowano ich jednak w budżecie państwa. Także na tym etapie prac nad budżetem zadaniowym dla zdefiniowanego działania należało określić: planowane wydatki na dany rok budżetowy, źródła finansowania planowanych wydatków, jednostki realizujące działanie – nie było jednak niezbędne definiowanie celów oraz mierników wskazujących na stopień ich realizacji. Dodatkowo także w trakcie prac nad ustawą budżetową na 2010 r. po raz pierwszy nałożono na podmioty wydatkujące środki budżetowe obowiązek wskazania tzw. zadań priorytetowych – ministrowie kierujący działem/działami administracji rządowej zostali zobligowani do wskazania nie więcej niż 3 zadań priorytetowych (nie więcej niż 5 w przypadku, gdy byli dysponentami więcej niż 1 części budżetowej). Dysponentom stworzono w ten sposób możliwość uprzywilejowania niektórych realizowanych przez nich zadań ze względu na ich związek z celami wynikającymi z dokumentów strategicznych i programowych rządu. Tym samym możliwa stała się ocena spójności decyzji aloka-

6 Dz.U. z 2009 r. Nr 122, poz. 1009.

cyjnych (w tym także decyzji o charakterze oszczędnościowym) z priorytetami wskazanymi w dokumentach strategicznych rządu. Analiza spójności i wyboru priorytetów dokonywana była równoległe z prowadzonymi pracami koncepcyjnymi zmierzającymi do określenia kształtu nowego systemu zarządzania rozwojem kraju i uporządkowania dokumentów strategicznych.

W odniesieniu do zasad odnoszących się do struktury budżetu zadaniowego w 2010 r., w trakcie prac nad ustawą budżetową na 2011 r. nie wprowadzono zasadniczych zmian. W tym okresie prace metodologiczne skupiły się na innych elementach związanych z planowaniem zadaniowym, a mianowicie celach i miernikach, o których będzie mowa dalej. Kolejnej dość istotnej zmiany w odniesieniu do kształtowania struktury budżetu zadaniowego dokonano w 2011 r., kiedy to po długich konsultacjach pomiędzy Ministerstwem Finansów a jednostkami wydatkującymi środki publiczne zdefiniowany został katalog działań wspólnych dla wszystkich dysponentów środków publicznych. Jedynie w uzasadnionych przypadkach, w trakcie prac nad alokacją środków publicznych na 2012 r., dysponenci mogli dodawać do katalogu dodatkowe działania. Ponadto ograniczono możliwość zgłaszania liczby realizowanych zadań priorytetowych do jednego dla dysponentów każdej części budżetowej.

Podsumowując aktualny stan prac metodologicznych, polska struktura budżetu zadaniowego przyjmuje cztery kolejne poziomy o następującym układzie:

- funkcja państwa jest główną jednostką klasyfikacji zadaniowej i grupującą wydatki jednego obszaru działalności państwa;
- zadanie jest zespołem podzadań, realizowanych przez jedną lub kilka instytucji, finansowanych z budżetu państwa lub innych źródeł publicznych, którego celem jest osiągnięcie określonego ilościowo lub jakościowo efektu. Zadanie obejmuje całość wykonywanych lub zleczanych przez jednostki podsektora rządowego w danej dziedzinie działań, pogrupowanych w podzadania;
- podzadanie jest grupą działań wyodrębnioną w ramach jednego zadania, których realizacja wpływa na osiągnięcie celów określonych na szczeblu zadania;

- działanie jest najniższym szczeblem klasyfikacji zadaniowej i obejmuje wszystkie najważniejsze elementy procesu osiągnięcia celów podzadania oraz celów szczegółowych zadania.

Prace nad uformowaniem struktury zadaniowej strony wydatkowej budżetu państwa i innych jednostek sektora finansów publicznych trwały przez ostatnie 5 lat. W ich wyniku uzyskaliśmy układ nieodbiegający jakością i zakresem od struktur zadaniowych wykorzystywanych w innych krajach rozwijających lub posiadających nowoczesny instrument zarządzania finansami publicznymi, jakim jest budżet zadaniowy. W załączonej poniżej tabeli zawarto syntetyczne zestawienie zmian, jakie następowały wraz z rozwojem metodologii w strukturze zadaniowej polskiego budżetu w kolejnych latach.

Tabela nr 1. Ewolucja struktury zadaniowej w latach 2007–2011

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011
Funkcje	–	22	22	22	22
Zadania	189	166	151	145	117
Podzadania	brak dostępnych danych	454	599	698	378
Działania	–	–	–	ponad 4000	1280

Źródło: Opracowanie własne.

Mając wyodrębnione podstawowe szczeble struktury budżetu zadaniowego, dużą uwagę przy wdrażaniu budżetu zadaniowego w Polsce poświęcono zasadom formułowania dla nich celów, czemu poświęcona zostanie kolejna część niniejszego rozdziału.

III. Cele w budżecie zadaniowym w latach 2008–2012

Zgodnie z dość powszechną opinią/definicją przez cel rozumie się pożądaną przyszłą stan rzeczy, który pragnie osiągnąć osoba fizyczna lub organizacja. Innymi słowy, jest to oczekiwany stan docelowy podejmowanych działań. Można posłużyć się różnymi kryteriami, dokonując

podziału celów. Tym niemniej zgodnie z terminologią przyjętą przez Unię Europejską (na potrzeby realizacji programów związanych z polityką regionalną i spójności) cele zwykło się dzielić na trzy kategorie: cele główne, cele szczegółowe i cele operacyjne.

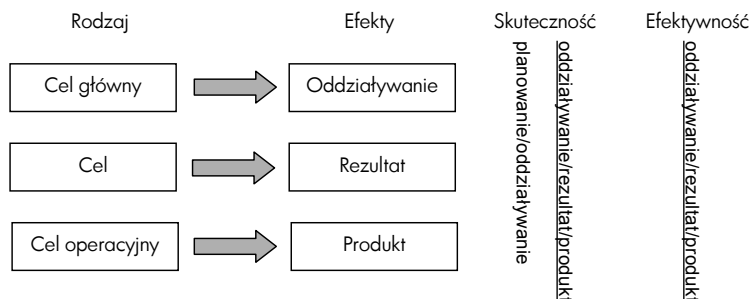
1. Cele główne, strategiczne (stanowiące najwyższy stopień w hierarchii i nadrzędne w stosunku do innych) prowadzą zazwyczaj w efekcie swojej realizacji do oddziaływania, czyli znaczącej i trwałej zmiany istniejącego stanu rzeczy, wykraczającej poza natychmiastowe efekty dla bezpośrednich beneficjentów działań.
2. Cele szczegółowe (o charakterze pośrednim, oddziaływania) prowadzą do rezultatu, czyli konkretnych wyników związanych z bezpośrednimi i natychmiastowymi efektami wykonania danego zadania, wyraźnie wpływających na zaspokojenie potrzeb beneficjentów.
3. Cele operacyjne (stojące w hierarchii najniżej) prowadzą do wytworzenia określonych produktów, które są użyteczne dla osiągnięcia pożądaných przez beneficjentów rezultatów. Alternatywny podział celów ze względu na stopień ogólności i nadrzędności to: cele strategiczne, cele taktyczne i cele operacyjne⁷.

Realizacja celów może być prowadzona w sposób mniej lub bardziej skuteczny i efektywny. Najogólniej rzecz ujmując, skuteczność realizacji mierzy się poprzez odniesienie rzeczywistych efektów do planowanych, a efektywność poprzez odniesienie rzeczywistych efektów realizacji do poniesionych nakładów.

Związki pomiędzy poszczególnymi rodzajami celów i efektami ich realizacji przedstawia rysunek nr 1.

7 M. Postuła, P. Perczyński (red.), Budżet zadaniowy w administracji publicznej, Warszawa 2008.

Rysunek nr 1. Związek pomiędzy celami i efektami ich realizacji



Źródło: Opracowanie W. Orłowski.

Mając na uwadze zaprezentowane na powyższym rysunku zależności pomiędzy poszczególnymi rodzajami celów w zestawieniu z osiągniętymi rezultatami, bardzo dużo uwagi w polskiej metodologii wdrażania budżetu zadaniowego poświęcono zasadom formułowania celów. Na pierwszym etapie prac nad zadaniowym planem wydatków – w trakcie opracowywania projektu uzasadnienia wydatków państwa w układzie zadaniowym na 2008 r. – dysponenti zobligowani byli do tego, aby dla każdego zadania oraz wskazanych podzadań priorytetowych określić cel, który zamierzają osiągnąć w wyniku jego realizacji. Cele miały być formułowane w taki sposób, aby odnosiły się bezpośrednio do efektów działań, nie zaś do działań, które służą ich osiągnięciu. Ponadto powinny to być cele, na które podmiot odpowiedzialny za ich realizację ma decydujący wpływ. Obowiązujące wtedy standardy formułowania celów określały, że powinny one być:

- konkretne – nie mogą pozostawiać pola dla swobodnej ich interpretacji; winny być na tyle precyzyjnie sformułowane, aby można było w oparciu o nie ustalić mierniki;
- mierzalne, co pozwala na stwierdzenie, czy zostały osiągnięte;
- zaakceptowane przez jednostki odpowiedzialne za jego realizację;
- realistyczne – ambitne, lecz zarazem możliwe do osiągnięcia;
- określone w czasie; jeśli realizacja celów nie jest umieszczona w konkretnym horyzoncie czasowym, są one nieprecyzyjne.

W kolejnym roku, pomimo zmiany struktury budżetu zadaniowego w Polsce, zaprezentowane powyżej wytyczne wciąż nie straciły na aktualności. Dodatkowo w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na 2009 r. określono, że dla każdego realizowanego zadania i podzadania można wyznaczyć nie więcej niż dwa cele, które zamierza się osiągnąć w wyniku ich realizacji.

Po analizie dwuletnich doświadczeń w odniesieniu do sposobu definiowania celów przez dysponentów środków publicznych na szczeblu centralnym, przepisy określające zasady opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na 2010 r. przyniosły zmiany w odniesieniu do ilości określanych przez dysponentów celów. Zmiana polegała na zmniejszeniu liczby definiowanych celów na poziomie podzadania, w wyniku czego dysponenci ustalali na 2010 r. nie więcej niż dwa cele na poziomie zadania i tylko jeden cel na poziomie podzadania. W dalszym ciągu dysponenci zobowiązani byli do określania celów na poziomie zadań i podzadań. Ponadto także Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na 2010 r. zawierało zapisy odwołujące się do komunikatu Ministra Finansów w sprawie standardów definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na 2010 r. (dalej zwanego Komunikatem)⁸. Zgodnie z Komunikatem cele powinny być adekwatne do uwarunkowań społeczno-gospodarczych, jak również zgodne z celami zawartymi w dokumentach strategicznych. Komunikat określił też szczegółowe standardy definiowania celów, w związku z którymi cele określane przez dysponentów powinny być:

- istotne – tzn. obejmować najważniejsze obszary działalności dysponenta i jednocześnie powinny odzwierciedlać istotne potrzeby społeczno-ekonomiczne kraju zawarte m.in. w dokumentach strategicznych i bieżącym programie rządu;

8 Komunikat Nr 9 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2009 r. w sprawie standardów definiowania celów dla jednostek sektora finansów publicznych w zadaniowym planie wydatków na rok 2010 (Dz. Urz. MF Nr 8, poz. 48).

- precyzyjne i konkretne – należy je formułować w sposób jasny, zapewniający ich jednoznaczną interpretację i odnoszące się do zamierzonego wyniku;
- spójne – zapewniające wzajemną zgodność w ramach struktury;
- mierzalne – stopień ich osiągnięcia powinien być możliwy do zmierzenia;
- określone w czasie – tzn. powinny uwzględniać okres, w którym mają być realizowane;
- realistyczne – sformułowane tak, aby były możliwe do osiągnięcia i zawierające ocenę ryzyka ich osiągnięcia.

Dodatkowo również w 2010 r. wprowadzono nowe rozwiązanie instytucjonalne, powołując Koordynatora Krajowego Budżetu Zadaniowego⁹. Komunikat wskazywał jego rolę w procesie formułowania celów, polegającą między innymi na tym, iż w przypadku, gdy zdefiniowane przez dysponentów cele na poziomie zadań nie były zgodne ze standardami określonymi w Komunikacie, Koordynator Krajowy Budżetu Zadaniowego w porozumieniu z właściwym ministrem odpowiedzialnym za dany dział administracji rządowej upoważniony był do zmiany celów, w sposób zapewniający ich zgodność z omówionymi wyżej standardami – jeśli pojawiłyby się jakies wątpliwości w tym zakresie. Rozwiązanie to stanowiło istotny krok w rozwoju polskiej metodologii budżetu zadaniowego. Pozwoliło w widoczny i istotny sposób podnieść jakość celów definiowanych w układzie zadaniowym.

Podobne regulacje w tym zakresie obowiązywały w roku kolejnym, w trakcie definiowania celów na poziomie zadań i podzadań, podczas opracowywania projektu ustawy budżetowej na 2011 r. W tym samym roku, pomimo że dysponentci już po raz drugi zostali zobligowani do definiowania najniższego z poziomów klasyfikacji zadaniowej, a mianowicie działań, nie nałożono na nich obowiązku definiowania dla nich celów operacyjnych. Nie zmieniła się wówczas także ilość celów określanych przez dysponentów, jak też standardy ich definiowania.

9 Zarządzenie Nr 18 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2009 r. w sprawie ustanowienia Koordynatora Krajowego Budżetu Zadaniowego (Dz. Urz. MF Nr 8, poz. 44).

W 2011 r. nastąpiła przełomowa zmiana w zakresie wyznaczania celów na najwyższym poziomie, często zwanych celami strategicznymi, a wiązało to się z wprowadzeniem Wieloletniego Planu Finansowego Państwa (WPFP). WPFP jest planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa sporządzanym na 4 lata budżetowe w układzie obejmującym funkcje i zadania. Właśnie w ramach regulacji odnoszących się do WPFP przepisy wprowadziły po raz pierwszy obowiązek definiowania celów na poziomie funkcji. Minister kierujący działem administracji rządowej, wskazany jako wiodący dla danej funkcji, w porozumieniu z Koordynatorem Krajowym Budżetu Zadaniowego¹⁰ wyznaczał nie więcej niż dwa cele dla danej funkcji państwa. Podobnie jak przy opracowywaniu projektu ustawy budżetowej, tak i przy opracowywaniu projektu WPFP dysponenci mogli określić ustaloną ilość celów na poziomie funkcji i zadań. Przepisy mówiły w tym czasie o nie więcej niż wspomnianych już dwóch celach na poziomie funkcji państwa oraz jednym celu dla zadania.

W ostatnich regulacjach odnoszących się do opracowania projektu ustawy budżetowej na 2012 r. dysponenci zostali zobligowani, podobnie jak w latach ubiegłych, do określenia celów na poziomie zadań, podzadań (w ograniczonej liczbie), a także po raz pierwszy również na poziomie działań. Podobnie jak w latach poprzednich dysponenci dla każdego zadania ustalali nie więcej niż dwa cele, które zamierzają osiągnąć w wyniku jego realizacji oraz dla podzadania i działania tylko po jednym celu. Cele na poziomie funkcji określane były, jak w roku poprzednim, tylko w ramach przygotowania projektu WPFP. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na 2012 r. określa również standardy definiowania celów, które wcześniej określone były w formie Komunikatu Ministra Finansów.

Biorąc pod uwagę zaprezentowane powyżej zmiany zachodzące w metodologii formułowania celów w polskim budżecie zadaniowym oraz po przeanalizowaniu osiągniętych w tym zakresie rezultatów, należy stwierdzić, że osiągnięty stan prac metodologicznych, w tym dotyczących celów, nie odbiega istotnie od poziomu dokumentów w krajach

10 Art. 95 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241).

posiadających o wiele większe doświadczenie w budżecie zadaniowym. Pozostaje jednak szeroki zakres pracy w odniesieniu do istotnego elementu budżetu zadaniowego, jakim są mierniki. Zagadnieniom tym poświęcona zostanie kolejna część niniejszego rozdziału.

IV. Rozwój metodologii na wybranych przykładach

W celu zobrazowania na konkretnych przykładach zmian zachodzących w strukturze zadaniowej oraz w podejściu do formułowania celów i mierników na potrzeby niniejszych rozważań wybrano do zaprezentowania dwa zadania wpisujące się w odrębne funkcje związane z finansowaniem nauki oraz wymiaru sprawiedliwości. W umieszczonych poniżej tabelach nr 2 i 3 zaprezentowano, w jaki sposób zachodziły zmiany metodologiczne w odniesieniu do dwóch wybranych obszarów działania państwa polskiego.

Tabela nr 2.

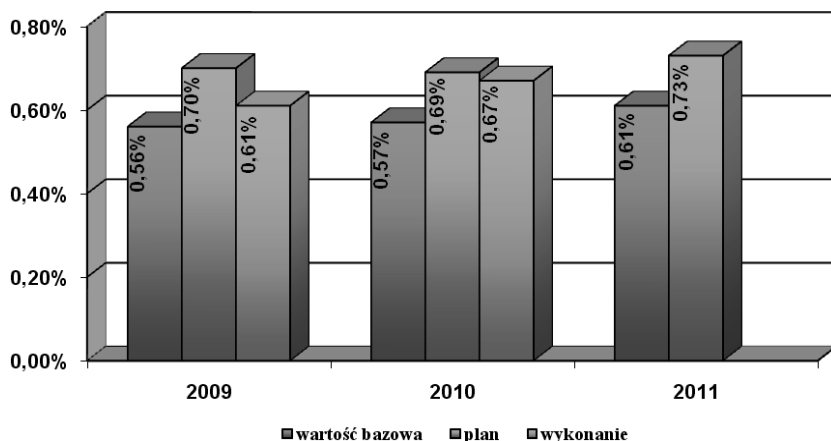
Lp.	2008	2009	2010	2011	2012
Funkcja	Rozwój ogólny nauki polskiej	Wspieranie rozwoju polskiej nauki	Nauka polska	Nauka polska	Nauka polska
Zadanie	Badania naukowe	Prowadzenie badań naukowych	Prowadzenie badań naukowych	Prowadzenie badań naukowych	Prowadzenie badań naukowych oraz rozbudowa infrastruktury nauki polskiej
Cel	Zwiększenie konkurencyjności przyznawania środków na naukę	Zwiększenie konkurencyjności polskiej nauki poprzez prowadzenie badań naukowych na poziomie uznawanym za wysoki przez międzynarodowe środowiska naukowe	Zwiększenie konkurencyjności polskiej nauki poprzez prowadzenie badań naukowych na poziomie uznawanym za wysoki przez międzynarodowe środowiska naukowe	Zwiększenie konkurencyjności polskiej nauki poprzez prowadzenie badań naukowych na poziomie uznawanym za wysoki przez międzynarodowe środowiska naukowe	Podniesienie poziomu wyników badań naukowych
	Zwiększenie udziału polskich naukowców w międzynarodowych przedsięwzięciach i programach badawczych				
	Wspieranie udziału polskich naukowców w międzynarodowej współpracy badawczej				

Miernik		Liczba i wartość projektów badawczych na tysiąc osób zatrudnionych w działalności badawczej i rozwojowej	Udział liczby polskich publikacji naukowych w światowej liczbie publikacji naukowych w czasopiśmie objętych Journal Citation Reports	Udział publikacji polskich naukowców w światowej liczbie publikacji naukowych w czasopiśmie objętych National Science Indicators	Udział publikacji polskich naukowców w światowej liczbie publikacji naukowych w czasopiśmie objętych National Science Indicators	Liczba prac indeksowanych z Polski do liczby prac naukowych publikowanych w Polsce (%)
		Liczba projektów badawczych finansowanych przez UE, w których uczestniczą polskie zespoły badawcze				
		Liczba finansowanych projektów realizowanych w ramach międzynarodowych programów badawczych, które nie przewidują dofinansowania projektów ze środków zagranicznych, w tym projektów wyłonionych w ramach konkursów na projekty badawcze we współpracy bilateralnej	Relacja nakładów na działalność badawczą i rozwojową do produkcji krajowej brutto (GERD/PKB)	Relacja nakładów na działalność badawczą i rozwojową do produkcji krajowej brutto (GERD/PKB)	Relacja nakładów na działalność badawczą i rozwojową do produkcji krajowej brutto (GERD/PKB)	
		Liczba finansowanych projektów wyłonionych w ramach wspólnych konkursów na projekty badawcze ogłaszanych przez konsorcja ERA-NET, ERA-NET PLUS (projekty realizowane w ramach 6. i 7. programu ramowego UE mające na celu rozwój współpracy w zakresie potrzeb badawczych oraz instytucji finansujących badania w krajach UE) oraz wspólnych programach na bazie art. 169TWE (Traktat Wspólnoty Europejskiej)	Udział prac indeksowanych z Polski w ogólnej liczbie prac naukowych publikowanych w Polsce	Liczba projektów z udziałem polskich zespołów realizowanych w danym roku w programach ramowych w zakresie badań i rozwoju technologicznego UE	Liczba projektów z udziałem polskich zespołów realizowanych w danym roku w programach ramowych w zakresie badań i rozwoju technologicznego UE	
Nakłady (w tys. zł)	Plan	696 453	2 665 040	2 576 271	2 894 573	3 524 812
	Wykonanie	653 262	2 772 234	2 662 125	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów dostępnych na stronie internetowej www.mofnet.gov.pl

Jeśli zaś chodzi o wartości osiąganego miernika, to na wykresie nr 3 umieszczonym poniżej zaprezentowano, w jaki sposób zmieniały się one na przestrzeni ostatnich lat w odniesieniu do jednego z zaprezentowanych powyżej mierników, a mianowicie miernika „relacja nakładów na działalność badawczą i rozwojową do produktu krajowego brutto (GERD/PKB)”.

Wykres nr 1. Relacja nakładów na działalność badawczą i rozwojową do produkcji krajowej brutto (GERD/PKB)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów dostępnych na stronie internetowej www.mofnet.gov.pl

Drugą z wybranych na potrzeby niniejszego artykułu funkcji jest wspomniana już powyżej Funkcja 18 Sprawiedliwość, w ramach której poddano analizie najbardziej reprezentatywne i istotne zadanie państwa odnoszące się do wykonywania wymiaru sprawiedliwości.

Tabela nr 3.

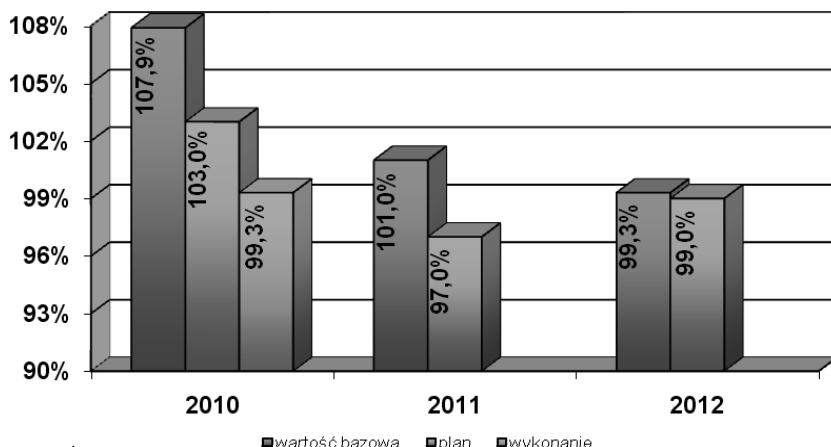
Lp.	2008	2009	2010	2011	2012
Funkcja	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania	Działalność państwa na rzecz zapewnienia zasady sprawiedliwości	Sprawowanie i wykonywanie wymiaru sprawiedliwości	Sprawiedliwość	Sprawiedliwość
Zadanie	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania	Wykonywanie kary pozbawienia wolności i tymczasowego aresztowania
Cel	Zapewnienie bezpieczeństwa społecznego poprzez izolację osób tymczasowo aresztowanych i skazanych na karę pozbawienia wolności	Zapewnienie bezpieczeństwa społecznego poprzez izolację osób tymczasowo aresztowanych i skazanych na karę pozbawienia wolności	Zapewnienie bezpieczeństwa społecznego poprzez izolację osób tymczasowo aresztowanych i skazanych na karę pozbawienia wolności	Zapewnienie bezpieczeństwa społecznego poprzez izolację osób tymczasowo aresztowanych i skazanych na karę pozbawienia wolności	Zapewnienie bezpieczeństwa społecznego poprzez izolację osób tymczasowo aresztowanych i skazanych na karę pozbawienia wolności
			Sprawna działalność resocjalizacyjna wobec osób skazanych na kary pozbawienia wolności		Sprawna resocjalizacja wobec osób skazanych na karę pozbawienia wolności
Miernik	Liczba osadzonych i tymczasowo aresztowanych	Liczba osadzonych	% zaludnienia w zakładach karnych i aresztach śledczych	% zaludnienia w zakładach karnych i aresztach śledczych	% zaludnienia w zakładach karnych i aresztach śledczych
			Liczba skazanych objętych systemem programowego oddziaływania	Liczba skazanych objętych systemem programowego oddziaływania	Liczba skazanych objętych systemem programowego oddziaływania
			Liczba skazanych objętych oddziaływaniami terapeutycznymi		
			Odsetek osadzonych korzystających z możliwości odpłatnego zatrudnienia		

Nakłady (w tys. zł)	Plan	2 403 032	2 326 239	2 348 305	2 377 281	2 446 735
	Wykonanie	2 394 039	2 323 165	2 350 996	-	-

Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów dostępnych na stronie internetowej www.mofnet.gov.pl

Najbardziej reprezentatywnym miernikiem wskazującym na poziom realizacji celu określonego dla tego wybranego zadania jest „% zaludnienia w zakładach karnych i aresztach śledczych”, który kształtował się w ostatnich latach w sposób zaprezentowany na wykresie nr 4.

Wykres nr 2. Procent (%) zaludnienia w zakładach karnych i aresztach śledczych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów dostępnych na stronie internetowej www.mofnet.gov.pl

V. Działania niezbędne do podjęcia przed pełnym wdrożeniem budżetu zadaniowego w Polsce

Podjęmowane w Polsce działania związane z wdrożeniem budżetu zadaniowego przebiegają w sposób systematyczny, implementowane są kolejne narzędzia umożliwiające wejście w trzeci etap wdrażania

budżetu zadaniowego, tj. planowania, sprawozdawania i wykonywania ustawy budżetowej w układzie zadaniowym. Zaprezentowane w poprzednich podrozdziałach informacje na temat rozwoju prac metodologicznych nad strukturą zadaniową, celami i miernikami wskazują na taki stan ich zaawansowania, iż można przystąpić do wdrażania sprawozdawczości i rachunkowości w układzie zadaniowym. Jednym z zagrożeń wskazywanych przez ekspertów dla procesu wdrożenia budżetu zadaniowego był dotychczas problem niedostatecznej i nieprecyzyjnej sprawozdawczości. Trzeba w tym miejscu zaznaczyć, że nowelizacja ustawy o finansach publicznych rozszerzyła zakres informacji obejmowanych sprawozdaniem z wykonania budżetu państwa o informacje z wykonania zadań budżetowych w ramach planowanych kwot wydatków, która zawiera:

- omówienie realizacji zadań wraz z opisem celów tych zadań;
- zestawienie planowanych i osiągniętych wartości mierników;
- zestawienie planowanych i poniesionych wydatków na realizację zadań i podzadań.

Jednak zapisy same w sobie nie rozstrzygają o sukcesie sprawozdawczości. Bardzo istotne są szczegółowe rozwiązania w aktach wykonawczych, nad którymi nadal trwają prace. Swoisty pilotaż w zakresie sprawozdawczości zadaniowej stanowi wprowadzona już od dwóch lat praktyka w zakresie przygotowywania sprawozdań kwartalnych z realizacji programów wieloletnich. Jednym z największych problemów, jaki został zidentyfikowany w tym zakresie, jest brak kwartalnych danych, w oparciu o które zostały zdefiniowane wartości mierników. W związku z tym częstotliwość pełnej sprawozdawczości zadaniowej nie może być większa niż półroczna. Dodatkowo, należy spodziewać się, że w odniesieniu do danego zadania wskazany zostanie jeden wiodący dysponent odpowiedzialny za monitoring osiąganych rezultatów, który będzie przedstawiał zbiorcze sprawozdanie z realizacji danego zadania. Wprowadzenie pełnego systemu sprawozdawczości z rezultatów wydatkowania środków publicznych, dostarczającego regularnych informacji o efektywności oraz skuteczności wykonywania zadań przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych, będzie bazować na tych pierwszych doświadczeniach, przy świadomości potrzeby dalszych intensywnych prac nad jego rozwojem.

Najważniejszym testem dla tego typu dokumentów będzie – po całkowitym wdrożeniu budżetu zadaniowego – częstotliwość oraz sposób użycia, a także skuteczność wykorzystywania w pracach nad ustawą budżetową wniosków zbudowanych na podstawie informacji zawartych w tych sprawozdaniach. Jedną z nadrzędnych wartości budżetu zadaniowego nie jest bowiem jedynie czytelna prezentacja wydatków, ale możliwość takiej interpretacji informacji, by służyła podnoszeniu jakości zarządzania finansami publicznymi.

Wprowadzenie budżetu zadaniowego może przynieść oczekiwane rezultaty tylko w przypadku, kiedy w procesie planowania budżetowego oraz uchwalania budżetu w sposób rzeczywisty oraz przynoszący wymierne wyniki będą wykorzystywane aktywnie informacje efektywnościowe. Takie informacje powinny być zbierane przez sprawnie funkcjonujący, oparty na solidnych założeniach metodologicznych system sprawozdawczości zadaniowej, a następnie – przetwarzane w drodze wnikliwej oraz obiektywnej analizy wyników, za pomocą narzędzi właściwych metodom badań ewaluacyjnych (*ex-post*).

Wypracowanie niezawodnego mechanizmu zbierania wiarygodnych, przydatnych oraz zrozumiałych (przejrzystych) danych w odniesieniu do wszystkich zadań państwa, a następnie sposobu przetwarzania tych danych za pomocą narzędzi ewaluacji – tak, aby informacje te w sposób rzeczywisty wspomagały proces podejmowania decyzji alokacyjnych – jest (w aspekcie zarówno metodologicznym, legislacyjnym, jak i technicznym) nie tylko jednym z najważniejszych, ale zarazem najtrudniejszym elementem reformy budżetowania.

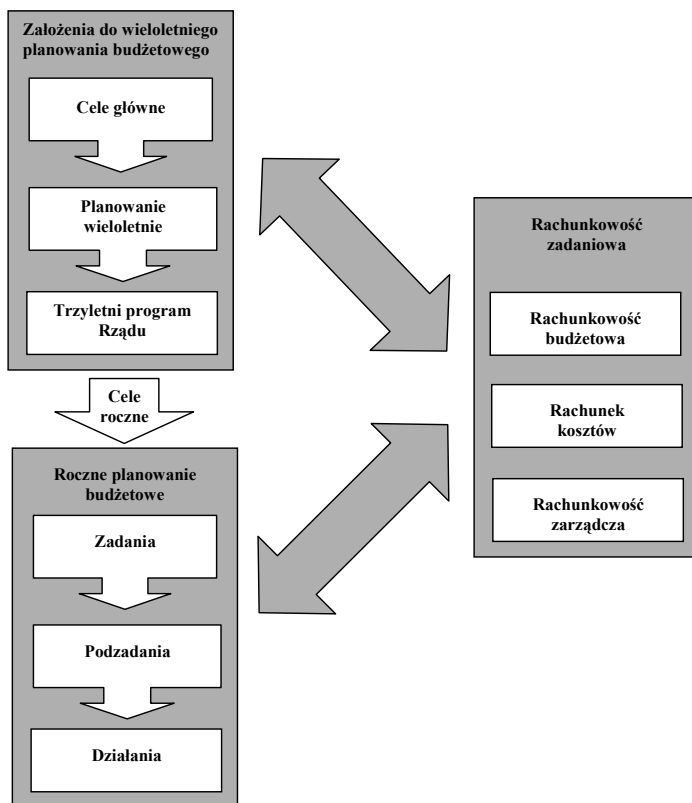
W celu posiadania wydajnego systemu sprawozdawczego nie można obyć się bez wdrożenia przejrzystych zasad rachunkowości w budżecie zadaniowym. Główna funkcja rachunkowości polega w tym przypadku na dostarczaniu informacji na potrzeby zarządzania sektorem publicznym przez budżet zadaniowy. Pozwala ona na przypisanie wszelkich kosztów, bezpośrednich i pośrednich do realizowanych zadań, dzięki czemu powinna być dostępna informacja o dokładnych kosztach realizacji poszczególnych zadań.¹¹ Konsekwencją wdrożenia systemu rachunkowości zadaniowej będzie zmiana zasad ewiden-

11 Plan działania na lata 2007–2008. Program operacyjny Kapitał ludzki. Strona internetowa EFS www.fundusze-strukturalne.gov.pl

cji kosztów w ten sposób, aby były dostosowane do potrzeb zadaniowego układu wydatków.¹²

Rachunkowość zadaniowa może być wykorzystywana w wieloletnim oraz rocznym planowaniu budżetowym. Miejsce rachunkowości zadaniowej w koncepcji budżetowania zadaniowego przedstawia rysunek nr 2.

Rysunek nr 2. Miejsce rachunkowości zadaniowej w budżetowaniu zadaniowym



Źródło: Marcin Kaczmarek, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości

12 T. Lubińska, A. Lozano Platonoff, T. Strąk, Budżet zadaniowy – racjonalność – przejrzystość – skuteczność, Ekonomista 2006, nr 5.

Jeżeli rachunkowość zadaniowa ma efektywnie wspomóc budżetowanie zadaniowe, wymaga zaadaptowania metod i narzędzi z obszaru rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Głównie są to narzędzia z obszaru analizy kosztów i pomiaru efektywności.

Ewidencja księgową budżetu zadaniowego wymaga w tej chwili podjęcia wielu decyzji zarówno po stronie Ministerstwa Finansów, jak i dysponentów. Decyzje Ministerstwa Finansów dotyczyć będą przede wszystkim zdefiniowania potrzeb informacyjnych, jakie powinny być zaspokojone, mając na uwadze realizację planu wydatków budżetu państwa w ujęciu zadaniowym. Dodatkowym obszarem regulacji są zasady tworzenia planu kont na potrzeby budżetowania zadaniowego. Ewidencja księgową budżetu zadaniowego powinna zaspokajać informacyjne potrzeby odbiorców zewnętrznych oraz potrzeby wewnętrzne jednostki.

Zakończenie

Osiągnięte dotychczas rezultaty prowadzonych w naszym kraju prac nad budżetem zadaniowym w najpełniejszy sposób oddaje aktualnie projekt wydatków budżetu państwa na 2012 r. zaprezentowanych w układzie funkcji zadań i podzadań. Efekt ten powstał na bazie opracowanych rozwiązań metodologicznych, ułatwiających dysponentom sporządzanie zadaniowych planów wydatków, a także szczegółowych instrukcji, mających na celu zabezpieczenie poszczególnych uczestników tego procesu przed niejednorodną interpretacją zasad budżetowania zadaniowego.

Prezentacja wydatków publicznych w układzie zadaniowym sprawia, że przedmiotem dyskusji publicznej, jak zostało to już podkreślone na wstępie, powinien być nie tylko zakres aktywności państwa w sensie ilości wydatkowanych środków, ale przede wszystkim pytania o to, co władze publiczne chcą osiągnąć i dlaczego (cele), przy jakim poziomie finansowania (ze wszystkich źródeł publicznych), a także w jakim stopniu założone cele zostaną (zostały) zrealizowane. Dzięki zastosowaniu budżetu zadaniowego władze publiczne uzyskują istotne informacje, stanowiące podstawę do optymalizowania decyzji alokacyjnych, a wszyscy obywatele Rzeczypospolitej są w stanie w większym stopniu

włączyć się w skomplikowaną debatę na temat kierunków wydatkowania środków publicznych. W Polsce zrobiono już wiele w tym zakresie, tym niemniej wciąż pozostaje do rozstrzygnięcia kilka istotnych kwestii odnoszących się do systemu ewaluacji, rachunkowości czy też metod wykonywania ustawy w układzie zadaniowym.

Istotnym zagadnieniem również wartym odnotowania jest to, iż w ramach prac nad Długookresową Strategią Rozwoju Kraju, która stanowić będzie ramę spinającą nowy system zarządzania rozwojem kraju, w tym w szczególności aktualizowaną Średniookresową Strategią Rozwoju Kraju oraz 9 zintegrowanych strategii rozwoju, wyróżniono 10 tzw. obszarów strategicznych. Każdemu z obszarów strategicznych przyporządkowano dominującą strategię zintegrowaną, z którą korespondują określone funkcje państwa, przy czym jeden z obszarów – Polska cyfrowa został uwzględniony we wszystkich strategiach ze względu na swój przekrojowy charakter.

Z kolei funkcjonalny charakter układu zadaniowego powoduje, że zarówno funkcje, jak i zadania budżetowe, chociaż związane głównie z jednym z obszarów, wpisują się w realizację priorytetów rozwojowych określonych także w innych niż dominujące obszar i strategia zintegrowana. Mając niniejsze na uwadze, widać kolejny raz jak istotny jest budżet zadaniowy, który wykorzystany zostanie w Polsce wreszcie do wyznaczenia ścieżki finansowej tworzonych strategii rozwoju kraju.

WIELOLETNI PLAN FINANSOWY PAŃSTWA W POLSCE W ŚWIETLE PIERWSZYCH DOŚWIADCZEŃ JEGO OBOWIĄZYWANIA

I. Związki Wieloletniego Planu Finansowego Państwa ze strategiami europejskimi i krajowymi strategiami rozwoju

Światowy kryzys gospodarczy i finansowy uświadomił organom UE potrzebę przygotowania i zrealizowania wiarygodnej strategii wyjścia z kryzysu poprzez skoordynowane działań w ramach unii gospodarczej i walutowej oraz poprzez działania w państwach członkowskich. Długookresowy program rozwoju społecznego i gospodarczego UE przygotowany przez Komisję Europejską na początku marca 2010 r., zaprezentowany w komunikacie „Europa 2020 – Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu”, został poddany dyskusji, a ostateczne konkluzje zostały zatwierdzone na posiedzeniu Rady Europejskiej w dniu 17 czerwca 2010 r. Strategia „Europa 2020” zastąpiła przyjętą w 2000 r., a następnie zmodyfikowaną pięć lat później, Strategię Lizbońską. Nowa strategia określa priorytety, które UE zamierza osiągnąć w 2020 r. oraz ustala wskaźniki umożliwiające monitorowanie postępu ich realizacji. Wyznaczone priorytety są ze sobą wzajemnie powiązane, tworząc obraz społecznej gospodarki rynkowej XXI wieku. Osiągnięcie zamierzonych celów uzależnione jest od postępów w realizacji wszystkich priorytetów. Ustalone cele uznano za reprezentatywne dla wszystkich państw członkowskich UE, niezależnie od ich stażu w UE oraz potencjału i stopnia rozwoju. Ich realizacja, wpływając na spójność, solidar-

ność gospodarczą, społeczną i terytorialną, ma zmierzać do osiągnięcia wyznaczonych celów w takim stopniu, który będzie prezentował potencjał UE w 2020 r. pod względem najważniejszych parametrów. Program opracowany przez Komisję Europejską ustala siedem projektów przewodnich, które będą realizowane na poziomie UE: Unia Innowacji; Młodzież w drodze; Europejska agenda cyfrowa; Europa efektywnie korzystająca z zasobów; Polityka przemysłowa w erze globalizacji; Program na rzecz nowych umiejętności i zatrudnienia oraz Europejski program walki z ubóstwem. Program przyjmuje jednocześnie, że każde państwo odpowiednio do swojego potencjału włączy się do wspólnych wysiłków na rzecz osiągnięcia wspólnych celów poprzez ich przełożenie na krajowe cele i adekwatne metody ich realizacji. Jednocześnie program wskazuje działania, które będą musiały być podjęte na poziomie krajowym. Każde państwo członkowskie będzie musiało dostosować swoją drogę dochodzenia do priorytetów strategii „Europa 2020”, opracowując „Krajowy Program Reform na rzecz realizacji strategii „Europa 2020”.

Utworzony 1 stycznia 2010 r. na mocy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Komitecie do Spraw Europejskich¹ organ kolegialny służący współpracy członków rządu oraz innych organów administracji rządowej w sprawach związanych z członkostwem w UE upoważniony został uchwałą RM z dnia 26 stycznia 2010 r.² do opracowania założeń do Krajowego Programu Reform. Program ten uznawany jest za ważny element planowania strategicznego w odniesieniu do strategii „Europa 2020”. Powiązany ze Średniookresową Strategią Rozwoju Kraju (z 10-letnim horyzontem czasowym³) oraz dziewięcioma zintegrowanymi strategiami dotyczącymi: Innowacyjności i Efektywności Gospodarki; Rozwoju Transportu; Bezpieczeństwa Energetycznego i Środowiska; Rozwoju Regionalnego; Rozwoju Kapitału Ludzkiego; Rozwoju Kapitału Społecznego; Zrównoważonego Rozwoju Wsi, Rolnictwa i Ryba-

1 Dz.U. Nr 161, poz. 1277.

2 Uchwała RM z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie upoważnienia Komitetu do Spraw Europejskich do rozpatrywania, rozstrzygania lub uzgadniania w sprawach związanych z członkostwem RP w UE, M.P. Nr 6, poz. 53.

3 Aktualnie obowiązuje Średniookresowa Strategia Rozwoju Kraju na lata 2007–2015 wraz z powiązаныmi z nią 9 strategiami rozwoju. Będą one wymagały zmiany perspektywy horyzontu czasowego do 2020 r. oraz synchronizacji z długookresową strategią rozwoju kraju obejmującą lata 2010–2030.

ctwa; Sprawnego Państwa oraz Rozwoju Systemu Bezpieczeństwa Narodowego stanowić ma istotny element nowego modelu zarządzania krajową polityką rozwoju przyjętego przez Radę Ministrów w 2009 r. w dokumencie "Założenia systemu zarządzania rozwojem Polski".

Komitet do Spraw Europejskich przyjął w dniu 22 listopada 2010 r. założenia do Krajowego Programu Reform. Ideą przewodnią założeń Programu jest przedstawienie propozycji reform ukierunkowanych na odrabianie zaległości i budowanie nowych przewag konkurencyjnych w oparciu o koncepcje rozwoju kapitału intelektualnego dla zwiększenia innowacyjności i trwałego wzrostu gospodarczego. Założenia te ustalają ramy działań w dwóch wzajemnie uzupełniających się częściach. Pierwsza część dotyczy „reform ukierunkowanych na odrabianie zaległości rozwojowych” i obejmuje swym obszarem m. in. sprawy: budowy i modernizacji infrastruktury transportowej, teleinformatycznej, energetycznej, przeciwpowodziowej i środowiskowej; stabilności makroekonomicznej; poprawy efektywności działania służb publicznych itd. Druga część dotyczy „budowania nowych przewag konkurencyjnych” i zawiera zagadnienia dotyczące: wzrostu zatrudnienia; tworzenia wysokiej jakości miejsc pracy; poprawy zdolności innowacyjnych przedsiębiorstw; wzmocnienia związków między szkolnictwem, sektorem badań i gospodarką itd. Od września 2010 r. do końca marca 2011 r. trwały konsultacje dotyczące aktualizacji dziewięciu zintegrowanych strategii. Niektóre z propozycji reform zawartych w zaktualizowanych, przyjętych zintegrowanych strategiach krajowych pozostających w bezpośrednich związkach z zidentyfikowanymi barierami wzrostu i przyczyniających się do realizacji celów ustalonych w strategii „Europa 2020” zostaną wpisane do Krajowego Programu Reform, którego projekt zostanie poddany konsultacjom społecznym i przedłożony do wiadomości Parlamentowi. Komunikat Komisji Europejskiej „Europa 2020” przewidywał w harmonogramie działań na lata 2010–2012 przedstawienie krajowych programów reform do końca 2010 r. oraz ich opiniowanie przez Komisję Europejską na początku 2011 r. Termin ten został następnie przesunięty na kwiecień 2011 r.

Krajowy Program Reform, Aktualizacja Programu Konwergencji oraz Wieloletni Plan Finansowy Państwa są ważnymi elementami planowania strategicznego w odniesieniu do dokumentu „Europa 2020”.

II. Instrumenty prawne oddziaływania UE na realizację krajowych strategii unikania nadmiernego deficytu

Osiągnięcie długofalowych celów ustalonych w strategiach skierowanych na przywrócenie warunków stabilnego zatrudnienia i trwałego wzrostu gospodarczego wymaga dobrej kondycji finansów publicznych. Impuls kryzysowy był na tyle silny, że w 2010 r. aż w 24 z 27 państw UE stwierdzono występowanie nadmiernego deficytu. W Polsce deficyt strukturalny także w latach 2009 i 2010 utrzymywał się na poziomie powyżej 7% PKB. Przed negatywnymi skutkami deficytu budżetowego przestrzegali ekonomiści już dwieście lat temu⁴. Podkreślenie wagi bezpiecznego poziomu deficytu budżetowego znalazło podstawy w art. 104 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską dotyczącym nadmiernego deficytu budżetowego. Traktat ustalił cztery podstawowe kryteria uczestnictwa kraju w unii ekonomicznej i walutowej: kryterium inflacji – zapewniające wysoki stopień stabilności cen; kryterium fiskalne – zapewniające stabilność finansów publicznych; kryterium kursu walutowego – zapewniające stabilność kursu walutowego mieszczącą się w ustalonym przedziale oraz kryterium stopy procentowej – zapewniające trwałość uzyskanej zbieżności. Mimo zauważania i – wydawałoby się – stałego sygnalizowania potrzeby wnikliwej obserwacji sytuacji budżetowej poszczególnych państw w drugiej połowie lat 90. ubiegłego wieku, uznano potrzebę wprowadzenia do praktyki budżetowej UE Paktu Stabilności i Wzrostu, na który składają się:

- rozporządzenie Rady w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych, i
- rozporządzenie Rady w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu, obydwie uchwalone w 1997 r. oraz uzupełnione zmianami w 2005 r.

4 Ch. Ganilh w swym dziele *Dykcjonarz ekonomii politycznej*, przetłumaczonym przez Fr. Skarbka i wydanym w Warszawie w 1828 r. pisał: „Jakakolwiek bywa przyczyna deficytu, jest on zawsze jedną z najdotkliwszych klęsk, jakie naród trafić mogą. Podsyca on nadużycia sług publicznych, podwyższa koszty służby publicznej, niweczy kredyt, osłabia wewnętrzną i zewnętrzną potęgę państwa i wywiera wpływ nader szkodliwy na jego los”.

Zobowiązywały one państwa członkowskie należące do strefy euro do przygotowania i przedstawienia programów stabilności finansowej, a państwa Unii Walutowej i Gospodarczej posługujące się walutami narodowymi do przygotowania i realizowania polityki zbieżności (konwergencji). W dokumencie tym stwierdza się, że rząd zobowiązany jest do realizacji polityki zgodnej z kryteriami uczestnictwa w unii ekonomicznej i walutowej. Przygotowanie programu i jego coroczna aktualizacja jest obowiązkiem wszystkich państw nienależących do strefy euro.

Od 2004 r. do 2007 r. Polska nie spełniała kryterium deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych, co stanowiło podstawę nałożenia na nasz kraj w 2004 r. procedury nadmiernego deficytu. Poprawa sytuacji w 2007 r. spowodowała, że Rada Ecofin w lipcu 2008 r. zamknęła wobec Polski nałożoną w 2004 r. procedurę nadmiernego deficytu. Pogorszenie się sytuacji na rynku finansowym w 2008 r. wywarło negatywny wpływ na realizację zamierzeń dotyczących osiągnięcia do 2011 r. kryteriów zbieżności. W przyjętej w dniu 30 grudnia 2008 r. aktualizacji Programu Konwergencji rząd założył optymistycznie, że do 2011 r. Polska spełni nominalne kryteria zbieżności, jednak wobec niewypełnienia wymogów kryterium stabilności cen mierzonego powiększonym o 1,5 punktu procentowego wskaźnikiem inflacji dla trzech krajów UE o najbardziej stabilnych cenach, niewypełnienia również kryterium kursu walutowego, w konsekwencji przekroczenia granicznego – 15% prognozy wahań kursu walutowego uznawanego za kryterium jego stabilności oraz niewypełnienia kryterium konwergencji fiskalnej w związku z ukształtowaniem się deficytu finansów publicznych na poziomie 3,9% w stosunku do PKB (wobec wymaganych 3%), na Polskę nałożono powtórnie procedurę nadmiernego deficytu decyzją Rady z dnia 7 lipca 2009 r. w sprawie istnienia nadmiernego deficytu w Polsce⁵. Rada Ecofin przedstawiła jednocześnie rekomendacje dotyczące jego redukcji poprzez:

- zlikwidowanie nadmiernego deficytu, najpóźniej do 2012 r.;
- ograniczenie nadmiernego deficytu w wiarygodny i trwały sposób, poprzez podjęcie działań średniookresowych;

5 Dz.U. UE L 09. 202.46.

- wdrożenie, zgodnie z planem, impulsu fiskalnego w 2009 r., szczególnie planu inwestycji publicznych, przy jednoczesnych zmianach w znowelizowanym budżecie, które zapobiegną dalszemu pogarszaniu się sytuacji finansów publicznych;
- zapewnienie średniorocznego wysiłku fiskalnego na poziomie przynajmniej 1,25 punktu procentowego PKB, począwszy od 2010 r.;
- przedstawienie szczegółowych działań niezbędnych do zredukowania deficytu poniżej wartości referencyjnej do 2012 r., a także reform ograniczających wydatki bieżące w najbliższych latach⁶.

Decyzja Rady jest konsekwencją postępowania prowadzonego zgodnie z Protokołem w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu załączonym do Traktatu oraz z rozporządzeniem Rady (WE) nr 3605/93 z dnia 22 listopada 1993 r. ustalającym szczegółowe zasady i definicje w zakresie stosowania postanowień Protokołu załączonego do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską⁷. Stosownie do przewidzianych tam procedur Komisja UE ma obowiązek skierowania opinii do Rady w przypadku uznania, że w państwie członkowskim istnieje nadmierny deficyt. Uwzględniając swoje sprawozdanie i opinię Komitetu Ekonomiczno-Finansowego, Komisja stwierdziła, że w Polsce istnieje nadmierny deficyt i przedstawiła Radzie stosowną opinię. Po zapoznaniu się z nią, a także po zapoznaniu się ze stanowiskiem Polski Rada postanowiła o powtórnym nałożeniu procedury nadmiernego deficytu. Uzasadniając swoje stanowisko, Rada stwierdziła, że niewypełnienie kryterium konwergencji fiskalnej – w jej ocenie – nie ma charakteru wyjątkowego. Podkreślono, że przekroczenie wartości referencyjnej nie jest konsekwencją nadzwyczajnych wydarzeń

6 Zob. Program Konwergencji. Aktualizacja 2009, Warszawa 2010, s. 6.

7 Rozporządzenie to zostało uchylone następnie rozporządzeniem Rady (WE) Nr 479/2009 z dnia 25 maja 2009 r. o stosowaniu Protokołu w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu załączonego do Traktatu ustanawiającego WE, Dz.U. UE L 09.145.1. Nowe rozporządzenie powierza obowiązki statystyczne przewidziane dla Komisji w zakresie opracowywania statystyki wspólnotowej Eurostatowi działającemu w imieniu Komisji (będącemu departamentem Komisji) oraz wprowadza szczegółowe zasady sporządzania statystyk zgodne z europejskim systemem rachunków narodowych i regionalnych (ESA 95), zastępując nim stosowane wcześniej zasady Europejskiego Rachunku Zintegrowanej Rachunkowości Gospodarczej (ESA).

wskazanych w Traktacie lub Pakcie Stabilności i Wzrostu jako sytuacji szczególne, uzasadniające możliwość odstąpienia od stosowania procedur nadmiernego deficytu. Uznano również, że wprowadzicie wzrost PKB w stosunku do roku poprzedniego okazał się niższy, niż zakładano, jednak wykazywał on stosunkowo znaczną dynamikę pozytywną, wobec czego przekroczenie wartości referencyjnych nie może być uznane za uzasadnione racjami znacznego pogorszenia się koniunktury finansowej. Znaczące pogorszenie się przedstawionych wskaźników, zarówno w ocenie Komisji, jak i w uzasadnieniu stanowiska strony polskiej, nie mogło być uznane za zdarzenie tymczasowe, wobec czego w świetle stosowanych procedur nie można było uznać przy dokonywaniu oceny, że wystąpiły „istotne czynniki”, które mogły stanowić podstawę dla odstąpienia od zastosowania procedury nadmiernego deficytu. Istnienie rozbieżności między aktualną pozycją budżetową państwa a celem budżetowym pozwala na ustalanie w ramach przysługujących uprawnień nadzorczych zaleceń korygujących stany niepożądane, a w przypadku braku działań sanacyjnych nawet na stosowanie sankcji⁸.

Stwierdzenie przez Radę Ecofin decyzją z dnia 7 lipca 2009 r. nadmiernego deficytu i wystosowanie rekomendacji dotyczącej jego obniżenia stanowiło podstawę przygotowania przez rząd programu działań mających na celu reformy, których efektem ma być uniknięcie zagrożeń rozwojowych związanych z narastaniem nierównowagi finansów publicznych. Program ten pod nazwą Plan Rozwoju i Konsolidacji Finansów został przedstawiony przez Premiera w dniu 29 stycznia 2010 r. i przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 8 lutego 2010 r. jako dokument rządowy pod nazwą Program Konwergencji. Aktualizacja 2009. Trzeci rozdział Planu Rozwoju i Konsolidacji Finansów poświęcony konsolidacji finansów znajduje swoje odniesienia w poszczególnych rozdziałach Programu Konwergencji. Aktualizacja 2009. Rząd już w styczniu 2009 r., a więc wyprzedzając rekomendacje Rady Ecofin, podjął działania, których efektem miało być ograniczenie przyrostu deficytu budżetowego (były to przede wszystkim działania skierowane na redukcję

8 Na temat uprawnień do wydawania zaleceń korygujących oraz sankcji związanych z brakiem działań sanacyjnych zob. J. Stankiewicz, Problemy racjonalizacji wydatków publicznych i wieloletniego planowania finansowego w aspekcie budżetu zadaniowego i wieloletnich planów finansowych, (w:) E. Ruśkowski (red.), System prawa finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II, Warszawa 2010, s. 294 i n.

wydatków związanych z funkcjonowaniem administracji państwowej). Także po przyjęciu przez Radę Ecofin rekomendacji znowelizowano ustawę budżetową, zmniejszając poziom planowanych wydatków, korygując wpływy podatkowe i zwiększając niepodatkowe dochody budżetowe. Mimo podjętych działań deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych wyniósł ok. 7,2% PKB, tzn. przekroczył poziom przewidywany w aktualizacji programu konwergencji z 2008 r. Wobec istniejącej sytuacji niezbędne było ustalenie w Planie Rozwoju i Konsolidacji Finansów rozwiązań, które – w założeniu rządu – służyć mają racjonalizacji i uelastycznieniu wydatków publicznych.

W maju 2010 r. Europejski Bank Centralny opublikował Raport o konwergencji 2010, w którym przedstawiono ocenę konwergencji gospodarczej i prawnej dziewięciu państw członkowskich (w tym Polski). W konkluzji raportu stwierdzono, że poważne problemy związane ze skumulowaną wcześniej nierównowagą i podatnością na destabilizację, mimo uruchomienia znacznych sił i środków mających za zadanie złagodzenie skutków kryzysu, nie powstrzymało efektów niepożądanych. Realny PKB w większości badanych krajów załamał się lub silnie obniżył się, wywołując znaczące osłabienie aktywności gospodarczej. To osłabienie w połączeniu z sytuacją zewnętrzną przyczyniło się wprawdzie do obniżenia inflacji, ale jednocześnie wywołało znaczne pogorszenie sytuacji budżetowej. Dług publiczny w wielu krajach znacznie wzrósł, a w niektórych (spośród ocenianych w Raporcie EBC, na Węgrzech) przekroczył wartość referencyjną (3/5 PKB). Także średnia stopa inflacji w większości krajów przekroczyła wartości referencyjne. Polska została zaliczona do grupy krajów, w których to przekroczenie okazało się najbardziej znaczne. Wyższy niż 3% wartości referencyjnej deficyt budżetowy w 7 spośród 9 ocenianych krajach (niższy spośród ocenianych miały Szwecja i Estonia) spowodował konieczność objęcia Bułgarii procedurą nadmiernego deficytu (pozostałe kraje już były objęte tą procedurą).

Strategia „Europa 2020” nie doprowadzi do odczuwalnej poprawy sytuacji bez skutecznego i terminowego realizowania przyjętych strategii, skutecznego zarządzania i stosowania przejrzystych kryteriów oceny sytuacji oraz szybkiego i zdecydowanego reagowania na zjawiska

niepożądane. Z tego względu uznano, że od 2011 r. należy wzmocnić działania prewencyjne.

Komisja Europejska we wrześniu ubiegłego roku zaproponowała, a Rada Ecofin na posiedzeniu w dniu 15 marca 2011 r. przyjęła nowe ustalenia w ramach pakietu wzmacniającego dyscyplinę finansową. Ideą jednej dyrektywy i pięciu rozporządzeń składających się na pakiet prawny przystosowujący Pakt Stabilności i Wzrostu jest szybsze i bardziej skuteczne egzekwowanie odstępstw od osiągnięcia przez poszczególne kraje średniookresowych celów budżetowych. Jest bardzo prawdopodobne, że ustalenia wzmacniające dyscyplinę finansową wejdą w życie jeszcze w 2011 r. Nie wyklucza się zasadności aktualizacji w 2011 r. Programu Konwergencji. Innym instrumentem, który w założeniach rządu ma służyć skuteczności planowania strategicznego w realizacji celów programu „Europa 2020”, jest wdrożenie wieloletniego planowania finansowego w oparciu o WPPF sporządzany w układzie zadaniowym.

III. Struktura wewnętrzna i charakter prawny Wieloletniego Planu Finansowego Państwa

Instytucja WPPF jest najbardziej eksponowanym elementem rozwiązań prawnych zawartych w u.f.p. z 2009 r. Przedstawiając jego główne cechy, należy wskazać, że WPPF jest przygotowywanym przez ministra finansów rządowym dokumentem prezentującym cele polityki społecznej i gospodarczej państwa skorelowane z europejskimi i krajowymi strategiami rozwoju oraz wieloletnie prognozy dochodów i wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Mając na uwadze zawartość dokumentu (brak wszystkich elementów niezbędnych dla stwierdzenia, że mamy do czynienia z planem sektora finansów publicznych) oraz jego konstrukcję i formę prawną (sposób jego zatwierdzania i moc wiążącą), należy stwierdzić, że nie posiada on cech pozwalających na nazwanie go planem finansowym sektora finansów publicznych państwa w tradycyjnym tego słowa znaczeniu ani też cech pozwalających na nazwanie go wieloletnim budżetem państwa.

Nie ma wątpliwości co do tego, że wielkości zawarte w części WPPF dotyczącej budżetu państwa mają zróżnicowaną szczegółowość i moc wiążącą. Dochody podatkowe stanowią zasadniczą część dochodów budżetu państwa. W ostatnich dwudziestu latach ich udział nigdy nie był niższy niż 4/5 ogółu dochodów budżetu państwa. Zestawia się je w podziale wg źródła, tj. w podziale stosowanym w ustawie budżetowej. Dochody niepodatkowe, w skład których wchodzi: dochody z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz z tytułu dywidendy; wpłaty z zysku NBP; wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych; środki europejskie na realizację projektów pomocy technicznej; dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe; dochody z najmu, dzierżawy i z innych umów o podobnym charakterze, dotyczące składników majątkowych Skarbu Państwa; odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych lub organów władzy publicznej; odsetki od udzielonych z budżetu państwa pożyczek krajowych i zagranicznych; grzywny, mandaty i kary pieniężne, zestawia się w jednej kwocie. Dochodami niepodatkowymi są także cła, ujęte w art. 104 ust. 2 p. 3 jako odrębna kategoria dochodów. Główne kategorie wpływów z tego tytułu (wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jednoosobowych spółek SP i dywidendy oraz wpłaty z zysku NBP) są kategoriami wykazującymi duże wahania w poszczególnych latach i znaczną rozpiętość między kwotami planowanymi i zrealizowanymi. Ich poziom jest uzależniony od wyników finansowych tych podmiotów oraz od decyzji ich właścicieli⁹. Planowanie wpływów z tych tytułów sprawiało w przeszłości wiele problemów w skali rocznej, w związku z tym można przewidywać, że ich prognozowanie w czasie znacznie dłuższym przysporzy jeszcze więcej problemów. Mimo to, skoro zdecydowano o nadaniu WPPF roli instrumentu zarządzania finansowego, wykazywanie jedną kwotą kilkunastu źródeł dochodów wydaje się zbyt dużym uproszczeniem. Podkreślić przy tym także należy, że wykazywane w WPPF wielkości wpływów mają charakter prognozy, tzn. nie są wielkościami wiążącymi.

9 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010, s. 363 i n.

Także wydatki budżetu państwa uwzględnione w WFPF mają charakter prognoz. Zauważyć należy, że ich prezentacja oparta jest na systematyce innej, niż ma to miejsce w ustawie budżetowej, z wyodrębnieniem: wydatków stałych związanych z funkcjonowaniem organów władzy publicznej i administracji rządowej; wydatków na obsługę długu publicznego; dotacji dla FUS i KRUS; subwencji ogólnej dla JST oraz dotacji celowych na realizację przez JST zadań zleconych z zakresu administracji rządowej; wskazanych w art. 104 ust. 3 p. 7 oraz p. 10 u.f.p. wydatków na cele rozwojowe kraju; środków przeznaczonych na współfinansowanie zadań z udziałem środków europejskich; środków na finansowanie zadań określonych w innych ustawach oraz zadań uznanych przez rząd za priorytetowe. Tak więc, w WFPF wydatki zestawiane są w układzie odpowiadającym funkcjom państwa. O ile zaprezentowany układ można uznać za poprawny z punktu widzenia prognozowania przyszłych wydatków budżetu państwa¹⁰, nie znajduje on bezpośredniego przełożenia na stosowany w planowaniu rocznym resortowy podział klasyfikacji budżetowej na części, działy itd.

Stosownie do postanowień u.f.p. począwszy od 2010 r., sporządza się budżet państwa oraz budżet środków europejskich w postaci odrębnych załączników do ustawy budżetowej. Konsekwencją takiego rozwiązania jest odpowiednie wyodrębnianie również w WFPF prognozy dochodów i wydatków budżetu środków europejskich i wyniku budżetu środków europejskich obok prognozy dochodów i wydatków budżetu państwa i kwoty deficytu budżetu państwa ze wskazaniem źródeł jego pokrycia.

Budżet środków europejskich obejmuje refundację wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Podkreślić należy, że ww. kategorie nie zawierają środków przeznaczonych na realizację projektów pomocy technicznej. Również w budżecie 2010 r. przedłożonym Sejmowi rząd nie zwiększył prognozy dochodów i wydatków, a jedynie zakwalifikował po stronie dochodów i wydatków ok. 3 mld zł z budżetu środków UE. Spowodowało to, że zapisane dochody są wyższe o tę kwotę, a wydatki, któ-

10 C. Kosikowski, Wieloletni Plan Finansowy Państwa, (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w., t. 1, Warszawa 2010, s. 116.

re również zwiększyły się o taką samą kwotę, znajdują się w kolumnie wydatków unijnych, nie wpływając na wynik wydatków budżetowych¹¹. Wyłączenie z budżetu środków europejskich środków pomocy technicznej wynika z jej ponadnarodowego charakteru i znajduje podstawę w art. 45 rozporządzenia ramowego Nr 83/2006. Pomoc techniczna służy finansowaniu zadań własnych KE w zakresie przygotowania, monitorowania, kontroli i ewaluacji programów¹².

Zgodnie z u.f.p. WFPF określa prognozy dochodów i wydatków budżetu środków europejskich oraz prognozę wyniku budżetu środków europejskich. Prognozowane dochody związane są z wyznaczeniem zadań objętych:

- Narodową Strategią Spójności 2007–2013, w ramach której realizowane są:
 - a. Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko,
 - b. Regionalne Programy Operacyjne,
 - c. Program Operacyjny Kapitał Ludzki,
 - d. Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka, oraz
 - e. Program Operacyjny Rozwój Polski Wschodniej;
- Europejskim Funduszem Rybackim 2007–2013, w ramach którego realizowany jest Program Operacyjny Zrównoważony Rozwój Sektora Rybołówstwa i Nadbrzeżnych Obszarów Rybackich;
- Wspólną Polityką Rolną UE, w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich 2007–2013.

Prognozy dochodów środków europejskich obejmują także niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, do których należą środki uzyskane w ramach:

- Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014 i Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014 oraz

11 E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010, s. 370.

12 Zob. M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, s. 313.

– Szwajcarsko–Polskiego Programu Współpracy¹³.

Ze względu na charakter ww. programów ustalone w WPFPP dochody i wydatki budżetu środków europejskich, a w konsekwencji również wyniku budżetu środków europejskich mają charakter prognoz.

W rozdziale V WPFPP na lata 2010–2013 uchwalonego w sierpniu 2010 r. ustalono prognozę budżetu środków europejskich, przewidyując łączny za lata 2011–2012 ujemny wynik budżetów tych środków w kwocie 19,0 mld zł, a na rok 2013 dodatni wynik w kwocie 14,3 mld zł. WPFPP na lata 2011–2014 uchwalony 8 miesięcy później przewiduje łącznie na lata 2011–2012 ujemny wynik w kwocie 20,1 mld zł, a na rok 2013 dodatni wynik w kwocie 10,9 mld zł. Jednocześnie ujemny wynik budżetu środków europejskich przyjęty do ustawy budżetowej uchwalonej w styczniu 2011 r. jest niższy o 0,8 mld zł od wyniku zakładanego w WPFPP na lata 2010–2013. Ocena powyższych danych wskazuje zgodnie z wcześniejszymi obawami, że korekta krótkookresowa mieści się w granicach dopuszczalnego błędu, natomiast trafność prognoz ostatniego roku planowego wykazuje znaczne odchylenia od przewidywań. Stosownie do art. 184 u.f.p. wydatki środków europejskich związane z realizacją programów oraz przewidzianych w nich celów dokonywane są zgodnie z procedurami ustalonymi w umowach międzynarodowych lub innymi procedurami ustalonymi dla wykorzystywania tych środków. Środkom europejskim nadano zarówno w ustawie budżetowej, jak i w WPFPP szczególny status. Salda budżetu państwa i budżetu środków europejskich nie podlegają kompensacji.

Jedyną wielkością, w stosunku do której można wskazać, że zawiera ona elementy dyrektywne, jest poziom deficytu budżetowego w poszczególnych latach. Poziom deficytu budżetu państwa jest o tyle istotną kategorią planowania budżetowego, że u.f.p. rozstrzyga w art. 105 ust. 2 o tym, że projekt ustawy budżetowej na kolejny rok nie może przewidywać deficytu większego niż ustalony został w WPFPP. W WPFPP na lata 2010–2013 przyjęto na rok 2010 poziom deficytu zgodny z obowiązującą ustawą budżetową w kwocie 52,2 mld zł, natomiast na kolejne lata ustalono obniżanie poziomu deficytu, odpowiednio: w 2011 r. – 45,0

13 Z wyłączeniem środków realizowanych w ramach poprzedniej perspektywy finansowej obejmującej lata 2004–2009.

mld zł; w 2012 r. 40 mld zł oraz w 2013 r. – 30 mld zł. WFPF na lata 2011–2014 przewiduje dla poszczególnych lat odpowiednio: dla roku 2011 – deficyt w wysokości 40,2 mld zł; 2012 r. – 37 mld zł; 2013 r. 30 mld zł. WFPF na lata 2011–2014 przewiduje również wyraźnie niższe, niż to pierwotnie przewidywano potrzeby pożyczkowe netto. Prognozy te są konsekwencją niższego, niż pierwotnie przewidywano deficytu budżetu środków europejskich oraz finansowania kosztów refundacji z tytułu ubytku składki przekazywanej do OFE, po uwzględnieniu zmian zmniejszających jej poziom. Uwzględniając możliwości wpływania na potrzeby pożyczkowe państwa w kontekście stosowania takich instrumentów ich kształtowania, jak wpływy z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, uznać należy za wątpliwą i przecenianą z politycznego punktu widzenia rolę normatywnego charakteru wskaźnika deficytu budżetowego państwa, jako miernika oceny zaangażowania rządu w zarządzanie finansami publicznymi.

IV. Zadaniowa klasyfikacja wydatków w WFPF

Istotą reformy jest ujęcie w WFPF wydatków publicznych państwa w 22 obszarach aktywności państwa, określanych jako jego funkcje¹⁴. Liczba funkcji w polskiej koncepcji budżetowania zadaniowego nie uległa więc korekcie w stosunku do kryteriów przyjętych w końcu 2009 r., które przewidywały 22 funkcje, 151 zadań grupujących wydatki budżetowe wg celów oraz 599 podzadań, grupujących działania umożliwiające realizację celów¹⁵. Nazwy funkcji przyjęte w WFPF uległy jednak w niektórych przypadkach zmianom, co być może wiąże się również ze zmianą zakresów zadań objętych tymi funkcjami. Hipotezy tej nie można jednak zweryfikować, ponieważ (poza notą budżetową) nie istnieje żaden akt, który określałby zasady klasyfikacji stosowanej w budżetowaniu zadaniowym. W WFPF na lata 2011–2014 wyodrębnione

14 Dla porównania, francuski program finansów publicznych na lata 2009–2012 wyodrębnia 32 funkcje.

15 J. Stankiewicz, Problemy racjonalizacji wydatków publicznych i wieloletniego planowania finansowego w aspekcie budżetu zadaniowego i wieloletnich planów finansowych, *op. cit.*, s. 302 oraz E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka–Pał, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2010, s. 143 i n.

wcześniej funkcje nie uległy korektom. WFPF prezentuje prognozę wydatków budżetowych państwa w podziale na następujące funkcje:

1. Zarządzanie państwem.
2. Bezpieczeństwo wewnętrzne i porządek publiczny.
3. Edukacja, wychowanie i opieka.
4. Zarządzanie finansami państwa.
5. Ochrona praw i interesów Skarbu Państwa.
6. Polityka gospodarcza kraju.
7. Gospodarka przestrzenna, budownictwo i mieszkalnictwo.
8. Kultura fizyczna i sport.
9. Kultura i dziedzictwo narodowe.
10. Nauka polska.
11. Bezpieczeństwo zewnętrzne i nienaruszalność granic.
12. Środowisko.
13. Zabezpieczenie społeczne i wspieranie rodziny.
14. Rynek pracy.
15. Polityka zagraniczna.
16. Sprawy obywatelskie.
17. Równomierny rozwój kraju.
18. Sprawiedliwość.
19. Infrastruktura transportowa.
20. Zdrowie.
21. Polityka rolna i rybacka.
22. Planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna.

Poziom wydatków w poszczególnych funkcjach określony został z różną szczegółowością. Dla niektórych funkcji określono wyłącznie kwotę planu 2010 r., ustalając w jednej kwocie prognozę wydatków na lata 2011–2013. Dla innych funkcji określono kwoty na cele wyodrębnione w ramach kilku funkcji, a także wskazano mierniki realizacji zadań. Brak jest wyjaśnienia, czym kierowano się, przyjmując w konkret-

nych przypadkach taką formę prezentacji, co sugeruje, że w zakresie poszczególnych funkcji można prezentować założenia w sposób całkowicie dowolny. Wszystkie kwoty wydatków ujęte w części dotyczącej prognozy mają jednak właściwie charakter informacyjny, ponieważ w treści WFPF zawarto klauzulę informującą o zamiarze modyfikacji planu w konsekwencji opracowania kolejnych strategii rozwoju kraju. Taka dowolność postępowania może być tylko uzasadniona brakiem ustawy o wieloletnim planowaniu finansowym wyznaczającej standardy wiążące ustalającego ten plan.

V. Przesłanki oceny trwałości dyrektyw i prognoz WFPF

Mając na uwadze to, że zarówno w części dotyczącej dochodów i wydatków budżetu państwa, jak i w części dotyczącej dochodów i wydatków budżetu środków europejskich oraz ich wyniku, WFPF w założeniu ma charakter prognozy, trudno uznać, że deficyt budżetowy oparty na tych szacunkach może na okres kilkuletni realnie odzwierciedlać rzeczywisty potencjał finansów publicznych. Z tego względu można stwierdzić, że wielkości tej nadano formalnie status pozycji wiążącej (dyrektywnej) dla planowania rocznego, wyznaczając jej tym samym ważną rolę, którą może jednak ona pełnić w sposób ograniczony. Wyłączne uprawnienie oraz obowiązek sporządzania i aktualizowania WFPF spoczywa na Radzie Ministrów. Należy jednak zaznaczyć, że Rada Ministrów była także przed wprowadzeniem wieloletniego planowania finansowego jedynym podmiotem uprawnionym do określania rozmiaru deficytu budżetowego w projekcie ustawy budżetowej. Zasada, zgodnie z którą zarówno na etapie sejmowych prac nad projektem ustawy, jak i na etapie senackich prac nad uchwaleniem poprawek do ustawy nie można zwiększyć deficytu budżetowego w stosunku do wielkości zaproponowanych przez rząd, wynika z art. 220 ust. 1 konstytucji¹⁶. W związku z powyższym można by stwierdzić, że quasi-dyrektywny charakter rozmiaru deficytu budżetowego zawartego

16 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 324.

w WPPF jest konsekwencją związania Rady Ministrów jej własnymi ustaleniami. Relacja między ustawą budżetową a WPPF ma charakter związany. Wprawdzie opracowując projekt ustawy budżetowej rząd ma obowiązek przyjąć w nim wielkość deficytu zawartą w WPPF, jednak po uchwaleniu ustawy budżetowej opracowanej z uwzględnieniem tej wielkości zobowiązany jest zaktualizować WPPF. Nie rozstrzygając wątpliwości, który z aspektów ma charakter pierwotny, a który wtórny dla ustalenia w WPPF rozmiaru deficytu budżetowego, zauważyć należy, że również Pakt Stabilności i Wzrostu zobowiązuje rząd do sporządzania średniookresowego celu dotyczącego pozycji budżetowej państwa. Uwzględniając wszystkie przedstawione uwarunkowania, uznać można, że wszystkie te dokumenty i akty wymagają w aspekcie deficytu budżetowego synchronizacji. Jednocześnie ustawodawca dostrzega zagrożenie dla stabilności wartości tego miernika, gdyż jako pochodna wielkości szacunkowych deficyt budżetowy jest podatny na wpływ wielu czynników zewnętrznych wymuszających jego korektę (dochody rosące, stabilne lub malejące; recesja, inflacja, koniunktura).

Przewidując konieczność weryfikacji WPPF, ustawodawca dopuszcza w art. 105 ust. 3 korektę tego planu przez Radę Ministrów w „szczególnie uzasadnionych przypadkach”. Przyczyny pojawienia się okoliczności powodującej konieczność dokonania korekty można podzielić na dwojakiego rodzaju. Pierwszą przyczyną, przewidzianą art. 107 ust. 2 u.f.p., jest ogłoszenie ustawy budżetowej. U.f.p. ustala, że ta okoliczność rozpoczyna bieg dwumiesięcznego terminu, w którym Rada Ministrów jest zobowiązana doprowadzić do zgodności dane dotyczące WPPF z ustawą budżetową. Drugą sytuacją stanowiącą podstawę do aktualizacji WPPF jest dokonanie korekt polityki społeczno-gospodarczej lub średniookresowej strategii rozwoju. Zgodnie z art. 12a ust. 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju średniookresowa strategia podlega aktualizacji co najmniej raz na cztery lata. Również rozporządzenie Rady UE nr 1055/2005 z dnia 27 czerwca 2005 r. zmieniające rozporządzenie Rady UE nr 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych dopuszcza możliwość zrewidowania średniookresowego celu budżetowego państwa członkowskiego, jeżeli wynika ono z wprowadzenia znaczącej reformy strukturalnej,

a w każdym przypadku co cztery lata. Zasadność weryfikacji ustaleń zawartych w WPPF przewiduje także sam twórca planu, stwierdzając w jego treści, że „przedstawiony poziom wydatków w poszczególnych funkcjach i określone cele mogą zostać zmodyfikowane w następnym WPPF oraz powiązane z celami i miernikami rezultatów, a także efektami ustanowionymi przez nowe dokumenty programowe i Długookresową Strategię Rozwoju Kraju 2030 oraz Zintegrowane Strategie”¹⁷. Tak więc, mimo podkreślenia, że w zakresie poziomu deficytu budżetowego ustalenia mają charakter szczególny, ustawodawca wykazuje realistyczne podejście, przewidując możliwość korygowania tego poziomu przez rząd. Z tego powodu uznaje się takie ograniczenie Rady Ministrów w projektowaniu budżetu za względne¹⁸. Niezrozumiałe jest zastrzeżenie, że w przypadku uwzględnienia wyższego poziomu deficytu Rada Ministrów jest obowiązana przedstawić Sejmowi szczegółowe wyjaśnienie, podczas gdy obowiązku wyjaśnienia takiego stanu rzeczy nie ma w przypadku uwzględnienia w projekcie niższego poziomu deficytu. Widocznie w zmniejszenie deficytu ustawodawca nie wierzy, a w każdym razie nie sankcjonuje potrzeby przedstawiania Sejmowi wyjaśnień.

VI. Kontrola realizacji założeń WPPF

Projekt WPPF opracowuje minister finansów i przedstawia go do uchwalenia i opublikowania w formie wskazanej w art. 106 u.f.p. U.f.p. nie określa dla jego przygotowywania specjalnej procedury wskazującej na obowiązek dokonywania jakichkolwiek uzgodnień istotnych z punktu widzenia kierunków polityki społeczno-gospodarczej państwa. Uchwalany jest w formie uchwały RM, więc z formalnego punktu widzenia ma status niższy niż ustawa budżetowa, a z prawnego punktu widzenia jest aktem wewnętrznym rządu¹⁹. Wkomponowana w jego

17 Zob. załącznik do uchwały nr 119 RM z dnia 3 sierpnia 2010 r. Wieloletni Plan Finansowy Państwa, M.P. Nr 57, poz. 773, zał. s. 2685.

18 Zob. M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010, s. 286.

19 C. Kosikowski, Wieloletni Plan Finansowy Państwa, (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w., t. 1, Warszawa 2010, s. 120.

konstrukcję podatność na zmiany będące efektem szerokiego zakresu powiązań wymuszających jego aktualizację ogranicza walor tego aktu jako instrumentu wieloletniego planowania finansowego²⁰.

U.f.p. zobowiązuje dysponentów części budżetu do przedkładania Ministrowi Finansów informacji o realizacji WPPF, w tym o stopniu realizacji celów. Minister finansów łącznie ze sprawozdaniem z wykonania ustawy budżetowej przedkłada Radzie Ministrów informację o przebiegu wykonania WPPF. U.f.p. nie przewiduje żadnej formalnej procedury przyjęcia do wiadomości informacji przez Radę Ministrów, która dołącza informację o przebiegu wykonania WPPF do przedkładanego Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, obok innych dokumentów określonych w art. 182 u.f.p. Informacja podlega publikacji na zasadach przyjętych dla publikacji WPPF. O powyższym rozwiązaniu można powiedzieć, że jest konsekwencją wcześniejszych rozwiązań dotyczących prezentacji założeń planu. Wypełnia tym samym wymóg jawności i przejrzystości finansów publicznych. Transparentność gospodarowania środkami publicznymi jest bowiem bez wątpienia jednym (lecz nie jedynym) środkiem sprzyjającym racjonalności gospodarowania tymi środkami.

Zakończenie

Oceniając wprowadzenie do systemu planów strategicznych wieloletniego planu finansowego państwa, inicjatywę należy uznać za działanie pozytywne. Abstrahując od rozważań, na ile wprowadzenie planu wieloletniego jest własną inicjatywą krajowych służb skarbowych, a na ile wymusza ten krok konieczność dostosowania rozwiązań krajowych do relacji zewnętrznych, podjętą próbę należy przyjąć z uznaniem. Entuzjazm z próby wprowadzenia wieloletniego planowania finansowego uzasadniony jest przede wszystkim brakiem wcześniejszych zaawansowanych prób reform polegających na wprowadzaniu wieloletniego planowania finansowego (Polska była jednym z nielicznych państw, w któ-

20 *Ibidem*, s. 120; S. Owskiak, charakteryzując rolę WPPF jako instrumentu planowania, określa go mianem „miękkiego narzędzia”, zob. S. Owskiak, Opinia ogólna o projekcie ustawy budżet państwa na 2011 r., (w:) Budżet państwa na 2011 r. Ekspertyzy wstępne, Druk Sejmowy Nr 3429, Warszawa 2010, s. 14.

rym takich prób wcześniej nie podejmowano). Podjęte próby należy kontynuować dla osiągnięcia do 2013 r. doświadczeń we wprowadzeniu wieloletniego planowania finansowego. To są pozytywne aspekty eksperymentu wprowadzenia wieloletniego planowania finansowego. Negatywnych aspektów jest znacznie więcej²¹. Przede wszystkim podkreślić należy brak kompletnej i spójnej obudowy prawnej tego niezwykle ważnego przedsięwzięcia.

21 Wraz z koncepcją wieloletniego planu finansowego państwa przedstawia je C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 424 i n.

STAN AKTUALNY I PERSPEKTYWY ZMIAN WIELOLETNIEJ PROGNOZY FINANSOWEJ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W POLSCE

I. Wieloletnie planowanie finansowe w samorządzie terytorialnym – istota zarządcza oraz ewolucja unormowań prawnych

Planowanie długookresowe (wieloletnie) jako takie jest wprawdzie niezbędnym, aczkolwiek niewystarczającym instrumentem w procesie zarządzania finansami, w tym finansami publicznymi. To, czy faktycznie będzie spełniać funkcję zarządczą, zależy od wielu czynników. Podstawowe (w sensie: wyjściowe) znaczenie ma założona/obrona metodologia sporządzania planu, która dla spełnienia celów zarządczych powinna uwzględniać cechy planowania strategicznego.¹ To znaczy, że sama konstrukcja planu, oprócz ustaleń dotyczących wytyczania finansowych celów i zadań w określonym czasie, winna także zawierać m.in. określenie sposobów oraz etapów ich realizacji, a także respektować warunki i powiązania z tzw. otoczeniem (w tym zasoby i ograniczenia).² Natomiast z punktu widzenia procesowego planowanie wieloletnie o charakterze strategicznym zawiera co najmniej następujące etapy:

-
- 1 Na ten temat zob. B. Kozuch, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Warszawa 2004, s. 180–181.
 - 2 *Ibidem*. Analogiczny wniosek można wysnuć także na podstawie analizy zawartej (w:) K. Piotrowska–Marczak, T. Uryszek, *Zarządzanie finansami publicznymi*, Warszawa 2009, s. 32–33.

- analizę priorytetów, która skupiać się winna na oczekiwaniach interesariuszy (wspólnoty samorządowej) oraz misji organizacji (głównych zadaniach danej JST);
- wybór optymalnej w danych warunkach i okresie strategii spośród dostępnych opcji postępowania;
- implementację strategii, która obejmuje zarówno planowanie zasobów koniecznych dla zrealizowania obranej strategii, jak też określenie ewentualnych zmian struktury organizacyjnej, czy systemów kontroli służących wykonaniu przyjętej strategii.³

Z poczynionych uwag wynika, iż plan wieloletni (w tym finansowy) spełniać może rolę narzędzia zarządzania, jeśli posiada niezbędne cechy strategii oraz powstał w procesie uwzględniającym wyżej wymienione etapy. Inaczej ujmując – instrument zarządzania finansami w postaci wieloletniego planu (finansowego) jest niejako produktem zarządzania strategicznego. Zatem ocena, czy dany plan ma lub może mieć znaczenie zarządcze, musi uwzględniać nie tylko konstrukcję planu/prognozy, ale także metodologię jego opracowywania. Przeprowadzana w kolejnych częściach niniejszego opracowania analiza wieloletniej prognozy finansowej (WPF) sporządzanej w jednostkach samorządu terytorialnego (JST) będzie uwzględniać wymienione podstawowe założenia zarządczego podejścia do planowania wieloletniego.

W kontekście planowania wieloletniego w JST konieczne jest odwołanie się do regulacji prawnych w tym zakresie. Przy tym uprzedzającego wyjaśnienia wymaga, iż samo istnienie unormowań prawnych odnośnie do gospodarki finansowej JST związane jest z faktem, iż wspólnoty samorządowe są organizacjami publicznymi wykonującymi zadania służące społeczności lokalnej i wykorzystującym i w tym celu zasoby/środki publiczne. Ze względu na wymóg szczególnej ochrony gospodarowania tymi zasobami/środkami, przy jednoczesnym braku lub nikłym działaniu w sferze publicznej korektur rynkowych, ustanowione zostały rozbudowane regulacje prawne wyznaczające ogólne schematy zachowań decydentów samorządowych w procesach zarzą-

3 B. Kozuch, Zarządzanie publiczne..., s. 182–184.

dzania finansami lokalnymi lub regionalnymi. Stąd też w JST czynnik prawny odgrywa istotniejszą (i wiodącą) rolę niż w organizacjach innych niż publicznoprawne.

Zanim będzie mowa o aktualnych uregulowaniach prawnych dotyczących WPF, wspomnieć wypada o poprzedzających ten instrument rozwiązaniach planowania wieloletniego wykorzystywanych w gospodarce finansowej JST. Otóż do 2010 r., zgodnie z wcześniej obowiązującymi regulacjami⁴, władze samorządowe zobligowane były do sporządzania odrębnego dokumentu planistycznego w postaci prognozy kwoty długu i jego spłat, wynikającej z planowanych i już zaciągniętych zobowiązań.⁵ Prognoza służyła przede wszystkim przestrzeganiu w kolejnych okresach budżetowych ustalonych w ustawie dopuszczalnych pułapów globalnego zadłużenia oraz jego spłat w stosunku do dochodów budżetowych.⁶ Oprócz tego, we wskazanym okresie, JST miały możliwość zamieszczania w uchwałach budżetowych (o charakterze rocznym) wieloletnich planów inwestycyjnych⁷, które oprócz aspektu stricte finansowego (łącznie nakłady finansowe, wysokość wydatków w kolejnych latach) zawierały także pewne ustalenia organizacyjne (nazwa i cel projektu/programu, jednostka organizacyjna realizująca lub koordynująca realizację zadań).⁸

Obecnie, zgodnie z regulacjami nowej ustawy o finansach publicznych⁹ (u.f.p.), JST obowiązane są do sporządzania wieloletnich prognoz finansowych.¹⁰ Wymagana przepisami konstrukcja WPF (traktowana w dalszej kolejności poprzez pryzmat zarządcy) zostanie omówiona w kolejnej części rozdziału. Tu zaś zasygnalizowane zostaną podstawowe założenia przyświecające wprowadzeniu tego narzędzia planistycz-

4 Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.); dalej: u.f.p. z 2005 r.

5 Art. 180 u.f.p. z 2005 r.

6 Zasadniczo pułap dopuszczalnego zadłużenia wynosił 60% w relacji do planowanych, a następnie zrealizowanych dochodów budżetowych, natomiast spłata zobowiązań wraz z należnościami ubocznymi nie mogła przekroczyć 15% w stosunku do kwoty dochodów JST – por. art. 170 i 169 u.f.p. z 2005 r. Szerzej zob. E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, s. 496–504.

7 Art. 166 u.f.p. z 2005 r.

8 Szerzej zob. E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, s. 474–479.

9 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

10 Analogicznie do szczebla państwowego, gdzie sporządzane są wieloletnie plany finansowe. Na ten temat zob. rozdział 6.

nego. Wspomnieć przy tym wypada, iż WPF obejmują swoim zakresem okres co najmniej 4 lat budżetowych (rok budżetowy oraz co najmniej 3 kolejne lata). Po raz pierwszy uchwalane były nie później niż uchwała budżetowa na rok 2011.¹¹ W uzasadnieniu do projektu obecnie obowiązującej u.f.p. podnoszono, iż finansowe planowanie wieloletnie jako takie jest uznawane za konieczny instrument nowoczesnego zarządzania finansami. Jako zalety planowania wieloletniego wymieniono:

- „bardziej racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi (wzrost efektywności wydatkowania, powiązanie wydatków ze średnio- i długookresowymi priorytetami rządu, ułatwienie absorpcji funduszy UE, skoncentrowanie działań na średnio- i długookresowej stabilności finansów publicznych);
- zwiększenie wiarygodności, przejrzystości i przewidywalności polityki fiskalnej;
- dopasowanie do planowania na szczeblu unijnym.”¹²

Niezależnie od tych zalet zauważono jednak, iż z planowaniem wieloletnim wiążą się określone problemy, przejawiające się m.in. w: – dużych kosztach planowania wieloletniego; – zmniejszeniu elastyczności polityki fiskalnej (chodzi tu o kwestię „związania” WPF); – kwestii wyboru pomiędzy krótkim albo długim okresem planowania (w tym ostatnim przypadku istnieje większe ryzyko błędów).¹³ Projektodawcy uznali jednak, iż korzyści wynikające z wprowadzenia planowania wieloletniego przeważają nad ewentualnymi kosztami.

Przyjęta w u.f.p. konstrukcja WPF, o której mowa będzie w pkt II, wskazuje, że jest to akt, w którym połączono nowe rozwiązania z dotychczas obowiązującymi.¹⁴ Sporządzane bowiem do tej pory przez JST dokumenty w postaci prognozy kwoty długu¹⁵ oraz wieloletniego pla-

11 Zgodnie z art. 122 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.); dalej: ustawa wprowadzająca u.f.p.

12 Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 20 października 2008 r. (druk sejmowy nr 1181), s. 11, powoływane dalej jako Uzasadnienie do projektu u.f.p.

13 *Ibidem*

14 Podobnie R. Trykozko, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, s. 364.

15 Która była dołączana do projektu uchwały budżetowej, a następnie w przypadku zmian w zakresie zobowiązań dłużnych JST stanowiła najczęściej załącznik do uchwały w spra-

nu inwestycyjnego¹⁶ będą stanowić część WPF. Dodatkowo przeniesiono pewne elementy z wcześniejszej konstrukcji uchwały budżetowej do tego aktu wieloletniego – chodzi tu o upoważnienia, o których mowa w art. 228 u.f.p.¹⁷ Generalnie zmiany polegające na połączeniu w jednym akcie sporządzanych dotychczas różnych dokumentów i postanowień odnoszących się do okresu przekraczającego rok budżetowy należy ocenić pozytywnie. Tym bardziej, że w pewnym zakresie dokonano pewnych, niezbędnych z punktu widzenia potrzeb praktyki modyfikacji – dotyczy to przede wszystkim sporządzanych pod rządami u.f.p. z 2005 r. wieloletnich planów inwestycyjnych, które mogły obejmować tylko okres 3 lat budżetowych.¹⁸ Trudno jednak pozytywnie ocenić, nie tylko zresztą w kontekście założonych celów, jakie do spełnienia ma planowanie wieloletnie, pozostałe „nowe” elementy stanowiące niejako podstawę całej WPF – o czym mowa będzie w dalszych częściach opracowania.

II. Wymogi prawne w zakresie konstrukcji WPF

Podstawowe dla konstrukcji WPF są regulacje u.f.p. zawarte w jej art. 226. Antycypującego pokreślenia wymaga, iż ustawodawca skierował do organów JST nakaz realności planowania¹⁹, a cała czasookresowa struktura tego planu wieloletniego zasadza się na poszczególnych latach budżetowych. Wymagana minimalna szczegółowość w tym zakresie została określona w ust. 1 i 2 art. 226 u.f.p., sam zaś sposób prezentacji danych (ich zestawienia itp.) jest kwestią dowolną.²⁰ Ustawodawca nakazuje, aby prognozy wielkości obejmowały dla każdego roku odrębnie:

wie zmian w uchwale budżetowej.

16 Stanowił on załącznik do uchwały budżetowej.

17 Były one objęte postanowieniami uchwały budżetowej na mocy art. 184 ust. 1 pkt 10 u.f.p. z 2005 r.

18 Szerzej na ten temat: J.M. Salachna w E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne...*, s. 475–479.

19 W art. 226 ust. 1 u.f.p. postanowiono m.in., że „wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna”.

20 Na temat możliwych wariantów redakcji uchwał JST w sprawie WPF zob. J.M. Salachna (red.), *Budżet i wieloletnia prognoza finansowa – od projektu do sprawozdania*, Gdańsk 2010, s. 35–59.

- 1) kwotę dochodów globalnie oraz w podziale na dochody bieżące i majątkowe (w tym zakresie zob. art. 235 u.f.p.), przy czym w ramach dochodów majątkowych wyszczególnić należy ich podkategorię w postaci wpływów (dochodów) ze sprzedaży majątku²¹;
- 2) kwotę wydatków globalnie oraz w podziale na wydatki bieżące i majątkowe (zob. art. 236 u.f.p.);, przy czym w ramach wydatków bieżących należy wyodrębnić wydatki: – na obsługę długu, – na spłatę gwarancji i poręczeń, – na wynagrodzenia i naliczane od nich składki, – związane z funkcjonowaniem organów JST (np. diety radnych). Natomiast zarówno wśród wydatków bieżących, jak i majątkowych wykazać trzeba kwoty związane z realizacją przedsięwzięć wieloletnich;
- 3) wynik budżetu JST, czyli nadwyżkę lub deficyt (jeśli budżet nie jest zrównoważony)²² oraz przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu;
- 4) kwoty przychodów i rozchodów, z uwzględnieniem długu zaciągniętego i planowanego do zaciągnięcia; ustawodawca nie sprecyzował przy tym, jaka ma być szczegółowość tych danych. Mając jednak na uwadze dyspozycję, iż należy uwzględnić kwoty dłużne, w przychodach należy rozróżnić co najmniej łączną kwotę przychodów zwrotnych, czyli powodujących dług (np. pożyczki i kredyty) oraz łączną kwotę przychodów bezzwrotnych (np. wpływy z prywatyzacji). Analogicznie należy postępować odnośnie do wykazywania źródeł rozchodów, tj. odrębnie wykazywać rozchody związane ze spłatą zobowiązań dłużnych oraz pozostałe (np. udzielane pożyczki z budżetu JST);
- 5) kwotę długu JST, z uwzględnieniem relacji, o której mowa w art. 243 u.f.p. oraz sposób sfinansowania spłaty długu. W tym miejscu wskazać trzeba, iż w latach 2011–2013 w zakresie obliczania wskaźników długu i jego spłaty stosowane

21 Por. katalog dochodów majątkowych zawarty w art. 235 ust. 3 u.f.p. Dochody ze sprzedaży majątku są tylko jednym ze źródeł dochodów majątkowych.

22 Zob. art. 217 u.f.p.

są przepisy art. 169 i 170 u.f.p. z 2005 r. (na mocy art. 121 ust. 2 i 8 ustawy wprowadzającej u.f.p.) – w tym miejscu pominięta zostanie ich charakterystyka, ponieważ wykracza to poza przedmiot omówienia. Niezależnie jednak od tych wytycznych, zgodnie z art. 122 ust. 3 ustawy wprowadzającej u.f.p., w WPF na lata 2011–2013 do WPF musi być także załączona informacja o relacji długu wyliczonego wedle nowego wskaźnika wynikającego z art. 243 u.f.p. (oparta o wynikające z prognozowanych we wskazanych okresach wielkości poszczególnych kategorii budżetowych). Natomiast konieczność wskazywania „sposobu sfinansowania spłaty długu” *prima facie* wydawać się może zbędna, ponieważ kwoty spłat wynikają przecież z odrębnie wykazywanych kwot rozchodów. Jednakże spłata długu może następować z nadwyżki budżetowej lub wolnych środków, stąd też zasadne wydaje się wskazywanie sposobu finansowania spłat zadłużenia. Niemniej użyte w art. 226 ust. 1 pkt 6 u.f.p. sformułowanie nie jest zbyt fortunate, właściwsze byłoby postanowienie o wykazywaniu źródeł (i kwot) finansowania spłaty długu.

Ustawodawca postanowił także o konieczności sporządzania i zawarcia w WPF objaśnień przyjętych/prognozowanych wartości (art. 226 ust. 1 pkt 7 u.f.p.). Z uwagi na podstawowy charakter dochodów i wydatków budżetowych (w tym bieżących i majątkowych) wydaje się, że objaśnienia przede wszystkim powinny skupić się na tych wartościach. Przy tym konieczne wydaje się także wyjaśnienie znacznych odchyleń (różnic) pomiędzy tymi wartościami przyjętymi dla kolejnych lat (wskazanie przewidywanych przyczyn wzrostu lub spadku tych wielkości). Przychody i rozchody zaś stanowią konsekwencję planowanych lub prognozowanych dochodów i wydatków, stąd też w tym zakresie wyjaśnienia będą, jak się wydaje, jedynie opisem przyczyn ich kształtowania się. Zasadne wydaje się także objaśnianie wyboru źródeł finansowania deficytu w kolejnych latach. Niezależnie jednak od tych uwag, szczegółowość i formuła objaśnień zależeć będzie od konwencji przyjętej przez organ wykonawczy danej JST. W tym zakresie organ nadzoru dokonujący badania WPF (czyli RIO) nie będzie zasadniczo kwestionować żadnego z wariantów, a tylko zwracać uwagę, czy objaśnienia

są sporządzone i czy są skorelowane z przyjętymi wartościami. Z tego punktu widzenia objaśnienia przyjętych prognoz mają charakter formalny.

Z kolejnych przepisów art. 226 u.f.p., tj. jego ust. 3 i 4 wynika, iż nieodzownym elementem WPF jest załącznik do uchwały, w którym ujmuje się w określonej strukturze wykaz przedsięwzięć wieloletnich – w tym zakresie zob. pkt III niniejszego rozdziału.

Wbrew temu, co mogłoby wynikać z redakcji art. 226 u.f.p. (a w szczególności jego ust. 1), powołana regulacja nie zawiera wyczerpującego określenia zakresu przedmiotowego WPF. Z dalszych przepisów ustawy o finansach publicznych wynika bowiem, że obligatoryjnym jej elementem jest prognoza kwoty długu (art. 227 ust. 2 u.f.p.), a fakultatywnym – upoważnienia dla organu wykonawczego do zaciągania zobowiązań (art. 228 u.f.p.). Te elementy WPF będą przedmiotem dalszej analizy (pkt III). W tym zaś miejscu można wskazać, iż z całościowo traktowanych obowiązujących regulacji wynika, że prognoza składa się – w zależności od przyjętej konwencji – z 4 lub 5 części (elementów), mianowicie:

- 1) prognoz wielkości, o których mowa w art. 226 ust. 1 i 2 u.f.p. w podziale na kolejne lata budżetowe. Do tej części zaliczono także objaśnienia przyjętych wartości (ust. 1 pkt 7 powołanej regulacji), chociaż ich formalne ujęcie w uchwale może być różne.²³ Tę część można nazwać „budżetową”, ponieważ odnosi się do wielkości, które są uwzględniane w aktach (uchwałach) budżetowych oraz wielkości te muszą być „rozbite” na poszczególne lata budżetowe objęte WPF. Jeśli chodzi o sposób ujęcia tych prognoz oraz objaśnień do nich w uchwale w sprawie WPF, możliwe są w tym zakresie dwa wyjściowe (podstawowe) warianty:
 - a) prognozy wielkości na poszczególne lata ujmowane są w części tekstowej uchwały; w takim układzie objaśnienia przyjętych wartości znaleźć się mogą zarówno przy (bezpośrednio) prognozach, jak i w odrębnym załączniku. Niezależnie od for-

23 Z praktyki wynika, iż objaśnienia stanowią ostatni, odrębny załącznik do uchwały w sprawie WPF.

muły objaśnień, wydaje się, że taki sposób konstruowania jest jednak mało przejrzysty;

- b) prognozy wielkości na poszczególne lata ujęte są w stosownej tabeli lub zespole tabel, stanowiącej/ych załącznik do uchwały w sprawie WPF²⁴; objaśnienia przyjętych wartości mogą być ujmowane bądź pod tabelami (lub np. ich kolejnymi pozycjami), bądź stanowić mogą odrębny załącznik;
- 2) objaśnień przyjętych wartości, jeśli przyjęto wariant ich odrębnego ujmowania – zob. powyżej lit a) i b); wówczas będzie on ujmowany w odrębnym załączniku (co ma miejsce najczęściej),
- 3) planu przedsięwzięć wieloletnich, który stanowi załącznik do uchwały – w praktyce jest on najczęściej sporządzany w formie tabelarycznej,
- 4) prognozy kwoty długu (art. 227 ust. 2 u.f.p.), która może być ujmowana jako załącznik do uchwały (co wydaje się bardziej właściwe i w praktyce najczęściej stosowane) bądź też „wtłoczyć” ją można w treść uchwały; podobnie jak plan przedsięwzięć wieloletnich, prognoza sporządzana jest w formie tabelarycznej,
- 5) upoważnienia dla organu wykonawczego w zakresie zaciągania zobowiązań (art. 228 u.f.p.). W tym przypadku jednoznacznie opowiedzieć się należy za formą zamieszczania tego typu postanowień w części tekstowej uchwały w sprawie WPF (tzn. w formie stosownego/ych zapisów w stosownych § takiej uchwały).

III. Plan przedsięwzięć wieloletnich oraz prognoza kwoty długu jako konstytutywne części WPF

W niniejszej części postanowiono przedstawić dwa najistotniejsze elementy WPF, tj. plan przedsięwzięć oraz prognozę kwoty długu.

24 Przy takim podejściu sama treść uchwały w sprawie WPF będzie w przeważającej części autoryzować załączniki, tj. poszczególne zapisy w kolejnych §§ będą stanowić, iż np. przyjmuje się prognozę..., zgodnie z załącznikiem nr 1 do niniejszej uchwały.

Oczywiście wyjaśnienia wymaga, dlaczego – zgodnie z tytułem niniejszej części – traktowane są one jako części konstytutywne WPF, a także z jakich względów zarządczych wymagają, odrębnego omówienia. Jeśli chodzi o plan przedsięwzięć wieloletnich planowane na nie kwoty w poszczególnych latach budżetowych są wyznacznikiem dla ujmowania wydatków z tego tytułu w części „budżetowej” WPF. Wskazać także trzeba, iż planowany okres przedsięwzięć determinuje okres, na jaki sporządzana jest cała WPF (będzie o tym mowa po przedstawieniu konstrukcji planu przedsięwzięć). Oprócz tego ta część prognozy, z uwagi na jej wewnętrzną strukturę, przynajmniej *prima facie* wydaje się najbardziej odzwierciedlać/uwzględniać elementy planowania strategicznego. Z kolei prognoza kwoty długu jest nie tylko ściśle powiązana z planem przedsięwzięć wieloletnich (w związku z planowanymi źródłami ich finansowania), ale także w sensie merytorycznym to zasadniczo dla „jej potrzeb” sporządzany jest plan wielkości budżetowych na kolejne lata (część budżetowa WPF, o której mowa była we wcześniejszym pkt). Owe wielkości budżetowe (poszczególne ich kategorie) decydują bowiem o tym, czy JST będzie w stanie finansować istniejące, a przede wszystkim ewentualnie planowane zadłużenie. Ów instrumentalny charakter części budżetowej WPF (względem prognozy długu) potwierdza pośrednio sama jej konstrukcja, która jest analogiczna do tej zawieranej w rocznym budżecie JST, a która przesądza o zdolności do zadłużania się danej wspólnoty samorządowej oraz możliwości dokonywania określonych kategorii wydatków.²⁵ Ponadto w założeniu prognoza długu stanowić ma instrument zarządzania długiem JST²⁶.

Przedsięwzięcia zamieszczone w załączniku do uchwały w sprawie WPF określone zostały w art. 226 ust. 4 u.f.p. Są one przedmiotowo szersze w stosunku do tych zamieszczanych w sporządzonym do 2010 r. wieloletnim planie inwestycyjnym (będącym wówczas załącznikiem do uchwały budżetowej). Aktualne pojęcie przedsięwzięć wieloletnich obejmuje:

25 Szerzej zob. E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010, s. 774 i nast.

26 Na ten temat: M. Poniatowicz, J.M. Salachna, D. Perło, Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010, m.in. s. 161 i nast.

- a) programy, projekty lub zadania przewidziane do realizacji w okresie dłuższym niż rok budżetowy, bez względu na to, jakie jest źródło ich finansowania (art. 226 ust. 4 pkt 1 u.f.p.). I tak będą to w szczególności przedsięwzięcia realizowane z udziałem środków bezzwrotnych z zagranicy (w tym z budżetu UE lub z pomocy finansowej państw członkowskich EFTA) lub przedsięwzięcia realizowane na podstawie umów o partnerstwie publiczno–prywatnym. Zauważyć trzeba, że redakcja przepisu (sformułowanie: „w tym związane z:”) wskazuje, iż w omawianym załączniku powinny znaleźć się wszelkie programy, projekty lub zadania realizowane w perspektywie przekraczającej rok budżetowy, tj. także te, które finansowane są wyłącznie ze środków własnych;
- b) umowy, których realizacja jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy (art. 226 ust. 4 pkt 2 u.f.p.). Tego rodzaju umowy zawierane są np. na dostawę energii elektrycznej i ciepłej, dostarczanie wody i odbiór ścieków itd. Trudno jest w ich przypadku z góry przewidzieć, jak w kolejnych latach będą kształtować się wydatki za realizację zakontraktowanych usług (przedsięwzięcia mają obejmować okres, na który sporządzana jest WPF – art. 227 u.f.p.). Nie można także uznać, iż jest to przedsięwzięcie, jeśli weźmiemy pod uwagę dyspozycję ust. 3 regulacji zawartych w art. 226 u.f.p. Jak bowiem określić w załączniku jednostkę zobowiązaną do realizacji zadania? (w przedmiotowych umowach będzie to najczęściej podmiot spoza struktury organizacyjnej JST), czy też jaki jest cel szczegółowy owego swoistego „przedsięwzięcia”? (to przecież zapewnienie ciągłości działania jednostki), jakie są łączne nakłady finansowe? (to nie są *de facto* nakłady na realizację zadania, ale zapłata za świadczone usługi). Przytoczone względy uzasadniają twierdzenie, że ustawodawca popełnił błąd, zaliczając realizację umów zapewniających funkcjonowanie (bieżące) JST lub jej jednostek organizacyjnych w poczet przedsięwzięć wieloletnich;

- c) gwarancje i poręczenia udzielane przez JST; jakkolwiek zaliczanie potencjalnych wydatków z tytułu poręczeń i gwarancji udzielanych przez JST do kategorii przedsięwzięć może budzić określone wątpliwości, to ich uwzględnienie w załączniku do WPF wydaje się jednak uzasadnione – przede wszystkim z uwagi na fakt, iż owe zobowiązania JST powstają/powinny powstawać w związku z realizacją zadań przypisanych do realizacji samorządom terytorialnym (np. poręczenia kredytu udzielane samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej).

W świetle powyższych ustaleń trudno przyjąć, że umowy na usługi zapewniające bieżące funkcjonowanie JST (i ewentualnie podległych jej jednostek) powinny być wykazywane w załączniku do WPF, nie są to bowiem przedsięwzięcia. Tezę tę potwierdza analiza konstrukcji i zawartości załącznika (o czym w kolejnym punkcie) – brak w niej „miejsc” na wykazywanie wydatków wynikających z tego typu umów.

Wymogi odnośnie do zawartości danych wykazywanych w załączniku przedsięwzięć wieloletnich formułuje ust. 3 art. 226 u.f.p. Ze względów pragmatycznych prognozy wielkości i inne dane zamieszczone winny w nim być w formie tabelarycznej, która musi zawierać co najmniej:

- nazwę i cel przedsięwzięcia, np.: budowa wodociągu we wsiach X i Y, budowa/rozbudowa drogi nr ...;
- jednostkę realizującą lub koordynującą przedsięwzięcie, np. Urząd Miasta i Gminy w A.;
- okres realizacji oraz łączne nakłady finansowe, np. okres realizacji: 2011–2014; łączne nakłady (wartość kosztorysowa) – 5.500.000 zł;
- limity wydatków w poszczególnych latach, np.: rok 2011 – 2.000.000 zł; rok 2012 – 1.500.000 zł; rok 2013 – 1.200.000 zł; rok 2014 – 800.000 zł;
- limit zobowiązań – 5.500.000 zł.

Powyższe elementy mają charakter obligatoryjny. Niemniej ze względów zarządczych dobrze byłoby w planie przedsięwzięć wielolet-

nich zamieszczać także inne dane szczegółowe, takie jak np. przewidywane źródła finansowania (w podziale na m.in. środki budżetowe/własne, środki z budżetu UE; dotacje z budżetu innych JST; przychody zwrotne) w każdym z lat realizacji przedsięwzięcia.

Zgodnie z ust. 1 art. 227 u.f.p. wieloletnia prognoza finansowa obejmuje co najmniej 4 lata budżetowe. Jednak ustawodawca sformułował w powołanej regulacji przesłankę obligatoryjnego wydłużenia okresu, na który ma być sporządzana (i uchwalana) WPF. I tak, jeśli limity wydatków na realizację przedsięwzięć wieloletnich przekraczają 4 lata (tj. rok budżetowy i 3 kolejne lata), to wieloletnia prognoza musi obejmować swoim zakresem okres nie krótszy niż ten, na który planowane są owe przedsięwzięcia. Przykładowo, jeśli JST planuje realizację danego przedsięwzięcia na 6 lat, np. w okresie 2011–2016, to WPF musi obejmować lata 2011–2016. Wymóg ten jest jak najbardziej zrozumiały, ale tylko teoretycznie (przede wszystkim z uwagi na konieczność przewidywania co do możliwości i „skutków” finansowych podejmowanych zadań, projektów i programów). W praktyce bowiem pojawiają się poważne problemy, które dyskwalifikują to rozwiązanie normatywne, które nie ogranicza z góry okresu, na który sporządzana jest WPF. Otóż niektóre JST, przyjmując ustawowe pojęcie przedsięwzięcia, posiadają takie np. umowy, które zawarte zostały np. na 20 lub więcej lat. „Trzymając się” obowiązujących przepisów WPF, należałoby sporządzić na 20 lat budżetowych, co jest absurdalne – także z uwagi na to, iż z punktu widzenia zarządzania (nawet strategicznego) przyjmowanie wytycznych na taki okres nie może być uznane za planowanie; jest to raczej bliższe praktykom wróżbiarskim.

Skoro została już poruszona kwestia okresu, na który sporządzana winna być WPF, od niej właśnie rozpoczęte zostanie omówienie dotyczące prognozy długu stanowiącej konstytutywny element WPF. I tak dyspozycja zawarta w art. 227 ust. 2 u.f.p. nakazuje sporządzenie prognozy kwoty długu na okres, na który zaciągnięto lub planuje się zaciągnąć zobowiązania. W pierwszej kolejności wyjaśnienia jednak wymaga, o jakich zobowiązaniach traktuje omawiana regulacja. Otóż z pewnością nie może tu chodzić o zobowiązania zaciągane w związku z realizacją zadań JST, które nie mają wpływu na dług (np. realizacja wydatków nastąpić ma z planowanych dochodów budżetowych). Od-

wołać się trzeba w tym zakresie do regulacji ogólnych, formułujących pojęcie długu (art. 72 u.f.p.). Jednak dodatkowo zważywszy na fakt, iż jednostki sektora finansów publicznych nie mogą planować wystąpienia zobowiązań wymagalnych, gdyż stanowiłoby to naruszenie ogólnej zasady terminowego dokonywania wydatków w wysokościach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań²⁷ – w prognozie długu powinny być wykazywane zobowiązania z tytułu: zaciągniętych pożyczek i kredytów, wyemitowanych obligacji komunalnych, przyjętych depozytów (art. 72 ust. 1 pkt 1 – 3 u.f.p.). Na tle ust. 2 art. 227 u.f.p. powstaje także pytanie, czy pozostałe prognozy zawierane w WPF muszą także odpowiadać okresowi prognozy długu? – o ile oczywiście jest on dłuższy niż okres realizacji przedsięwzięć wieloletnich. Postawiona kwestia jest wynikiem następujących okoliczności:

- a) przepisy u.f.p. nie przewidują wprowadzenia danych, które mają być uwzględniane w prognozie długu, jednak z regulacji dotyczących dopuszczalnych pułapów długu wynika, iż:
 - do 2013 r. kwota długu oraz jego spłat w kolejnych latach odnoszona jest do wysokości dochodów JST (art. 170 i 169 u.f.p. z 2005 r. w zw. z art. 121 ust. 7 i 8 ustawy wprowadzającej u.f.p.); na marginesie – we wskazanym okresie JST zamieszczają także informację o relacji długu/jego spłat wedle nowych zasad określonych w art. 243 u.f.p. (art. 122 ust. 3 ustawy wprowadzającej u.f.p.), tj. uwzględniających relację spłat do tzw. nadwyżki operacyjnej;
 - od 2014 r. w zakresie dopuszczalnego zadłużenia należy stosować art. 243 u.f.p., który nakazuje uwzględnianie przy obliczeniach kwot dochodów ogółem, dochodów bieżących i majątkowych oraz wydatków bieżących;
- b) z powyższych względów prognoza długu musi zatem uwzględniać nie tylko samą kwotę długu (wskaźnik długu i jego spłat), ale także informacje (wielkość dochodów, w tym bieżących i majątkowych, wielkość wydatków, w tym wydatków bieżących i majątkowych), na podstawie których dokonywana jest

27 Zob. art. 43 ust. 3 pkt 3 u.f.p. Inną kwestią jest realne (rzeczywiste) wystąpienie zobowiązań wymagalnych, o których mowa w art. 72 ust. 1 pkt 4 u.f.p. już w toku wykonywania budżetu (planu finansowego).

ocena legalności przyjętych założeń odnośnie do kształtowania się zadłużenia.

Dlatego też, skoro w prognozie długu uwzględniane muszą być także dane dotyczące niektórych z prognozowanych wielkości budżetowych dotyczące okresu, na który przewiduje się spłatę zobowiązań dłużnych, to być może należałoby przyjąć, że wszystkie prognozy zawierane w WPF muszą odpowiadać okresowi przewidzianemu w prognozie długu. Taka interpretacja nie wydaje się jednak prawidłowa. Analiza bowiem art. 227 u.f.p. prowadzi do wniosku, że jeśli prognoza kwoty długu obejmuje okres przekraczający okres, na który sporządzane są prognozy, o których mowa w art. 226 ust. 1 u.f.p., to WPF w podstawowej swej części (nie dotyczącej prognozy długu) nie musi uwzględniać danych na okres prognozowanego długu. Przykładowo: jeśli JST planuje realizację przedsięwzięć wieloletnich na lata 2011–2016, a zaciągnięte i planowane do zaciągnięcia zobowiązania dłużne będą podlegały spłacie w latach 2011–2020, to:

- WPF w zakresie, o którym mowa w art. 226 u.f.p., ustalana jest na lata 2011–2016;
- załącznik do WPF w postaci prognozy długu obejmuje okres 2011–2020 (z wyszczególnieniem, niezbędnych dla stwierdzenia legalności długu, wielkości budżetowych w tych latach, tj. dochodów bieżących i majątkowych, wydatków bieżących i majątkowych).

IV. Status WPF w kontekście uchwały budżetowej

Przedmiotowy i czasowy zakres planów zawieranych w WPF, a także formalnoprawny status tego aktu²⁸ w porównaniu do statusu oraz zakresu uchwały budżetowej wskazywałby, iż wieloletnia prognoza finansowa ma charakter merytorycznie nadrzędny w stosunku do rocznego budżetu. Zatem z zarządczego punktu widzenia WPF stanowić winna akt o charakterze strategicznym, zaś roczny budżet (uchwała budżetowa) – akt zarządzania bieżącego. Jednak sprawdzenie, czy

28 Uchwały w sprawie WPF, tak jak uchwały budżetowe JST, są aktami prawa wewnętrznego.

uregulowania prawne zostały dostosowane do takich założeń, wymaga analizy relacji jakie zachodzą/powinny zachodzić wedle ustawodawcy pomiędzy obydwoma aktami.

Niniejsze rozważania wypada zacząć od podniesienia, że art. 229 u.f.p. wyznacza zakres minimalnej korelacji pomiędzy danymi wynikającymi z WPF z wielkościami określonymi w budżecie JST. Zgodnie z powołanym przepisem wartości przyjęte w WPF i budżecie JST powinny być zgodne co najmniej w zakresie: wyniku budżetu, kwot przychodów i rozchodów (związanych z wynikiem budżetu) oraz długu JST. Takie sformułowanie – uwzględniając postanowienia proceduralne dotyczące tak WPF, jak i uchwały budżetowej – prowadzi do następujących ustaleń:

- ustawodawca za najistotniejsze elementy WPF uznał określone w niej dla kolejnych lat budżetowych: wynik budżetu (nadwyżkę/deficyt), kwoty przychodów i rozchodów oraz dług JST. Oprócz tego oznacza to także, iż *de facto* pozostałe postanowienia wieloletniej prognozy są mało lub w ogóle nieistotne – co może wskazywać na przede wszystkim formalny charakter WPF;
- z uwagi na obowiązującą procedurę opracowywania i uchwalania tak WPF, jak i uchwały budżetowej wszystkie dane zawarte w wieloletniej prognozie na etapie projektu WPF oraz w momencie jej uchwalenia będą wykazywać zgodność z danymi wynikającymi z uchwały budżetowej (czyli w zakresie danego roku). Natomiast w trakcie roku budżetowego, kiedy to JST dokonuje w uchwale budżetowej licznych zmian, WPF będzie musiała być dostosowywana do uchwały budżetowej (zmieniana) tylko we wskazanym w art. 229 u.f.p. zakresie (wyniku budżetu, kwot przychodów i rozchodów i w konsekwencji – długu). Odnośnie do pozostałych ustaleń, niezależnie od oceny merytorycznej takich faktów, mogą występować różnice (nawet znaczące);
- zmiany, które będą musiały być dokonywane w WPF w trakcie realizacji uchwały budżetowej danego roku będą konieczne wyłącznie w zakresie, w jakim zmieniły się postanowienia

uchwały budżetowej odnośnie do ustalonej kwoty deficytu lub nadwyżki, kwot przychodów i rozchodów oraz długu JST. To zaś oznacza, iż z jednej strony WPF jest, przynajmniej w pierwotnym kształcie i w zakresie danego roku budżetowego, powieleniem ustaleń budżetowych; z drugiej zaś strony – że WPF poza zakresem określonym w art. 229 u.f.p. ma poniekąd „samodzielny” byt, aczkolwiek tylko pod względem formalnym.

Podkreślić także trzeba, iż u.f.p. wymaga także pewnej korelacji pomiędzy WPF a uchwałą budżetową w przedmiocie realizacji (tj. wydatków) przedsięwzięć wieloletnich w danym roku budżetowym – zob. art. 231 ust. 2 u.f.p.

Mówiąc o wymogach zgodności pomiędzy danymi (planami) zawartymi w WPF oraz w uchwale budżetowej, nie można pominąć istotnej w tym zakresie kwestii merytorycznego statusu uchwały budżetowej. Zgodnie bowiem z art. 211 ust. 4 u.f.p. podstawą gospodarki finansowej JST w danym roku jest uchwała budżetowa (a do czasu jej podjęcia – projekt takiej uchwały – art. 240 ust. 1 u.f.p.). Zatem, jak już wyżej wskazywano, to uchwała budżetowa i jej zmiany będą przede wszystkim oddziaływać na plany zawarte w WPF, a nie odwrotnie. I tak, dokonanie zmian w wieloletniej prognozie jest konieczne, jeśli dokonane w budżecie zmiany wielkości dochodów i wydatków wpływają na zmianę kwoty zaplanowanego deficytu lub nadwyżki bądź też w ich wyniku wcześniej zaplanowany stan równowagi budżetowej zmienia się w nierównowagę (tj. nadwyżkę albo deficyt). To oznacza, że jeśli dokonywane w planie wydatków lub dochodów zmiany (np. przeniesienia limitów wydatków) nie rzutują na wynik budżetu – nie ma potrzeby zmiany WPF, teoretycznie nawet wówczas, gdyby zmieniła się w ich wyniku struktura dochodów (kwoty dochodów bieżących i majątkowych) albo wydatków (bieżących, majątkowych lub innych kategorii, o których mowa w art. 226 ust. 2 pkt 2 u.f.p.). W tym miejscu zaznaczenia jednak wymaga, że w szczególności w kolejnych latach, kiedy zaczną w pełni obowiązywać art. 243 i 244 u.f.p. (od 2014 r.), zmiany kwot dochodów i wydatków bieżących oraz majątkowych będą pociągały za sobą konieczność zmian prognozy kwoty długu będącej częścią WPF, ponieważ wielkości te wpływać będą na indywidualny dopusz-

czalny pułap długu JST. Korekty WPF dokonywane będą także, jeśli w danym roku budżetowym zmieniły się pierwotnie planowane kwoty przychodów i rozchodów, co najczęściej wynikać będzie ze zmian wyniku budżetu. Problemem może być natomiast rozumienie konieczności zgodności pomiędzy WPF a budżetem w zakresie długu JST. Wynika on z faktu, iż dług jako taki nie jest elementem uchwały budżetowej, a tym bardziej budżetu, o którym stanowi art. 229 u.f.p. (por. art. 212 u.f.p.). Mając jednak na względzie, że zmiany wyniku budżetu oraz kwot przychodów i rozchodów budżetowych powodują najczęściej zmiany w planowanych wielkościach długu JST, okazuje się, iż chodzi o zmiany w budżecie skutkujące zmianą kwoty długu oraz obliczanym na podstawie przepisów jego pułapem – zarówno w danym roku budżetowym, jak i w kolejnych latach (jeśli bowiem zwiększono deficyt budżetu i postanowiono go pokryć kredytem, to zwiększa się kwota długu ogółem oraz kwoty jego spłat w kolejnych latach budżetowych).

Na ocenę merytorycznego statusu WPF może także wpływać procedura jej tworzenia. Uregulowania dotyczące opracowywania i uchwalania wieloletniej prognozy zostały zawarte w art. 230 u.f.p. W powołanej regulacji ustawodawca dokonał m.in. rozgraniczenia kompetencji przysługujących organowi wykonawczemu i stanowiącemu JST. Do zakresu kompetencji organu wykonawczego JST należy:

- a) wyłączność inicjatywy uchwałodawczej w sprawie WPF i jej zmian;
- b) obowiązek przedłożenia projektu WPF lub jej zmian organowi stanowiącemu oraz RIO; w tym miejscu podnieść trzeba, iż – co do zasady – przedłożenie to musi być dokonywane rokrocznie, co wynika z kroczącego charakteru WPF oraz wymogu minimalnej zgodności prognoz z danymi budżetowymi (art. 229 u.f.p.).²⁹

Z kolei kompetencją organu stanowiącego JST jest:

29 Jeśli podjęta wcześniej, np. w poprzednim roku WPF uchwalona została na okres przekraczający 4 lata i jeśli dodatkowo zawarte w niej prognozy odnoszące się do roku, na który opracowywany jest budżet nie ulegają zmianie – wówczas nie jest konieczne przedłożenie wraz z projektem uchwały budżetowej także projektu w sprawie zmiany WPF. Jednak jest to założenie hipotetyczne, ponieważ w praktyce mało prawdopodobne jest wystąpienie sytuacji, w której zawarte w uprzednio uchwalonej WPF prognozy dotyczące kolejnych lat były zbieżne z późniejszymi kwotami planowanymi w projekcie uchwały budżetowej.

- a) wyłączność podjęcia uchwały w sprawie WPF lub zmian WPF (w zakresie przedłożonym przez organ wykonawczy³⁰), przy czym ma to nastąpić nie później niż podjęcie uchwały budżetowej (ust. 6 art. 230);
- b) obowiązek dokonania zmian uchwały w sprawie WPF w przypadku negatywnej opinii RIO o prognozie długu ujętej w uchwalonej WPF (ust. 5 art. 230 u.f.p.);
- c) konieczność podjęcia uchwały w sprawie WPF w przypadku uchylecia obowiązującej dotychczas WPF (zakaz uchylecia wieloletniej prognozy bez jednoczesnego podjęcia nowej uchwały – ust. 7 art. 230 u.f.p.); także w takim przypadku musi być uwzględniana wyłączność inicjatywy uchwałodawczej organu wykonawczego.

Uprawnienia i obowiązki organów JST w procedowaniu nad WPF ukształtowane zostały „na wzór” kompetencji ustalonych w procedurze uchwalania uchwały budżetowej (por. art. 233, 238 i 239 u.f.p.). Takie rozwiązanie jest uzasadnione z uwagi na zakres wieloletniej prognozy i jej ścisły związek z podejmowanymi aktami budżetowymi. Podstawowe jednak są uprawnienia i obowiązki w zakresie procedury podejmowania uchwały budżetowej.

Z dokonanych w tej części rozważań wynika, iż WPF jest wprawdzie, tak samo jak uchwała budżetowa JST, aktem prawa wewnętrznego, jednak jej merytoryczny status nie jest taki sam (jest niższy). Wynika to nie tylko z podstawowej normatywnej przesłanki, zgodnie z którą to uchwała budżetowa jest podstawą prowadzenia przez JST jej gospodarki finansowej. Przesądzają o tym także inne argumenty, mianowicie:

- w zasadzie brak jest „związania” organów JST postanowieniami WPF; pewnym odstępstwem w tym zakresie jest jedynie dyspozycja art. 231 ust. 2 u.f.p., która nakazuje zamieszczenie w uchwale budżetowej limitów wydatkowych na przedsięwzięcia. Przy tym, co należy podkreślić, ustawodawca nie wymaga, aby kwoty w budżecie były tożsame z kwotami za-

30 Nie każda bowiem zmiana WPF leży w gestii rady/sejmiku – zob. art. 232 u.f.p.

planowanymi w WPF – ma być to wysokość „umożliwiająca terminowe zakończenie” tych przedsięwzięć; Zatem owej dyspozycji nie można odczytywać jako nakazu zgodności wydatków budżetowych z wydatkami planu przedsięwzięć wieloletnich w WPF;

- brak dyrektywności WPF w odniesieniu do opracowywania kolejnych uchwał budżetowych (ujętych w uchwalonym już WPF); organ wykonawczy nie jest w żaden sposób zobligowany do respektowania zaplanowanych w WPF wielkości; co najwyżej musi przedstawić projekt zmian w WPF, tak aby później spełniony był wymóg korelacji podstawowych wielkości budżetowych pomiędzy obydwoma aktami;
- konieczność dostosowywania WPF do zmian uchwały budżetowej. Przy tym nie chodzi tu o samą korekturę wieloletniej prognozy z uwagi na zmiany budżetowe, która z oczywistych względów powinna być dokonywana, ale o to, że faktycznie to postanowienia uchwał budżetowych i ich zmian wpływają na podstawowe wielkości planów zawartych w WPF. To aktualny budżet determinuje plany w WPF, a nie odwrotnie, co związane jest z powyżej wskazanymi okolicznościami.

V. Ocena WPF oraz perspektywa jej potencjalnych zmian

Dokonując oceny WPF, nie można pominąć aspektu metodologicznego, o którym mowa była na początku niniejszego rozdziału. W tym zakresie u.f.p. nie zawiera żadnych wyznaczeń. Zatem wydawać by się mogło, że niezależnie od wskazywanych mankamentów odnośnie do statusu i konstrukcji WPF, to czy wieloletnia prognoza będzie tworzona w ramach planowania strategicznego, a następnie stanie się (przynajmniej częściowo) jednym z instrumentów zarządzania finansami, zależy od podejścia samych zarządzających (przede wszystkim organu wykonawczego JST, który jest jedynym formalnym inicjatorem WPF). Jednak tak nie jest. Na szczeblu centralnym bowiem dokonano opraco-

wania tzw. metodyki opracowania WPF³¹, która w literaturze przedmiotu została skrytykowana m.in. z uwagi na to, iż absolutnie nie uwzględnia podejścia zarządczego do tworzenia planów wieloletnich.³² Można byłoby oczywiście powiedzieć, że samorządy nie muszą przejmować się ową metodyką, tyle tylko że Ministerstwo dosyć skutecznie „zachęca” JST do korzystania z niej, udostępniając nową wersję elektronicznego systemu zarządzania finansami samorządu terytorialnego BeSTi@ (ver. 3.01.023)³³, który to system wykorzystują wszystkie JST. Ponadto dane wygenerowane w systemie przekazywane są w celach analitycznych do Ministerstwa Finansów. Tak więc JST są faktycznie zmuszone do korzystania z metodyki i wzorów WPF przygotowanych centralnie i trudno przyjąć, że będą chciały opracowywać swoje „strategie” w innym niż zaproponowany układzie. Zatem już w tym miejscu można stwierdzić, że ze względów metodologicznych obecny kształt WPF z pewnością nie spełnia warunków instrumentu zarządzania finansami.

Ponadto, oprócz wskazanych względów metodologicznych, brak pozytywnej oceny WPF opiera się na następujących przesłankach:

1. Zawarte w WPF dane odnośnie do podstawowych wielkości budżetowych w każdym roku objętym prognozą sporządzane są w układzie, który zapewnia zgodność ze strukturą przewidzianą dla uchwał budżetowych. Wprawdzie jest to instrument niezbędny dla planowania długu w kolejnych okresach oraz określania możliwości jego spłaty (zob. art. 243 u.f.p.), nie jest to natomiast struktura, która w jakikolwiek sposób służy zarządzaniu finansami, nie wspominając już o podnoszonym przez projektodawców tych regulacji nowoczesnym zarządzaniu. W sektorze samorządowym zarządzanie finansami wy-

31 Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego. Metodyka opracowania, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, www.mofnet.gov.pl; materiał został opublikowany 7 lipca 2010 r.

32 B. Filipiak, M. Dylewski, Kontrowersje związane ze sporządzeniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego, *Finanse Komunalne* 2010, nr 12, s. 10–11, a także w innym zakresie – J.M. Salachna, Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, *Finanse Komunalne* 2010, dodatek specjalny do nr 10, s. 42–44.

33 Informacja pt. Ministerstwo Finansów zachęca samorządy do sporządzania wieloletniej prognozy finansowej w formie elektronicznej; www.mofnet.gov.pl (w zakładce: Finanse samorządów terytorialnych → Aktualności); materiał opublikowany 3 listopada 2010 r.

maga wdrożenia budżetowania³⁴, a nie powielania istniejących schematów, tylko w większej skali (tu: w odniesieniu do okresu na jaki uchwalana jest WPF).

2. WPF nie spełni roli instrumentu zarządzania także z innego względu. Otóż z obowiązujących regulacji wynika, iż prognoza w zakresie danego roku budżetowego stanowi w istocie odwzorowanie postanowień uchwały budżetowej (budżetu) – zob. art. 229, 231 ust. 6 i art. 232 u.f.p.
3. Iluzoryczne jest przekonanie, iż możliwe jest realistyczne (zob. primodium ust. 1 art. 226 u.f.p.) zaplanowanie na okres kilku (a czasami nawet kilkudziesięciu) lat nie tylko globalnych oraz podstawowych wielkości budżetowych, ale także bardziej szczegółowych postanowień (np. w zakresie wydatków na wynagrodzenia).
4. Obowiązek sporządzenia WPF w przewidzianym przez ustawodawcę kształcie nie tylko z pewnością nie wpłynie na zarządzanie finansami, ale dodatkowo będzie stanowić dalszą (pogłębiającą się) formalizację działań władz i administracji publicznej. Aparatowi finansowemu JST, który jest mocno obciążony przygotowaniem różnego rodzaju dokumentów, przybyła dodatkowa „uciążliwość” w postaci przygotowania WPF.

Powyższe uwagi krytyczne wskazują, iż WPF w przewidzianym kształcie nie może spełnić roli, jaką przypisał ustawodawca planowaniu wieloletniemu, a dodatkowo spowoduje pogłębienie się biurokracyzacji gospodarki finansowej JST. Z całą pewnością jednak planowanie wieloletnie jako takie jest potrzebne. W obecnych uwarunkowaniach swoją rolę spełniają z pewnością elementy WPF, jakimi są prognoza długu oraz – choć nie bez zastrzeżeń – plan zadań/przedsięwzięć wieloletnich. I w zasadzie tylko te dwa dokumenty powinny (w założeniu, ale nie w praktyce stosowania obowiązujących przepisów) składać się na WPF. Dodatkowo podkreślenia wymaga, że dostosowywanie wielkości zawartych w WPF do zapisów zmienianej uchwały budżetowej wska-

34 Na ten temat np. S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Warszawa 2002.

zuje, iż paradoksalnie akt zarządzania strategicznego (taką rolę miała pełnić WPF) jest pochodny (wtórnie ustalone są jego dane) w stosunku do aktu zarządzania bieżącego (taką rolę pełni uchwała budżetowa).

Z dokonanych analiz wynika, że jeśli WPF ma spełniać funkcję zarządczą, należy dokonać w obecnej jego konstrukcji zmian, które eliminowałyby wskazywane wcześniej mankamenty. Jeśli chodzi o merytoryczny status tego aktu (na tle uchwały budżetowej), faktycznie nie jest on istotny. Najważniejsze jest zachęcenie samorządów do podjęcia planowania o charakterze strategicznym. Tak zaś nie będzie dopóki Ministerstwo Finansów będzie centralnie wytyczać dla JST metody działania i formułowania „niby” strategii. To oducza organy JST inicjatywy i zniechęca do opracowywania własnych koncepcji. Z punktu widzenia zarządczego pożądane byłoby wdrożenie w gospodarce finansowej JST budżetowania, które bardziej nadaje się do wykorzystania na szczeblu samorządowym niż na centralnym. To przecież właśnie samorządy, przede wszystkim gminne, dostarczają większości usług publicznych, które najbardziej nadają się do zoperacjonalizowania (na cele, zadania, mierniki).

INSTRUMENTY NOWEGO ZARZĄDZANIA FINANSAMI PUBLICZNYMI W WIELKIEJ BRYTANII

Wprowadzenie

W Wielkiej Brytanii pierwsze próby racjonalizacji wydatków publicznych i zaradzenia niedostatkom planowania rocznego były podejmowane już w latach pięćdziesiątych oraz sześćdziesiątych ubiegłego stulecia. Za przykładem *Planning Programming Budgeting System* (powszechnie znanym jako PPBS), zastosowanego w amerykańskim Pentagonie, wprowadzono w brytyjskim Ministerstwie Obrony w 1964 r. tzw. budżet programów (pod nazwą PPB)¹. Został on następnie rozpowszechniony w ministerstwach cywilnych. W 1971 r. rząd brytyjski ogłosił kolejny projekt nazwany *Programme Analysis and Review*, który został przygotowany przez grupę biznesmenów. System ten miał umożliwić dokonywanie systematycznej analizy programów realizowanych przez ministerstwa oraz kontrolowanie, czy i w jakim stopniu zostały osiągnięte wyznaczone cele². Jednakże wszystkie te wysiłki przyniosły krótkotrwałe efekty i okazały się na dłuższą metę nieskuteczne.

Istotniejsze i bardziej owocne reformy rozpoczęły się w Wielkiej Brytanii w 1997 r. W tym czasie, w wyniku wyborów parlamentarnych, nastąpiły zmiany na scenie politycznej, a premierem został Tony Blair wywodzący się ze zwycięskiej Partii Pracy. Nowy rząd odziedziczył problemy związane z niestabilnością gospodarczą i był zdania, że

1 J.M. Bridgeman, *Planning-Programming-Budgeting in the United Kingdom Central Government*, (w:) D. Novick (red.), *Current Practice in Program Budgeting (PPBS). Analysis and Case Studies*, London 1973, s. 92.

2 *Ibidem*, s. 95.

brak swobody w dysponowaniu środkami na koniec roku budżetowego powoduje problemy w zarządzaniu środkami publicznymi oraz skutkuje skoncentrowaniem uwagi na planowaniu krótkoterminowym³. Z tego powodu podjęto liczne reformy zarządzania sektorem publicznym oraz wprowadzono istotne zmiany dotyczące procedury budżetowej. W 1998 r. Wielka Brytania wdrożyła instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi obejmujące zmiany w zakresie polityki fiskalnej i wydatkowej.

Celem wprowadzanych zmian było spowodowanie, by pieniądze publiczne wydawane były świadomie i aby były przeznaczane przede wszystkim na realizację głównych priorytetów publicznych. Dążono do zwiększenia odpowiedzialności podmiotów zarządzających środkami publicznymi przy jednoczesnym zwiększeniu ich swobody w podejmowaniu decyzji o wydatkach. Reformy zmierzały również do wzmocnienia koordynacji działań między ministerstwami w celu poprawy jakości usług publicznych i zwiększenia czytelności informacji⁴. Oczekiwano wreszcie położenia kresu zbędnym wydatkom oraz marnotrawieniu publicznych pieniędzy⁵.

Warto zauważyć, że Wielka Brytania ze względu na specyfikę swojego systemu prawnego nie zapisała reform zarządzania finansami publicznymi w żadnym akcie prawnym. Przyjęcie takiego rozwiązania nie jest jednak przeszkodą do skutecznego ich wdrożenia. Reformy są wprowadzane etapami, obecnie też jesteśmy świadkami istotnych zmian w funkcjonowaniu zastosowanych wcześniej instrumentów zarządzania finansami publicznymi. W Wielkiej Brytanii nie zdecydowano się zatem na metodę „wielkiego wybuchu”, tak jak miało to miejsce w niektórych krajach (np. w Holandii). Reformy wprowadzane są w sposób scentralizowany, wiodącą rolę odgrywa brytyjskie Ministerstwo Finansów (ang. *HM Treasury*), choć jego udział w ostatnio wprowadzonych zmianach był nieco mniejszy niż dotychczas.

3 OCDE, *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, Paris 2007, s. 209.

4 *La pluriannualité budgétaire au Royaume-Uni*, Budget infos 2008, nr 11, www.performance-publique.gouv.fr

5 OCDE, *La budgétisation axée sur la performance...*, s. 209.

I. Nowe zarządzanie finansami publicznymi elementem szerszych reform

Nowe zarządzanie finansami publicznymi jest elementem szerszych reform, których celem jest zwiększenie efektywności w sektorze finansów publicznych. Ich wdrażanie zaczęło się jeszcze przed rozpoczęciem prac nad konstrukcją nowego zarządzania finansami publicznymi. Co więcej, nie jest to proces zakończony, kolejne etapy reform mających na celu zwiększenie efektywności administracji publicznej realizowane są bowiem równoległe z wprowadzaniem instrumentów nowego zarządzania finansami publicznymi. Omawiane reformy rozpoczęły się w Wielkiej Brytanii w latach osiemdziesiątych ubiegłego stulecia. Główny nacisk położono na zarządzanie finansami publicznymi, tj. efektywność wydatkowanych środków, wyznaczanie celów i monitorowanie uzyskiwanych wyników, wyznaczanie standardów usług i ich porównywanie, wprowadzenie księgowości kosztów, odpowiedzialność dostawcy usług wobec konsumenta oraz bardziej elastyczny system płac (szczególnie dla kadry kierowniczej).⁶

W celu zmodernizowania zarządzania w sektorze publicznym oraz poprawy poziomu usług publicznych w 1988 r. zaczęto wdrażać w życie program tworzenia nowej polityki i zasad, tj. Program Następnych Kroków (ang. *Next Steps Programme*), który opierał się na założeniu, że służba cywilna jest zbyt rozbudowana, a zakres jej działań zbyt szeroki, aby można było nią efektywnie zarządzać jako jednym podmiotem⁷. Program polegał na zmianie sposobu realizacji zadań rządu. W wyniku przeprowadzonych reform odpowiedzialność za wykonywanie usług publicznych przeszła z ministerstw i urzędów centralnych na agencje wykonawcze rządu, które określane są czasami mianem Agencji Następnych Kroków (ang. *Next Steps Agencies*). Zarządzanie każdą agencją powierzono dyrektorowi, odpowiadającemu bezpośrednio przed właściwym ministrem za realizację precyzyjnie określonych ce-

6 J. Duda, A. Jeżowski, W. Misiąg, B. Nowak, J. Szlachta, J. Zaleski, Mierzenie ilości i jakości usług publicznych jako element programu rozwoju instytucjonalnego, Warszawa 2004, s. 97.

7 C. Parry, Brytyjski system zarządzania jakością w administracji publicznej: historia wdrażania, założenia, związki z samorządem lokalnym, strona internetowa <http://www.umbrella.org.pl> z dnia 1 lutego 2011 r.

łów ilościowych, finansowych i jakościowych związanych ze świadczeniem określonych usług.⁸ Celem reform było również zwiększenie współpracy między różnymi agendami rządowymi, wypracowanie innowacyjnych sposobów świadczenia usług publicznych oraz zredukowanie kosztów przy jednoczesnym podniesieniu jakości tych usług. Cele te w znacznej części zostały osiągnięte, a inicjatywa Następných Kroków zaowocowała znaczącą poprawą jakości usług publicznych.⁹

Następnie w 1991 r. rozpoczęto dziesięcioletni program, którego priorytetem była dalsza poprawa jakości usług publicznych i zwiększenie odpowiedzialności dostawców usług w stosunku do ich odbiorców. Założenia programu zostały opublikowane w tzw. Białej Księdze Karty Obywatelskiej. Efektem prac było przygotowanie około czterdziestu kart krajowych obejmujących wszystkie podstawowe usługi publiczne oraz około dziesięciu tysięcy kart lokalnych dotyczących poszczególnych szpitali, szkół, jednostek działających na szczeblu lokalnym itd. Również ten program przyczynił się do istotnej poprawy jakości usług publicznych.

W 1998 r., tj. w dziesiątą rocznicę rozpoczęcia Programu Następných Kroków, rząd ogłosił, że przechodzi do następnego etapu reform, którego celem będzie dalsze doskonalenie jakości i podnoszenie efektywności usług świadczonych przez agencje utworzone w pierwszym etapie. Nowemu programowi, który nazwano Usługi Przede Wszystkim (ang. *Service First*), wyznaczono następujące cele:

- konsultacje spraw dotyczących sposobów świadczenia usług oraz samej ich treści z użytkownikami i odbiorcami usług publicznych;
- współpracę między agencjami wykonawczymi rządu a innymi organizacjami zajmującymi się świadczeniem usług publicznych, w tym władzami lokalnymi, w celu zwiększenia efektywności wykorzystania środków i podniesienia jakości usług;

8 J. Duda, C. Kociński, W. Skiba, A. Solecki, A. Szarycz, P. Tomaszewski, B. Turowski, S. Wysocki, J. Zalewski, *Efektywne metody zarządzania w administracji publicznej*, Warszawa 2000, s. 44.

9 *Ibidem*

- zaangażowanie pracowników zajmujących się bezpośrednio realizacją usług w poszukiwaniu sposobów podniesienia standardu świadczonych usług;
- doskonalenie jakości i spójności kart krajowych i lokalnych oraz dbanie, by standardy koncentrowały się na jakości samych usług, a nie tylko na procesie ich realizacji;
- znalezienie nowych sposobów upowszechniania najlepszych praktyk oraz podniesienie jakości usług pozostających na niskim poziomie w celu zrównania ich z najlepszymi;
- położenie większego nacisku na wprowadzanie innowacji jako sposobu doskonalenia usług.¹⁰

W związku z realizacją programu Usługi Przede Wszystkim rząd brytyjski w kolejnej Białej Księdze¹¹ podkreślił istotne znaczenie zarówno klientów zewnętrznych, tj. obywateli, jak i klientów wewnętrznych, czyli pracowników służby cywilnej. W stosunku do klientów zewnętrznych rząd zobowiązał się do zapewnienia dostępności usług publicznych w razie potrzeby przez 24 godz. na dobę, 7 dni w tygodniu, znaczącego do udziału kontaktów obywateli z władzą poprzez media elektroniczne oraz do uchylecia niepotrzebnych przepisów¹². Natomiast w stosunku do klientów wewnętrznych rząd zobowiązał się do odpowiedniego wyposażania służby cywilnej, które umożliwi sprostanie wymaganiom społeczeństwa. Ponadto celem nowego programu stało się zacieśnienie współpracy w ramach administracji publicznej (między rządem a samorządem terytorialnym), tak aby współpraca pomiędzy różnymi jednostkami doprowadziła do opracowania innowacyjnych sposobów realizacji usług publicznych, przy równoczesnym zredukowaniu kosztów i podniesieniu jakości usług.¹³

Uzupełnieniem programu Usługi Przede Wszystkim jest system nagród rządu brytyjskiego, tzw. *Charter Mark* funkcjonujący od 1992 r., którego celem jest wynagradzanie, okazywanie uznania i zachęcanie

10 *Ibidem*

11 Modernising government, The Stationery Office Limited, London 1999.

12 J. Duda, A. Jeżowski, W. Misiąg, B. Nowak, J. Szlachta, J. Zaleski, *op. cit.*, s. 97.

13 *Ibidem*, s. 98.

do osiągania bardzo dobrej jakości usług publicznych.¹⁴ Należy podkreślić, że w tym systemie nie ma przegranych, gdyż wszyscy wnioskodawcy ubiegający się o nagrodę otrzymują nieodpłatny audyt oraz informacje zwrotne opracowane na podstawie przedstawionych przez nich dokumentów, a także zalecenia co do działań, które należy podjąć w celu poprawy jakości świadczonych przez nich usług publicznych.¹⁵

Brytyjski system zarządzania jakością w sektorze publicznym uznaje się za najszerszej zakrojony i najbardziej zaawansowany wśród tego typu projektów na całym świecie. Brytyjska administracja publiczna dokonała porównania z sektorem prywatnym i w wielu dziedzinach uzyskała bardzo dobre wyniki. Nadaje on wiele nowych impulsów i oferuje ogromne ilości niezbędnych danych i wartości porównawczych dla podobnych projektów w innych krajach Europy.¹⁶

II. Główne instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi

Korzeni nowego zarządzania finansami publicznymi w Wielkiej Brytanii można doszukiwać się w opisanych wyżej Kartach Obywateli wprowadzonych przez rząd Johna Majora (ang. *Citizen's Charter*), a także we wdrażaniu w latach osiemdziesiątych ubiegłego stulecia przez rząd Margaret Thatcher programu *Next Steps Agencies*.¹⁷ Jednakże nowe zarządzanie finansami publicznymi rozumiane jako całościowe, przejrzyste, zorientowane na rezultaty zarządzanie wydatkami publicznymi zostało wprowadzone dopiero w 1998 r. jako element całościowych reform rządu Partii Pracy, które dotyczyły zarówno polityki podatkowej, jak i budżetowej. Kluczowe znaczenie dla całości tych reform miało:

- 1) ustanowienie dwóch zasad podatkowych obowiązujących w perspektywie średnioterminowej;

14 *Ibidem*

15 C. Parry, *op. cit.*

16 J. Duda, A. Jeżowski, W. Misiąg, B. Nowak, J. Szlachta, J. Zaleski, *op. cit.*, s. 98.

17 R. Hughes, Performance Budgeting in the UK. 10 lessons from a decade of experience. Publikacja z 9 czerwca 2008 r. ze strony internetowej <http://siteresources.worldbank.org>, s. 2.

- 2) przejście od rocznego do wieloletniego planowania wydatków realizowanego w formie tzw. Przeglądów Wydatków (ang. *Spending Reviews*);
- 3) wprowadzenie budżetu zadaniowego, dzięki któremu nastąpiło przeniesienie akcentu z pozycji budżetowych na zarządzanie oparte na rezultatach osiągniętych przez ministerstwa, co nastąpiło dzięki wprowadzeniu tzw. Umów o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreements*).¹⁸

1. Instrumenty w zakresie polityki fiskalnej

Niedługo po przejściu władzy Partia Pracy przyjęła nowy Kodeks Stabilności Fiskalnej (ang. *Code for Fiscal Stability*), którego celem było zwiększenie przejrzystości, stabilności, odpowiedzialności, równowagi i skuteczności polityki fiskalnej. W kodeksie tym jasno określono cele rządu w zakresie polityki fiskalnej. Wprowadzono też wymóg składania dwa razy w roku sprawozdań z realizacji tych celów. Zostały one wyrażone w postaci dwóch średnioterminowych zasad fiskalnych, które służą zabezpieczeniu wydatków publicznych w perspektywie średnioterminowej, tj. tzw. złotej zasady oraz zasady zrównoważonych inwestycji.

Złota Zasada (ang. *Golden Rule*) zezwala rządowi na zaciąganie pożyczek jedynie na inwestycje, zabronione jest zaś finansowanie z nich wydatków bieżących. Zasada ta wprowadziła zatem wymóg, by saldo dochodów i wydatków bieżących państwa było w okresie każdego cyklu ekonomicznego zrównoważone¹⁹. Cykl rozpoczyna się i kończy w momencie, gdy różnica, średnio w skali roku, między stwierdzonym a potencjalnym wzrostem (ang. *output gap*) jest równa zero. Początek i koniec takiego cyklu określa Ministerstwo Finansów. Poprzedni cykl obejmował lata 1997–2007. Natomiast druga zasada, tj. zasada zrównoważonych inwestycji (ang. *Sustainable Investment Rule*) zobowiązuje do utrzymywania poziomu długu publicznego na stałym i rozsądnym po-

18 *Ibidem*

19 R. Hughes, La pluriannualité budgétaire au Royaume-Uni, *Revue Française de Finances Publiques* 2008, nr 102, s. 179.

ziomie w okresie trwania cyklu ekonomicznego. Poziom ten jest obecnie ustalony na 40% PKB.

Obie zasady zostały wprowadzone w celu zachowania zdrowej sytuacji finansów publicznych oraz przestrzegania zasad sprawiedliwości międzypokoleniowej.²⁰ Stworzyły one średniookresowe ramy polityki fiskalnej i wydatkowej ostatniego dziesięciolecia, umożliwiając jednocześnie polityce fiskalnej przyjęcie krótkoterminowych wstrząsów gospodarczych w ramach pełnego funkcjonowania stabilizatorów automatycznych.²¹ Dodajmy, że oba te wymogi w perspektywie średniookresowej są surowsze niż wymagania, obowiązującego m.in. Wielką Brytanię, europejskiego Paktu Stabilności i Rozwoju, ale łagodniejsze w perspektywie krótkoterminowej²².

2. Instrumenty w zakresie polityki wydatkowej

W wyniku reform przeprowadzanych pod koniec ubiegłego stulecia wprowadzono w Wielkiej Brytanii instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi, które w istotny sposób zmieniły nie tylko dotychczasową politykę podatkową, ale także i politykę wydatkową tego kraju.

Po pierwsze, w celu skutecznej realizacji celów średniookresowych i synchronizacji nowych priorytetów rządu z decyzjami o alokacji dochodów publicznych zdecydowano się na wprowadzenie wieloletniego planowania wydatków publicznych przy wykorzystaniu tzw. Przeglądów Wydatków (ang. *Spending Reviews*). Jest to szczegółowa, przeprowadzana odgórnie analiza potrzeb każdego ministerstwa na kolejne trzy (a od Przeglądu Wydatków 2010 na cztery) lata przy uwzględnieniu dotychczasowych wydatków ministerstwa oraz możliwości poprawy skuteczności realizacji zadań i zmniejszenia kosztów ich realizacji.²³ Terminem „Przegląd Wydatków” określa się także sam dokument przyjęty przez rząd w wyniku tej analizy, zawierający priorytety pań-

20 Managing Resources. Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting. Publikacja brytyjskiego Ministerstwa Finansów z kwietnia 2001 r. ze strony <http://www.hm-treasury.gov>, s. 6.

21 R. Hughes, Performance Budgeting in the UK..., s. 2.

22 *Ibidem*

23 *Ibidem*

stwa i plan potrzeb finansowych każdego ministerstwa na okres trzech (czterech) lat.

Spending Reviews z lat 1998 i 2007 miały charakter ogólny. Stąd w stosunku do tych dwóch Przeglądów Wydatków używa się terminu *Comprehensive Spendings Review* (Całościowe Przeglądy Wydatków, w skrócie CSR). Celem Przeglądu Wydatków jest przede wszystkim rozdzielenie stopniowo pozostających środków pomiędzy wybrane już cele strategiczne. Natomiast nowe cele priorytetowe umieszczane są w Całościowym Przeglądzie Wydatków. Ich opracowanie umożliwia dokonanie gruntownej analizy przekazywanych poszczególnym ministerstwom dochodów oraz zmian podziału przyznawanych im środków. Całościowy charakter Przeglądów Wydatków oznacza, że przy ich opracowaniu rząd tworzy strategię i ustala hierarchię priorytetów na kolejne dziesięciolecie, nie opierając się przy tym na poprzednich Przeglądach Wydatków. Zatem pierwszy Całościowy Przegląd Wydatków z 1998 r. (który był jednocześnie pierwszym przeglądem w ogóle) był przygotowany bez uwzględnienia istniejącego do tej pory podziału środków publicznych. Dzięki takiej metodzie możliwe było wprowadzenie radykalnych zmian w alokacji środków publicznych. Natomiast drugi (i jak do tej pory ostatni) Całościowy Przegląd Wydatków (CSR z 2007 r.) opierał się na ambitnym programie optymalizacji wykorzystania pieniędzy publicznych w celu znalezienia środków niezbędnych do rozwiązania problemów najbliższego dziesięciolecia²⁴.

Horyzont czasowy programowania wieloletniego w Wielkiej Brytanii zmieniał się wraz z upływem czasu. Pierwsze cztery Przeglądy Wydatków (1998, 2000, 2002 i 2004) ustanawiały limity wydatków poszczególnych ministerstw na trzy lata, zaś dostosowywane były do zmieniających się uwarunkowań co dwa lata. Celem było dopasowanie zaplanowanych wydatków na trzeci rok planowania wieloletniego. W konsekwencji każdy z Przeglądów Wydatków obejmował limity wydatków ministerialnych w perspektywie „półkroczącej”. Trzeci rok każdego okresu był powtarzany z poprzedniego Przeglądu Wydatków (tzw. *overlapping year*),²⁵ stanowiąc jednocześnie pierwszy rok

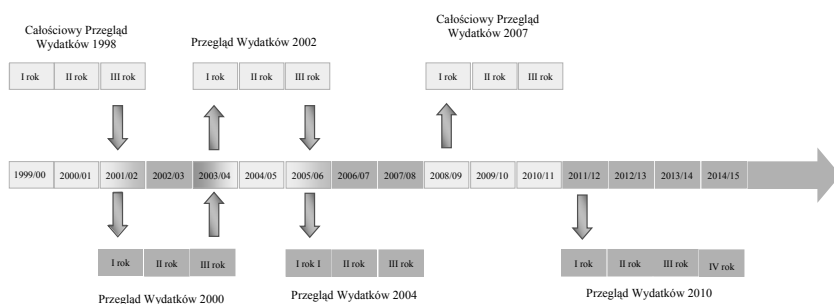
24 OECD, *La budgétisation axée sur la performance...*, s. 214.

25 *Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii, Informacja dotycząca wyjazdu studyjnego przedstawicieli Ministerstwa Finansów do Wielkiej Brytanii, Warszawa 2009, s. 5.*

kolejnego okresu. Począwszy od Całościowego Przeglądu Wydatków z 2007 r., programowanie straciło charakter „półkroczący”, zaś okresy programowania następowały kolejno jeden po drugim. W październiku 2010 r. został przyjęty kolejny Przegląd Wydatków, który zacznie obowiązywać od roku budżetowego 2011/12 (przypomnijmy, że rok budżetowy w krajach anglosaskich nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym) i obejmie tym razem okres czteroletni (tj. do 2014/2015).

Na kolejnej stronie prezentujemy schemat wyjaśniający ewolucję horyzontu czasowego Przeglądów Wydatków (od SR 1998 do SR 2010).

Schemat 1. Ewolucja horyzontu czasowego (Całościowych) Przeglądów Wydatków



Źródło: Opracowanie własne.

Co ciekawe, Przeglądy Wydatków to zwykle raporty, akty administracyjne nieposiadające jakiegokolwiek mocny normatywnej, a ich forma zależy wyłącznie od woli rządu. Są one przekazywane parlamentowi w celach informacyjnych (odbywa się nad nimi debata bez głosowania). Jednakże poszczególne ministerstwa, przedkładając parlamentowi wnioski o przyznanie im limitów wydatków w budżecie na kolejny rok (ang. Parliamentary Supply Estimates), muszą bezwzględnie przestrzegać ustalonych w Przeglądach Wydatków limitów lub ewentualnie uzyskać zgodę Ministerstwa Finansów na ich przekroczenie, tak by nie było rozbieżności między ustalonymi limitami wieloletnimi a budże-

tem rocznym²⁶. Zatem chociaż Przeglądy Wydatków nie mają żadnej mocy wiążącej, ustalenia w nich zawarte były, jak do tej pory, zawsze bezwzględnie respektowane podczas przygotowywania rocznych ustaw finansowych (zawierających budżet), które są jedynym wiążącym planem wydatków i dochodów państwa w Wielkiej Brytanii²⁷.

Procedura przygotowywania Przeglądu Wydatków jest koordynowana przez Ministerstwo Finansów. Prowadzona jest jednak przez poszczególne ministerstwa (choć czasem przy udziale niezależnych ekspertów), które na trzy miesiące przed końcem roku budżetowego mają obowiązek złożyć opracowany przez siebie szczegółowy preliminarz wydatków na najbliższe trzy (a od kolejnego Przeglądu na cztery) lata. Procedura opracowywania Przeglądów nie jest jednak wyłącznie oddolna, gdyż przygotowanie i ocena preliminarzy wydatków ministerstw odbywa się z uwzględnieniem dwóch ogólnych limitów wydatków ustalonych dla całego sektora publicznego (tj. limitu wydatków bieżących i limitu wydatków inwestycyjnych) wynikających z opisanych wyżej nowych zasad budżetowych (złotej zasady i zasady zrównoważonych inwestycji). Odgórne ograniczenia ustalane są w budżecie (w marcu) poprzedzającym rok, w którym nastąpi przyjęcie Przeglądu Wydatków, tak aby możliwe było sprawdzenie, czy wieloletnie plany wydatków są zgodne z opisanymi wyżej średniookresowymi zasadami fiskalnymi.²⁸

Procedura opracowania Przeglądu Wydatków 2010 różniła się w pewnym stopniu od przygotowania poprzednich Przeglądów. Skala deficytu w Wielkiej Brytanii wymagała podjęcia trudnych decyzji dotyczących przeznaczenia środków publicznych. Skuteczne zmniejszenie deficytu wymaga zupełnie innego podejścia. Zatem dokonując Przeglądu Wydatków 2010, rząd w innowacyjny sposób podszedł do roli państwa w społeczeństwie. Decyzje podejmowane były kolektywnie przez całą Radę Ministrów. Komitet Seniorów Rady Ministrów, zwany Komitetem Wydatków Publicznych (ang. *Public Expenditure Committee*,

26 R. Hughes, *La pluriannualité...*, s. 182.

27 *La pluriannualité budgétaire au Royaume-Uni...*

28 R. Hughes, *Performance Budgeting in the UK...*, s. 2.

w skrócie PEX)²⁹ kierował całością prac i doradzał rządowi w ważnych kwestiach.

Istotną rolę w przygotowaniu Przeglądu Wydatków 2010 odgrywały również konsultacje Rady Ministrów z ekspertami i z opinią publiczną. W tym celu rząd powołał niezależną grupę doradczą (ang. *Independent Challenge Group*, w skrócie ICG) składającą się z 39 dyrektorów służb cywilnych, którą wsparciem wspomagali dodatkowo niezależni eksperci zewnątrzni. Celem było wykorzystanie w procesie opracowywania Przeglądu Wydatków niezależnej opinii osób z innowacyjnym podejściem do możliwości zmniejszenia wydatków publicznych i ograniczenia do minimum wpływu cięć budżetowych na jakość usług publicznych.³⁰ Również konsultacje społeczne nabrały istotnego znaczenia dzięki uruchomieniu specjalnego programu (ang. *Spending Challenge*) umożliwiającego pracownikom sektora publicznego oraz wszystkim obywatelom składanie propozycji pomysłów na „osiągnięcie więcej mniejszym kosztem”, a przez to zmniejszenie deficytu budżetowego. W ten sposób zgromadzono około 100 000 pomysłów³¹, które następnie zostały przeanalizowane, a najlepsze z nich zostały wybrane do realizacji. Wśród nich znalazła się m.in. rezygnacja z dostarczana każdemu gospodarstwu domowemu drukowanej wersji przewodnika po publicznych usługach zdrowotnych (planowane oszczędności to 2,5 miliona funtów rocznie), czy też z cotygodniowego przesyłania listów potwierdzających przyznanie premii za udział w szkoleniach lub innych świadczeń (roczne oszczędności z tego tytułu mogą wynieść nawet 3 miliony funtów). Pomysły uzyskane dzięki programowi Spending Challenge zainspirowały rząd do podjęcia również innych działań na szerszą skalę, które umożliwią uzyskanie istotnych oszczędności bez wyrządzenia szkody obywatelom (w zakresie zmian dotyczących systemu opie-

29 Komitet Wydatków Publicznych jest niekiedy nazywany Izbą Gwiazdzystą. Nazwa ta pochodzi od sądu, który od XV wieku miał swoją siedzibę w jednej z sal Pałacu Westminsterskiego. Ten historyczny termin jest współcześnie, począwszy od 1980 r., używany na określenie spotkania ministrów seniorów poszczególnych resortów z ministrem finansów.

30 Strona internetowa brytyjskiego Ministerstwa Finansów http://www.hm-treasury.gov.uk/spend_spendingreview_introduction.htm z 16 lutego 2011 r.

31 Znaczna część zgromadzonych pomysłów znajduje się stronie internetowej brytyjskiego Ministerstwa Finansów: http://www.hm-treasury.gov.uk/spend_spendingchallenge.htm z 17 lutego 2011 r.

ki zdrowotnej, pomocy rodzinie, czy też w zakresie walki z unikaniem opodatkowania).³²

Dla Przeglądu Wydatków 2010 rząd ustanowił trzy priorytetowe cele, którymi są: wzrost (ang. *growth*), sprawiedliwość (ang. *fairness*) oraz reformy (ang. *reforms*). Celem pierwszego priorytetu jest rozbudowa infrastruktury i rozwój państwa. Sprawiedliwość rozumiana jest względem przyszłych pokoleń i oznacza konieczność zmniejszenia deficytu i długu publicznego, tak by nie obarczać w nadmierny sposób kolejnych generacji Brytyjczyków ciężarem ich spłaty. Dodajmy, że deficyt w ubiegłym roku budżetowym (2009/2010) osiągnął najwyższy poziom odnotowany w okresie pokojowym w całej historii Wielkiej Brytanii i wyniósł 11,4% PKB. Natomiast dług publiczny w marcu 2010 r. wynosił 71,3% PKB.³³ Zmniejszenie deficytu i długu publicznego jest niezbędnym warunkiem zrównoważonego wzrostu gospodarczego. Zostaną zatem podjęte szczególne kroki zmierzające do zredukowania deficytu strukturalnego. W tym celu w ciągu czterech lat planowane są oszczędności wynoszące 19% wydatków wszystkich ministerstw³⁴. Trzeci priorytet rządu na okres czterech najbliższych lat, tj. reformy, wpisuje się w nurt nowego zarządzania finansami publicznymi i ma przyczynić się do zwiększenia swobody i odpowiedzialności podmiotów zarządzających środkami publicznymi oraz do uzyskania jak najlepszej jakości usług publicznych w stosunku do kosztów ich finansowania (ang. *the best value for money*).

Istotny nacisk położono też w Przeglądzie Wydatków 2010 na zmianę w zakresie usług publicznych polegającą na przekazywaniu przez rząd innym podmiotom świadczenia tych usług oraz znacznej i trwałej poprawie ich jakości. Program reform zbudowany jest na zasadach swobody podejmowania decyzji i podziale odpowiedzialności. Za cel postawiono dostosowanie uprawnień i poziomu środków publicznych do lokalnych uwarunkowań. Zaplanowano także ograniczenie uciążliwych obowiązków i przepisów dotyczących pracowników bezpośrednio obsługujących klientów. Ponadto planuje się zwiększenie różnorodności

32 Strona internetowa brytyjskiego Ministerstwa Finansów http://www.hm-treasury.gov.uk/spend_spendingreview_introduction.htm z 16 lutego 2011 r.

33 Strona internetowa <http://www.statistics.gov.uk> z dnia 3 lutego 2011 r.

34 *Ibidem*

zakresu usług publicznych przez dalsze stosowanie systemu wynagradzania za uzyskane wyniki, usuwanie barier dla niezależnych świadczeniodawców, a także wspieranie obywateli chętnych do odgrywania większej roli w kształtowaniu i świadczeniu usług. Wreszcie poprawa jakości usług ma nastąpić poprzez zwiększenie przejrzystości, skuteczności i odpowiedzialności podmiotów zarządzających środkami publicznymi. Celem reform jest zmniejszenie kosztów szeroko rozumianej administracji centralnej, których skutkiem do 2014/2015 r. ma być 34%–owe zmniejszenie jej budżetów, co pozwoli na osiągnięcie 5,9 miliardów funtów oszczędności.³⁵

Drugim ważnym instrumentem nowego zarządzania finansami publicznymi w zakresie polityki wydatkowej są Umowy o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreements*, w skrócie PSAs) ustalające na okres trzech lat cele, które mają być osiągnięte przy wykorzystaniu środków publicznych, a także precyzyjne mierniki służące weryfikacji, czy i w jakim stopniu wspomniane cele zostały osiągnięte. W okresie obowiązywania Przeglądu Wydatków 2010 umowy te zostaną zastąpione Ministerialnymi Planami Biznesowymi (ang. *Departmental business plans*, w skrócie DBP). Zarówno umowy PSAs, jak i plany DBPs zostaną szerzej omówione w kolejnej części niniejszego rozdziału dotyczącej wprowadzenia budżetu zadaniowego.

Trzecią ważną zmianą w zakresie polityki wydatkowej Wielkiej Brytanii jest zastosowanie ciekawego rozwiązania polegającego na podziale limitów wydatków na dwie kategorie: ministerialne limity, które mają charakter wieloletni (ang. *Departmental Expenditure Limits*, w skrócie DELs) oraz wydatki zarządzane roczne (ang. *Annually Managed Expenditure*, w skrócie AME).

Ministerialne Limity Wydatków (DELs) stanowią nominalne wieloletnie limity ustalone przez rząd poszczególnym ministerstwom. Określone są one *ex ante* i właściwie nie podlegają dostosowaniom w kolejnych latach ich obowiązywania, z wyjątkiem rozdysponowania rezerwy ogólnej, którą dysponuje Ministerstwo Finansów (ang. *Departmental Expenditure Limit Reserve*). Natomiast rocznymi limitami (AME) ob-

35 Strona internetowa http://www.hm-treasury.gov.uk/spend_sr2010_reform.htm z 12 lutego 2011 r.

jęte są wydatki uznane za zbyt zmienne lub zależne od koniunktury gospodarczej, by móc je wpisać w ramy planowania wieloletniego. Limitami wieloletnimi (DELS) objęta jest większość wydatków bieżących i inwestycyjnych administracji publicznej (ochrona zdrowia, edukacja, sprawy wewnętrzne, obrona narodowa, transport, część wydatków samorządu terytorialnego), zaś limitami rocznymi (AME) wydatki na ubezpieczenia społeczne, obsługę długu publicznego, część wydatków samorządu terytorialnego oraz inne mniej istotne kategorie wydatków.

Limity wieloletnie DELs wszystkich ministerstw zapisywane są w Białej Księdze Przeglądu Wydatków, która jest przedkładana parlamentowi latem roku, w którym następuje przyjęcie Przeglądu Wydatków. Nie są zatem przedmiotem głosowania w parlamencie i nie mają określonego statusu prawnego. Ich respektowanie stanowi część zobowiązań politycznych rządu. Wiążący charakter mają limity wydatków uchwalone we wspomnianej wyżej tradycyjnej corocznej procedurze znanej jako Parliamentary Supply Estimates. Oczekuje się jednak od ministerstw, że przedstawiając parlamentowi preliminarz wydatków, będą respektować ustalone limity DELs. Preliminarze te są uprzednio zatwierdzane przez Ministerstwo Finansów, co daje pewność, że nie będą wyższe niż ustalone wieloletnie limity DELs w obowiązującym Przeglądzie Wydatków.³⁶

Wieloletnie limity DELs ustalane są oddzielnie dla wydatków bieżących i wydatków inwestycyjnych. W ramach tych dwóch kategorii limitów wydatków ministerstwa mają całkowitą swobodę w dokonywaniu przeniesień. Ponadto niewykorzystane jeszcze limity wydatków bieżących ministerstwa mogą przenieść na finansowanie inwestycji. Natomiast przesunięcia w odwrotnym kierunku, zgodnie z tzw. zasadą przenoszalności asymetrycznej, są zabronione. Warto zauważyć, że w systemie brytyjskim Ministerstwo Finansów ma swobodę wyboru kategorii wydatków zarządzanych w perspektywie rocznej i wieloletniej. Dokonuje tego w zależności od ich zmienności oraz uwarunkowań koniunkturalnych³⁷. Z upływem czasu proporcja limitów tzw. wydatków „zabezpieczonych” (DELS) do limitów rocznych uległa zmianie. W 1998 r. wynosiła 50% do 50%, zaś w 2007 r. limity wieloletnie

36 R. Hughes, *Performance Budgeting in the UK...*, s. 3

37 R. Hughes, *La pluriannualité...*, s. 181.

(DELS) stanowiły 60% całości wydatków, a limity roczne (AME) 40%. Taka ewolucja świadczy o postępie, jakiego dokonała brytyjska administracja w wieloletnim planowaniu wydatków publicznych.³⁸

Przegląd Wydatków 2010 wprowadził istotną zmianę w zakresie limitów wydatków, gdyż zamieszczone w nim zostały także roczne limity wydatków (ang. *Annually Managed Expenditure*). Zatem w tym Przeglądzie poza wieloletnimi limitami wydatków (DELS) po raz pierwszy znalazły się kluczowe obszary rocznych limitów wydatków każdego ministerstwa oraz organów administracji zdecentralizowanej.³⁹ Taką zmianę należy uważać za nadanie rocznym limitom wydatków bardziej wieloletniego charakteru. W Przeglądzie Wydatków 2010 zostały zamieszczone zatem wszystkie limity wydatków całego sektora publicznego, co ilustruje poniższa tabela.

Tabela nr 1. Wydatki w Przeglądzie Wydatków 2010

	Dane w mld funtów				
	Plany	Przewidywania			
		2010–2011	2011–2012	2012–2013	2013–2014
WYDATKI BIEŻĄCE					
Wydatki zarządzane rocznie (AME)	294,6	307,8	319,5	329,1	344,0
Wieloletnie limity wydatków (DELS)	342,7	343,3	345,0	349,6	348,7
Całość wydatków bieżących sektora publicznego	637,3	651,1	664,5	678,6	692,7
WYDATKI INWESTYCYJNE					
Wydatki zarządzane rocznie (AME)	7,8	7,3	6,7	6,4	6,9
Wieloletnie limity wydatków (DELS)	51,6	43,5	41,8	39,2	40,2
Całość wydatków inwestycyjnych sektora publicznego	59,5	50,7	48,5	45,6	47,1
CAŁOŚĆ WYDATKÓW BIEŻĄCYCH I INWESTYCYJNYCH	696,8	701,8	713,0	724,2	739,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Spending Review 2010, HM Treasury, czerwiec 2010, s. 15.

38 E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka-Pak, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2010, s. 39.

39 Spending Review 2010, HM Treasury, czerwiec 2010, s. 5.

Poza zbiorczym zestawieniem limitów rocznych i wieloletnich (z podziałem na wydatki bieżące i wydatki inwestycyjne) w Przeglądzie Wydatków 2010 umieszczono także osobno limity każdego ministerstwa, również z podziałem na wydatki bieżące i inwestycyjne, a w ramach tych kategorii podział na limity zarządzane rocznie (AME) i limity wydatków ministerstw ustalane w perspektywie wieloletniej (DELS).

Wreszcie czwartym istotnym, zasygnalizowanym już wcześniej elementem polityki wydatkowej w Wielkiej Brytanii, jest rozdzielenie budżetów wydatków inwestycyjnych i wydatków bieżących z wyodrębnieniem limitów wydatków administracyjnych, co ma na celu ograniczenie prowadzenia inwestycji w oparciu o plany krótkoterminowe⁴⁰. Zarówno w budżecie wydatków bieżących, jak i w budżecie wydatków inwestycyjnych wprowadzono podział na wieloletnie limity wydatków (DELS) oraz wydatki zarządzane rocznie (AME). Wydatki bieżące przeznaczane są na realizację zadań powierzonych ministerstwom. W ramach limitów wydatków DELS wydzielona jest odrębna grupa wydatków administracyjnych, która obejmuje wynagrodzenia, należności za czynsze oraz koszty związane z nieruchomościami. Budżety inwestycyjne (DELS i AME) służą natomiast pokryciu wszystkich nowych wydatków kapitałowych.⁴¹

3. Budżet zadaniowy

Budżet zadaniowy w Wielkiej Brytanii ma charakter prezentacyjny (ang. *performance-informed budgeting*)⁴², jego celem jest zatem dostarczanie wspomagających proces opracowywania projektu budżetu informacji o efektywności.⁴³ Budżet zadaniowy wykorzystywany jest w tym kraju od 1998 r. poprzez instytucje systemu finansów publicznych, zwane Umowami o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreements*) opracowywane na podstawie omówionych wyżej okresowych Przeglądów Wydatków. Począwszy od Przeglądu Wydatków

40 OECD, *La budgétisation axée sur la performance...*, s. 208–209.

41 *Managing Resources. Full Implementation...*, s. 7.

42 Por. kategorie budżetu zadaniowego (w:) E. Ruśkowski, U.K. Zawadzka–Pał, *op. cit.*, s. 18–21.

43 *Wzorce budżetów zadaniowych...*, s. 4.

2010, umowy te zostaną zastąpione Ministerialnymi Planami Biznesowymi (ang. *Departmental business plans*, w skrócie DBP).

3.1. Umowy o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreements*, PSA)

Od 1998 r., na podstawie Przeglądów Wydatków, każde ministerstwo opracowuje wieloletni projekt planowanych rezultatów oraz plan wydatków, tzw. Umowę o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreement*, w skrócie PSA). Stanowią one rodzaj zobowiązania administracji publicznej wobec obywateli w zakresie świadczeń publicznych. Celem ich wprowadzenia była potrzeba zwiększenia odpowiedzialności za wykorzystanie pieniędzy publicznych przy jednoczesnym zwiększeniu swobody podmiotów zarządzających tymi środkami. Okres obowiązywania umów PSAs pokrywa się z okresem obowiązywania Przeglądu Wydatków.

Chociaż liczba, struktura i skład PSA zmieniały się na przestrzeni ostatnich dziesięciu lat, to bez zmian pozostały podstawowe ich elementy, tj.

- priorytety realizowane przez rząd przy pomocy umów PSAs;
- cele strategiczne służące realizacji priorytetów rządowych. Każda umowa PSA zawiera jeden strategiczny cel rządu. Cele te odzwierciedlają zamierzenia rządu co do poziomu realizacji kluczowych dziedzin polityki publicznej i odpowiadają średnio- oraz długookresowym skutkom społecznym, ekonomicznym oraz środowiskowym, które rząd zmierza osiągnąć;⁴⁴
- konkretne cele rezultatu i przyporządkowane im mierniki rezultatu;
- noty techniczne (ang. *measurement annex*) przygotowywane przez każde ministerstwo. Są to szczegółowe dokumenty zawierające dokładny opis sposobu definiowania celów danej umowy PSA, źródła informacji wykorzystywanych do mierzenia postępów realizacji celów, imię i nazwisko osoby odpowiedzialnej za monitorowanie rezultatów. Noty techniczne

44 PSA Targets: Performance Information, Survey Report 2006, National Audit Office, s. 2.

wyjaśniają także, w jaki sposób można ocenić, czy dany cel został zrealizowany, czy też nie⁴⁵;

- strategię wykonania celu (ang. *delivery agreement*, do 2007 *delivery strategy*), opracowywane przy współdziałaniu wszystkich instytucji odpowiedzialnych za realizację danej umowy PSA. Strategia taka zawiera szczegółowe cele, określa sposób i środki działania, wyjaśnia mierniki, dokonuje podziału odpowiedzialności pomiędzy poszczególne instytucje.⁴⁶

Liczba celów strategicznych (a zatem i umów PSAs) z biegiem czasu znacznie zmalała. W Przeglądzie Wydatków z 1998 r. było ich około 300, z 2000 r. około 160, z 2004 r. ich liczba zmalała jeszcze do 110, a w Przeglądzie Wydatków z 2007 r. jest ich zaledwie 30⁴⁷. Taka tendencja spadkowa świadczy o tym, że nabywane z biegiem czasu doświadczenie pozwala wybierać bardziej ogólne cele, pozostawiając jednocześnie dysponentom większą swobodę podejmowania decyzji służących realizacji wyznaczonych celów.

Procedura sporządzania umów PSAs jest scentralizowana, jej głównym koordynatorem jest Ministerstwo Finansów, które ustala ogólną koncepcję oraz podejmuje najważniejsze decyzje dotyczące ich treści. Wszystkie umowy PSAs wymagają akceptacji Ministerstwa Finansów⁴⁸.

W większości przypadków Umowy o Świadczenia Publiczne realizowane są przez kilka ministerstw, jednak aby uniknąć niejednoznaczności, kto jest za co odpowiedzialny, osobami odpowiedzialnymi za realizację każdej umowy uczyniono sekretarzy stanu konkretnych ministerstw. Ponadto w celu odzwierciedlenia faktu, że odpowiedzialność za realizację umów PSAs często spoczywa na kilku ministerstwach, począwszy od Przeglądu Wydatków 2007 utworzono oddzielną kategorię dokumentów, tj. Cele Strategiczne Ministerstwa (ang. *Departmental Strategic Objectives*, w skrócie DSOs), które zawierają wszystkie szczegółowe cele strategiczne (zadania) przewidziane do realizacji przez

45 *Ibidem*, s. 215.

46 Wzorce budżetów zadaniowych..., s. 5.

47 OECD, *La budgétisation axée sur la performance...*, s. 214.

48 *Ibidem*, s. 32.

dane ministerstwo. Każdemu ministerstwu przypisany jest co najmniej jeden cel (zazwyczaj jest ich kilka), odzwierciedlający jego udział w realizacji danej umowy PSA. Wprowadzenie DSOs umożliwiło wyrażenie ustalenie zakresu odpowiedzialności każdego ministerstwa.

Poza Celami Strategicznymi Ministerstwa w 2007 r. wprowadzono także umowy PSAs o charakterze międzyministerialnym (ang. *cross-governmental PSA*), które włączają kilka instytucji w realizację jednej umowy PSA, a nawet poszczególnych celów danej umowy. W każdym przypadku zostaje wyznaczona instytucja wiodąca.⁴⁹

Warto zauważyć, że mimo wprowadzenia w Wielkiej Brytanii budżetu zadaniowego, struktura budżetu nadal opiera się na podziale na ministerstwa, tak jak w przypadku budżetu tradycyjnego. Zatem wszystkie wieloletnie limity budżetowe dokładnie odpowiadają podziałowi na ministerstwa, nawet jeśli cele realizowane są przez kilka z nich. Analiza funkcjonalna, która obejmuje funkcje i podfunkcje, opracowywana jest jedynie w celach statystycznych w *Public Expenditure Statistical Analyses*.

49 Wzorce budżetów zadaniowych..., s. 5.

Schemat nr 2. Dotychczasowa struktura brytyjskiego budżetu zadaniowego (celów Umów o Świadczenia Publiczne) według pięciu filarów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Joseph, *The Work of the PMDU and the Performance Management Framework in England*, <http://www.mf.gov.pl> oraz *Wzorce budżetów zadaniowych...*, s. 8.

Umowy o świadczenia publiczne odgrywają kluczową rolę w zapewnieniu przejrzystości zrealizowanych celów oraz w egzekwowaniu odpowiedzialności przed obywatelami za osiągnięte rezultaty. Z tego powodu istotną rolę odgrywa sprawozdawczość efektywnościowa, której procedura i terminy są niezależne od sprawozdawczości finansowej. Wszyscy ministrowie składają zatem w raportach rocznych (ang. *Budget Reports*) sprawozdanie z realizacji zobowiązań podjętych w umowach PSAs. Te dokumenty, publikowane od początku lat dziewięćdziesiątych, zawierają informacje o środkach pieniężnych i etatach ustalonych dla danego ministerstwa. Porównują także osiągnięte rezultaty z celami zapisanymi w PSAs, do osiągnięcia których było zobowiązane dane ministerstwo. W 2002 r. rząd zwiększył częstotliwość opracowywanych informacji na temat postępów z wywiązywania się z Umów o Świadczenia Publiczne i wprowadził obowiązek opracowywania raportów półrocznych (ang. *Pre-Budget Reports*), zawierających całość informacji o rezultatach osiągniętych przez ministerstwa od czasu publikacji poprzedniego raportu. Raporty te przedkładane są pod obrady parlamentu w celu ich zaopiniowania i zatwierdzenia. Zarówno raporty roczne, jak i półroczne dostępne są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Ponadto regularnie sporządzane są raporty o bardziej szczegółowym charakterze, które są przedkładane premierowi i ministrowi finansów. W miarę potrzeb realizowane są wreszcie częstsze przeglądy dokonywane co kwartał lub raz w miesiącu, a wyniki tych analiz są na bieżąco zamieszczane na stronach internetowych poszczególnych resortów⁵⁰. Dzięki rozwiniętemu systemowi sprawozdawczości efektywnościowej Wielka Brytania pod względem przekazywania informacji o rezultatach oraz odpowiedzialności dysponentów środków publicznych znalazła się w światowej czołówce⁵¹.

3.2. Ministerialne Plany Biznesowe (ang. *Departmental business plans*)

Wraz z Przeglądem Wydatków 2010 zostały wprowadzone istotne zmiany dotyczące budżetu zadaniowego. Bieżący rok budżetowy

50 Wzorce budżetów zadaniowych..., s. 14.

51 OECD, *La budgétisation axée sur la performance...*, s. 217–218.

2010/2011 jest ostatnim rokiem obowiązywania Przeglądu Wydatków 2007 i jednocześnie ostatnim rokiem występowania w brytyjskim budżecie zadaniowym instytucji Umów o Świadczenia Publiczne. Od przyszłego roku budżetowego zamiast nich opracowywane będą przez poszczególne resorty Plany Biznesowe (ang. *Departmental business plans*, w skrócie DBP). Rząd znosi zatem odgórny system zarządzania zadaniowego wykorzystującego instytucję Umów o Świadczenia Publiczne. Ten biurokratyczny system odpowiedzialności zostanie zastąpiony bardziej demokratycznym systemem odpowiedzialności. Zmiany prowadzone są w ramach nowej polityki przejrzystości (ang. *Transparency Framework*), której celem jest rozszerzenie zakresu uzyskiwanych informacji na temat skuteczności prowadzonych działań. Polityka przejrzystości ma też dostarczyć opinii społecznej informacji umożliwiających sprawdzenie czy zostały osiągnięte cele najlepszej wartości do jakości świadczonych usług (ang. *value for money*).

W listopadzie 2010 r. (zatem miesiąc po publikacji Przeglądu Wydatków 2010) zostały opublikowane przez wszystkie ministerstwa ich plany biznesowe, zawierające szczegółowe informacje na temat planowych przez nie reform. Zgodnie z założeniami plany te będą corocznie aktualizowane.

Plany Biznesowe Ministerstw składają się z pięciu sekcji. Pierwsza sekcja zawiera ogólną koncepcję działań oraz priorytety ministerstwa, których realizacja planowana jest do końca roku budżetowego 2014/15. W drugiej sekcji znajdują się zwięzłe cele strategiczne rządu realizowane przez dane ministerstwo, są to tzw. *Coalitions Priorities*. Trzecia sekcja nosi tytuł „plan reform strukturalnych” i określa dla każdego celu priorytetowego wskazanego w pierwszej sekcji zadania i podzadania z określeniem terminu (miesiąca i roku) przewidywanego rozpoczęcia i zakończenia ich wykonania. Okres ich realizacji nie przekracza dwóch lat, zaś dalsze zadania i podzadania służące osiągnięciu tych samych priorytetów wyznaczonych przez Przegląd Wydatków 2010 zostaną określone w wyniku corocznej aktualizacji planów biznesowych ministerstwa. Ponadto w sekcji tej znajdują się tzw. kamienie milowe, tj. główne etapy realizacji reform strukturalnych, również ze wskazaniem terminów, co do przestrzegania których zobowiązuje się dane ministerstwo. Czwarta sekcja zawiera tabelę limitów wydatków ministerstwa

zaakceptowaną przez Ministerstwo Finansów na cały okres obowiązywania Przeglądu Wydatków (cztery lata), z wyszczególnieniem jedynie takich podlimitów, jak wydatki administracyjne, wydatki inwestycyjne i wydatki na realizację zadań resortu. Ministerstwo według własnego uznania decyduje o alokacji środków przyznanych na osiągnięcie wskazanych celów.

Szczególne znaczenie ma ostatnia sekcja zatytułowana „Przejrzystość”, zawiera ona trzy główne elementy. Po pierwsze, zobowiązanie ministerstwa do periodycznej publikacji dokumentów wyjaśniających przeznaczenie pieniędzy publicznych oraz działań podejmowanych w celu zwiększenia efektywności i skuteczności realizacji działań publicznych. Większa przejrzystość prac rządu jest jednym z podstawowych celów dokonywanych reform. Ma ona dwa podstawowe cele: po pierwsze zwiększenie odpowiedzialności za realizację celów, a po drugie, zwiększenie efektywności i skuteczności prowadzonej przez rząd polityki. Publikacja szeregu wskaźników umożliwi obywatelom wyrobienie im własnej opinii na temat pracy poszczególnych ministerstw. Dane będą bezpłatnie udostępniane i regularnie sprawdzane pod kątem ich przydatności i przejrzystości dla obywateli. Przejrzystość ma stworzyć podstawy demokratycznej odpowiedzialności, która zastąpi odgórne ustalanie celów i tzw. mikrozarządzanie prowadzone w każdym resorcie. Po drugie, sekcja ta zawiera podstawowe mierniki wpływu realizacji celów danego ministerstwa ze wskazaniem częstotliwości ich publikacji. Po trzecie wreszcie, zawiera także inne dane, których publikacja ma służyć przejrzystości polityki prowadzonej przez ministerstwo. Ze względu na ich istotne znaczenie, sekcje dotyczące przejrzystości planów biznesowych wszystkich ministerstw zostaną ostatecznie zatwierdzone przez Radę Ministrów dopiero w kwietniu 2011 r.

Istotną zaletą planów biznesowych jest ich czytelność. Ministerialne plany biznesowe w przeciwieństwie do umów PSAs, które najczęściej miały charakter międzyministerialny, obejmują działalność tylko jednego ministerstwa. Takie podejście upraszcza w istotny sposób realizację priorytetów rządu, zmniejszając trudności związane z koordynacją poprzednio stosowanych celów Umów o Świadczenia Publiczne za pomocą dokumentów zawierających strategiczne cele każdego resortu (DSOs). Można mieć wrażenie, że umowy PSAs stanowiły sztuczną

nadbudowę łączącą w jedną całość (choć składającą się z 30 elementów – umów PSAs) priorytety wszystkich resortów, za realizację których odpowiedzialność była następnie z powrotem (za pomocą DSOs) przekazywana poszczególnym ministerstwom.

Przygotowanie planów biznesowych ministerstw opiera się na dobrze poznanych i „przećwiczonych” przez administrację brytyjską elementach budżetu zadaniowego. Dysponując bogatym doświadczeniem, w celu stworzenia efektywnego i skutecznego systemu zdecydowano się wybrać „najmocniejsze strony” dotychczas stosowanego modelu, takie jak precyzyjnie wyznaczone cele i mierniki, odpowiedzialność, swoboda podejmowania decyzji o wydatkach oraz przejrzystość działań. Taki system może jednak dobrze funkcjonować jedynie (tak jak to ma miejsce w Wielkiej Brytanii), gdy metodologiczne kwestie dotyczące poprawnego opracowywania celów i mierników nie stanowią celu samego w sobie, lecz gdy są sprawnym narzędziem realizacji polityki wydatkowej państwa.

Zakończenie

Nowe zarządzanie finansami publicznymi zostało wprowadzone w Wielkiej Brytanii kilkanaście lat temu, przynosząc niemal rewolucyjne rozwiązania w stosunku do dotychczas stosowanych metod. Jednak w ciągu tych kilkunastu lat istotnym przeobrażeniem uległy również same instrumenty nowego zarządzania. W niniejszym opracowaniu wskazaliśmy jedynie najważniejsze z nich. Tak częste modyfikacje stosowanych narzędzi nie świadczą jednak w żadnym razie o błędnych wyborach dokonanych na początku kształtowania się omówionych nowoczesnych narzędzi zarządzania sektorem publicznym. Wręcz przeciwnie, doświadczenie pokazało, że skutecznie spełniły one swoją rolę. Świadczy o tym możliwość zmniejszenia w ciągu dziesięciu lat liczby celów zamieszczanych w Przeglądach Wydatków z 600 do zaledwie 30, a także znalezienie mniej pracochłonnych narzędzi planowania zadaniowego, dzięki którym realna stała się rezygnacja, bez szkody dla realizacji priorytetów państwa, ze sporządzania zbyt biurokratycznych, jak się z biegiem czasu okazało, Umów o Świadczenia Publiczne.

Cechą charakterystyczną nowego zarządzania finansami publicznymi jest przejście przez państwo pewnych rozwiązań wykorzystywanych dotąd jedynie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. O istotnym zbliżeniu sektora publicznego do sektora prywatnego świadczy choćby terminologia wykorzystywana na potrzeby nowego zarządzania finansami publicznymi. Już od dawna mówi się tutaj o menedżerach publicznych, zarządzaniu skierowanym na rezultaty (tj. budżecie zadaniowym), czy odpowiedzialności za jakość świadczonych usług. Dodatkowo ostatnio w brytyjskim systemie nowego zarządzania publicznego został wprowadzony kolejny element zaczerpnięty z sektora przedsiębiorstw, a mianowicie plany biznesowe ministerstw. Wszystkie te zmiany świadczą o stałym procesie wykorzystywania do zarządzania państwem niektórych z metod stosowanych w sektorze prywatnym. Nie ulega jednak wątpliwości, że ze względu na specyficzne cechy państwa nie jest możliwe przeniesienie całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem na grunt sektora publicznego. Jednakże doświadczenie brytyjskie pokazuje, że przemyślane, stopniowe, lecz konsekwentne wykorzystywanie i adaptowanie pewnych instrumentów jest możliwe, prowadzi do poprawy jakości świadczonych usług publicznych i wygenerowania oszczędności potrzebnych, nie tylko w okresie kryzysu gospodarczego, do poprawy jakości życia wszystkich obywateli.

**O POTRZEBIE PROWADZENIA BADAŃ
PORÓWNAWCZYCH W ZAKRESIE REFORMY
ZARZĄDZANIA FINANSAMI PUBLICZNYMI
W UNII EUROPEJSKIEJ,
ZE SZCZEGÓLNYM UZWGLĘDNIENIEM
REFORM PLANOWANIA FINANSOWEGO**

Wprowadzenie

Zjawiska poważnych, a jednocześnie nowych zmian w planowaniu budżetowym (finansowym) pojawiły się w Europie na przełomie XX i XXI w. Należy jednocześnie pamiętać o wcześniejszych, nieudanych próbach reform w niektórych krajach europejskich (np. Holandia, Wielka Brytania, Francja) oraz o tym, że ojczyzną ich koncepcji są z reguły Stany Zjednoczone A.P., gdzie ich realizacja wiązała się z różnorodnymi problemami, często specyficznymi dla krajów europejskich.

Nowe rozwiązania w planowaniu budżetowym (finansowym) w Europie zaczęto z powodzeniem wprowadzać w Wielkiej Brytanii (od 1998 r.), zaś w kilka lat później we Francji (od 2001 r.). Każdy z wymienionych krajów ma po części podobne, a po części oryginalne osiągnięcia w tym zakresie. W podobnym kierunku poszły niektóre kraje Europy Środkowej i Wschodniej. W państwach tego regionu istotne reformy w tym przedmiocie przygotowano w latach 2000–2006 w Słowacji, lecz nie wprowadzono ich całościowo w życie. Interesujące reformy podjęto natomiast w Polsce i w pewnym zakresie – w Rosji. Doświadczenia wymienionych krajów zdecydują o dalszym rozwoju

zmian w zakresie planowania finansowego (budżetowego) w pozostałych krajach europejskich, w tym w Europie Środkowej i Wschodniej.

Trudno byłoby prowadzić rozważania o zmianach w zarządzaniu finansami publicznymi w konkretnym kraju bez ich odniesienia do innych krajów i zagranicznych doświadczeń. Dlatego szczególnie cenne i wręcz konieczne stają się w tym zakresie odpowiednie badania porównawcze. Zadaniem przedmiotowego artykułu jest syntetyczna prezentacja nowych kierunków w planowaniu finansowym (budżetowym) w wybranych krajach europejskich. Skoncentruję się tu zwłaszcza na rozwiązaniach angielskich, francuskich i polskich. Ich znajomość może dać asumpt do podjęcia określonych działań przez polityków w zakresie zarządzania finansami publicznymi, zaś nauce dostarczyć materiału do dodatkowych dyskusji i prowadzenia szczegółowych badań. Wynikiem tego typu badań porównawczych może być formułowanie wniosków ogólnych. Próbę takich wniosków zawiera przedmiotowy artykuł.

I. Nowe kierunki planowania budżetowego (finansowego) w Wielkiej Brytanii

Pod wpływem idei amerykańskich pierwsze próby reformy planowania budżetowego (finansowego) w Wielkiej Brytanii podjęto w latach sześćdziesiątych (PPB) oraz na początku lat siedemdziesiątych (PAR)¹. Były one nastawione na określanie programów, ich analizę i kontrolę oraz osiąganie wyznaczonych celów. Wprawdzie przyniosły interesujące rezultaty cząstkowe, jednak całość przedsięwzięcia zakończyła się niepowodzeniem. Na podkreślenie zasługuje przy tym fakt, że tradycyjne planowanie budżetowe (finansowe) w Wielkiej Brytanii w końcu XX w. charakteryzowało się dużym zakresem konsolidacji i centralizacji. Plan finansowy (budżet) państwa obejmował bowiem całość sektora finansów publicznych (podsektor rządowy, samorządowy i ubezpieczeń społecznych), a priorytetowe decyzje dotyczące finansów publicznych

1 Zob. szerzej: J. M. Bridgeman, *Planning—Programming—Budgeting in the United Kingdom Central Government*, (w:) D. Novick (red.), *Current Practice in Program Budgeting (PPBS). Analysis and Case Studies*, London 1973, s. 92–95.

podejmowano – bez prób politycznego sprzeciwu – na szczeblu centralnym (głównie w Ministerstwie Finansów). Dla porządku wypada także podkreślić, że Wielka Brytania, działająca w systemie *common law*, nie zna typowych ograniczeń i barier legislacyjnych, występujących w systemie kontynentalnego prawa stanowionego. W tych warunkach (wcześniejsze doświadczenia w zakresie programowania finansowego, scentralizowane oraz skonsolidowane finanse publiczne, system *common law*) Wielka Brytania przystąpiła do wprowadzenia w 1998 r. zasadniczych zmian w planowaniu budżetowym (finansowym), stając się w Europie przodownikiem i wzorcem tych przemian.

Celem przedmiotowych zmian było świadome i celowe wydatkowanie środków publicznych, co miało przyczynić się do lepszej realizacji priorytetów publicznych, poprawy jakości usług publicznych oraz eliminacji zbędnych wydatków. Jego osiągnięciu miała służyć lepsza koordynacja współpracy międzyministerialnej, wzrost odpowiedzialności podmiotów zarządzających środkami publicznymi przy zwiększeniu ich swobody w podejmowaniu decyzji o wydatkach oraz zwiększenie przejrzystości i zakresu informacji o wykorzystywaniu środków publicznych².

Realizacji powyższych zadań ma służyć oryginalny system zarządzania finansami publicznymi. Jego oryginalność wiąże się w pewnych elementach z niepowtarzalnością tych rozwiązań w innych krajach, natomiast systemowy charakter – z jego kompleksowością i optymalnym dostosowaniem poszczególnych składników do potrzeb zarządzania całością finansów publicznych. Niżej zostaną przedstawione podstawowe zasady tego systemu w maksymalnie syntetycznym ujęciu³. Wybór tych zasad oraz ich klasyfikacja są propozycją autora rozdziału.

– Ogólne zasady polityki fiskalnej, określone w Kodeksie Stabilności Fiskalnej (ang. *Code for Fiscal Stability*). Podstawowe znaczenie mają tu dwie zasady: tzw. złota zasada (ang. *Golden*

2 Zob. U.K. Zawadzka–Pąk, Model brytyjski jako wzorzec aktualnego budżetu zadaniowego we Francji, (w:) E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pąk, Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski, Białystok 2010, s. 17 oraz OCDE, La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE, 2007, s. 209.

3 Szerzej na ten temat: U.K. Zawadzka–Pąk, Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w Wielkiej Brytanii, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.

Rule) i zasada zrównoważonych inwestycji (ang. *Sustainable Investment Rule*). Złota zasada upoważnia rząd do zaciągania wyłącznie pożyczek na inwestycje, co oznacza, że saldo dochodów i wydatków bieżących państwa winno być w ramach każdego cyklu ekonomicznego zrównoważone. Z kolei zasada zrównoważonych inwestycji zakłada utrzymywanie poziomu długu publicznego na stałym i racjonalnym poziomie w okresie trwania cyklu ekonomicznego.

- Zasady organizacyjne, wśród których na szczególną uwagę zasługuje podział wydatków na bieżące i inwestycyjne oraz – w ramach każdej z tych grup – na wydatki zarządzane rocznie (AME) oraz wieloletnie limity wydatków (DEL). Podział na wydatki bieżące i inwestycyjne ma bezpośredni związek z wyżej sygnalizowanymi ogólnymi zasadami polityki fiskalnej. Z kolei wyodrębnienie wydatków zarządzanych rocznie od wydatków wieloletnich respektuje zasadę, że nie wszystkie wydatki, ze względu na ich zmienność lub zależność od bieżącej koniunktury, nadają się do planowania wieloletniego. Do tych wydatków (AME) zalicza się głównie wydatki na ubezpieczenia społeczne, obsługę długu publicznego, część wydatków samorządu terytorialnego i in. Wydatki wieloletnie (DEL) są ustalane dla poszczególnych ministerstw w podziale na wydatki bieżące i inwestycyjne oraz na poszczególne lata. Ministerstwa mają pełną swobodę w przenoszeniu niewykorzystanych wydatków bieżących na wydatki inwestycyjne, nie ma natomiast odwrotnej zależności (zasada przenoszalności asymetrycznej). Podziału na kategorie wydatków dokonuje na bieżąco Ministerstwo Finansów. Zaplanowane limity wydatków wieloletnich są rokrocznie przyjmowane we właściwym wymiarze, dzięki istniejącym zabezpieczeniom proceduralnym, w budżecie rocznym⁴.
- Zasady i instrumenty planowania budżetowego (finansowego), wśród których szczególna rola przypada wieloletnim planom wydatków oraz budżetowi zadaniowemu.

4 *Ibidem*

W 1998 r. wprowadzono w Wielkiej Brytanii wieloletnie planowanie finansowe, którego celem była skuteczna realizacja celów średniookresowych poprzez prawidłową alokację środków publicznych. Ma ono postać (i formę) Przeglądów Wydatków (ang. *Spending Reviews*), opracowywanego na trzy lata, a od 2010 r. na okres czteroletni. Wiąże się to z dokonywaniem pogłębionej analizy wykorzystania środków przez poszczególne ministerstwa oraz zmianami przyznawanych im środków. Przeglądy Wydatków z lat 1998 i 2007 miały charakter ogólny i zwane są Całościowymi Przeglądami Wydatków (ang. *Comprehensive Spendings Review*). Ich opracowanie oznacza tworzenie nowej strategii i ustalenie hierarchii priorytetów na kolejne dziesięciolecie oraz nowy podział (alokację) środków na ich realizację. Cztery pierwsze Przeglądy Wydatków (z lat: 1998, 2000, 2002 i 2004) miały charakter „półkroczący”. Oznaczało to, że przy planowaniu wydatków na trzy lata, trzeci rok był okresem wspólnym i pierwszym rokiem kolejnego Przeglądu Wydatków. Od 2007 r. zrezygnowano z tego systemu, zaś Przeglądy miały charakter trzyletni, a od 2010 r. – charakter planów czteroletnich.

Wraz z wprowadzeniem wieloletniego planowania finansowego stworzono w Wielkiej Brytanii instytucję budżetu zadaniowego. Nawiązując do różnych typów budżetu zadaniowego w klasyfikacji OECD, jest to budżet zadaniowy informujący o efektywności (*performance-informed budget*)⁵. Jego istotą jest więc planowanie oraz informowanie o celach i efektach wykorzystania środków publicznych, co wpływa na podejmowanie decyzji w przyszłości, lecz wpływ ten nie jest automatyczny i bezpośredni.

Cele budżetu zadaniowego w Wielkiej Brytanii podlegają określonej ewolucji. Poza celami ogólnymi typu: wydawać mniej, a osiągać więcej, mierzona realizacja celów przy pomocy zobiektywizowanych mierników, poprawa ilości i jakości świadczonych usług, informowanie obywateli o rezultatach i nakładach itp. – można uznać, że celem podstawowym jest „publiczne ogłaszanie przez rząd wieloletnich priorytetów wydatkowania środków publicznych oraz zwiększanie odpowie-

5 Performance Budgeting in OECD Countries, OECD 2007, p. 21. Zob także: M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Performance Budget in Poland*, Ministry of Finance, Warszawa 2010, s. 23–24.

działności rządu za wynik realizowanych polityk wobec elektoratu oraz parlamentu”⁶.

Brytyjski budżet zadaniowy bezpośrednio wynika z omówionych wyżej Przeglądów Wydatków, jest natomiast realizowany w formie Umów o Świadczenia Publiczne (ang. *Public Service Agreements* – PSA). Od Przeglądu Wydatków 2010 r. PSA zostały zastąpione Ministerialnymi Planami Biznesowymi (*Departmental Business Plans* – DBP)⁷.

Zarówno PSA, jak i DBP można scharakteryzować przy pomocy następujących informacji szczegółowych:

- Okres obowiązywania umów (planów) pokrywa się z okresem obowiązywania odpowiednich Przeglądów Wydatków.
- Umowy (plany) opracowywane są przez poszczególne ministerstwa. Sprowadzają się one do wieloletnich planów rezultatów oraz wydatków. Są rodzajem zobowiązania administracji publicznej wobec obywateli odnośnie do przewidzianych w nich świadczeń publicznych.
- Realizują priorytety oraz cele strategiczne rządu, zapisane w odpowiednim Przeglądzie Wydatków.
- Formułują konkretne cele rezultatu i przyporządkowane im mierniki rezultatu.
- Wyposażone są w noty techniczne, opracowywane przez poszczególne ministerstwa. Ustalają one m. in. dokładny opis sposobu definiowania celów danej umowy (planu), źródła informacji wykorzystywanych do mierzenia postępów realizacji celów, imię i nazwisko osoby odpowiedzialnej za monitorowanie rezultatów, sposób oceny realizacji bądź braku realizacji celu⁸.
- Każda umowa (plan) posiada własną strategię realizacji (ang. *delivery agreement*, do 2007 r. – *delivery strategy*). Zawiera ona szczegółowe cele, określa sposób i środki działania, mierniki

6 Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2009, s. 4.

7 Zob. U.K. Zawadzka–Pąk, Instrumenty nowego zarządzania...

8 *Ibidem*

ki, podział odpowiedzialności między poszczególne instytucje. Publikacja strategii realizacji jest obowiązkowa⁹.

- Sprawozdania z realizacji umów (planów) składane są co najmniej dwa razy w roku. Chodzi tu o odrębną od finansowej sprawozdawczość efektywnościową, dotyczącą rezultatów osiągniętych przez ministerstwo w ramach realizacji PSA lub DGP. Raporty przedkładane są pod obrady parlamentu w celu ich zaopiniowania i zatwierdzenia oraz publikowane.
- Za koordynację, wykonanie, sprawozdawczość i kontrolę PSA (DGP) odpowiadają określone organy. Szczególna rola przypada tu ministrowi finansów, poszczególnym ministrom, Wydziałowi Strategii Kancelarii Premiera (PMSU), jednostce koordynującej przy Premierze (PDMU), a w zakresie kontroli – Narodowemu Biuru Audytu (*National Audit Office*)¹⁰. Ten system odpowiedzialności instytucjonalnej wsparty jest odpowiedzialnością personalną, gdyż za poszczególne działania, procedury, mierniki i realizację celów odpowiadają konkretne, określone z imienia i nazwiska osoby (np. za realizację celu priorytetowego rządu w ministerstwie odpowiada personalnie wyznaczony sekretarz stanu).

Brytyjski system nowego zarządzania finansami publicznymi jest w równym stopniu oryginalny, co trudny do oceny dla zagranicznego specjalisty. Istotne są tu jednak dwa stwierdzenia: jest to system, który funkcjonuje w praktyce już od kilkunastu lat, zaś jego zmiany polegają na doskonaleniu pewnych rozwiązań. Jest to więc system, który zdaje egzamin w praktyce. Z drugiej jednak strony, jest to system, który nie uchronił Wielkiej Brytanii przed objawami kryzysu finansów publicznych, mimo że jego główną przesłanką była efektywność działania i racjonalna gospodarka groszem publicznym¹¹. Stąd drastyczne posunięcia oszczędnościowe rządu brytyjskiego na przełomie 2010 i 2011 r. Brytyjski system zarządzania finansami publicznymi jest z reguły pozytywnie oceniany przez specjalistów, którzy podkreślają złasz-

9 Wzorce..., s. 6–7.

10 *Ibidem*, s. 9–17.

11 W roku 2009/2010 deficyt publiczny Wielkiej Brytanii wyniósł 11,4% PKB, natomiast dług publiczny na koniec tego okresu – 71,3% PKB.

cza jego precyzyjnie wyznaczone cele i mierniki, odpowiedzialność, swobodę podejmowania decyzji o wydatkach oraz przejrzystość działań¹². Należy też uwzględnić fakt, że system brytyjski podlega ciągłemu doskonaleniu i rozwiązaniom, które uważano w pewnym momencie za prawidłowe, są po jakimś czasie upraszczane lub zmieniane. Dotyczy to ilości celów priorytetowych rządu, których początkowo było ok. 600, zaś obecnie tylko 30. To samo dotyczy ilości mierników. Uważany za sukces brytyjskiej reformy finansów publicznych system Umów o Świadczenia Publiczne (PSA) w 2010 r. został poważnie zreformowany w kierunku odbiurokratyzowania i zwiększenia przejrzystości. Dopiero w trakcie zmian okazało się więc, że posiadał on określone słabości.

II. Reformy planowania budżetowego (finansowego) we Francji

Drugim krajem europejskim, gdzie nowe zarządzanie finansami publicznymi rozwinęło się w oryginalny i szczególny sposób, jest Francja¹³. Podobnie jak w Wielkiej Brytanii, pierwszą próbę reform podjęto pod koniec lat sześćdziesiątych XX w., pod nazwą „Racjonalizacja wyborów budżetowych” (fr. *Rationalisation des choix budgétaires*, w skrócie RCB), przyznając się do jej niepowodzenia w 1985 r.¹⁴ Okazało się, że w ówczesnych warunkach politycy nie widzieli potrzeby i konieczności zastosowania rezultatów reformy do usprawnienia zarządzania finansami publicznymi. Niemniej wspomniane nowe doświadczenia organizacyjne i techniczne, a także studia naukowe można było wykorzystać w kolejnych reformach.

O ile w Wielkiej Brytanii reformę nowego zarządzania finansami publicznymi wprowadzono jednorazowo i całościowo w 1998 r., o tyle we Francji wspomniane reformy realizowano etapowo. W 2001 r.

12 Zob. np. OECD, *La budgétisation axée ...*, s. 217–218 oraz U.K. Zawadzka–Pał, *Instrumenty nowego zarządzania finansami ...*

13 A. Barilardi, M. Bouvier, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'Etat*, Paris 2007.

14 E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pał, *Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji. Wnioski dla Polski*, Białystok 2010, s. 53.

uchwalono ustawę organiczną o ustawach finansowych, zwaną powszechnie LOLF, która zakładała m. in. stopniowe przygotowanie budżetu zadaniowego, wprowadzonego w całości od dnia 1 stycznia 2006 r. W latach 2007–2008, w ramach Całościowej Rewizji Polityki Publicznej (fr. *Révision générale des politiques publiques*, w skrócie RGPP) podjęto decyzję o wieloletnim programowaniu finansowym i wieloletnim budżecie, które wprowadzono ustawą z dnia 9 lutego 2009 r. o programowaniu finansów publicznych na lata 2009–2012¹⁵. Załącznikiem do przedmiotowej ustawy jest budżet ogólny państwa na lata 2009–2011. Podstawą tych zmian była nowelizacja Konstytucji Republiki Francuskiej z dnia 23 lipca 2008 r. Bardziej szczegółowa charakterystyka przedmiotowych reform zostanie dokonana z zachowaniem wyżej podanego porządku.

W ogólnej charakterystyce francuskiej reformy nowego zarządzania finansami publicznymi należy wskazać na dwie okoliczności szczególne. Po pierwsze, reforma ta jest elementem szerszej reformy funkcjonowania państwa i społeczeństwa. To „globalne myślenie” wykraczające poza zakres systemu finansów publicznych, „a może nawet poza intelektualne przyzwyczajenia, staje się podstawowym warunkiem sukcesu reformy tego systemu i ustanowienia państwa inteligentnego na miarę dwudziestego pierwszego wieku oraz stworzenia ram nowej umowy społecznej”¹⁶. Po drugie zaś, reforma prowadzona jest przy wyjątkowej aktywności i zgodności wszystkich ważnych organów państwa i głównych sił politycznych. Przygotowanie i wprowadzenie LOLF oraz nadzór nad realizacją tej ustawy (także nad wprowadzeniem budżetu zadaniowego) należało do parlamentu. Z kolei patronem RGPP był Prezydent Republiki, zaś pracami kierował formalnie premier. Ustalenie Całościowej Rewizji Polityki Publicznej konsekwentnie realizował parlament, najpierw dokonując zmian w konstytucji dotyczących ustaw o programowaniu finansów publicznych, a potem uchwalając stosowną

15 JORF nr 0035 z 11 lutego 2009 r., s. 2346

16 M. Bouvier, Konstytucjonalizacja wieloletniego programowania finansów publicznych, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.

ustawę o programowaniu finansów publicznych na lata 2009–2012¹⁷ i zawarty w niej trzyletni budżet państwa na lata 2009–2011.

Ustawa organiczna o ustawach finansowych (LOLF) z 2001 r. zastąpiła ordonans organiczny z 1959 r. Pod względem mocy prawnej ma ona więc charakter quasi–konstytucji finansów publicznych, gdyż jej celem jest doprecyzowanie postanowień konstytucji. Merytorycznie natomiast traktowana jest jako zbiór podstawowych założeń reformy francuskich finansów publicznych i nowych zasad zarządzania publicznego. Nie ma w tym miejscu możliwości dokładniejszego omówienia zasad LOLF, zasygnalizuję więc tylko przykładowo podstawowe cele i kierunki zmian¹⁸.

- LOLF poważnie zwiększyła uprawnienia budżetowe parlamentu (wprowadzono m.in. obowiązek corocznego uchwalania całości wydatków – fr. *principe de la justification au premier euro*, zwiększono uprawnienia parlamentu w zakresie wnoszenia poprawek do projektu budżetu, a debacie budżetowej nadano bardziej kontryktoryjny charakter).
- W zakresie usprawnienia zarządzania państwem nastąpiło przejście od logiki środków do logiki rezultatów (radikalnie zmodyfikowano zasadę szczegółowości i ustanowiono strukturę wydatków opartą na funkcjach, programach i zadaniach, wspartych strategiami, celami i miernikami). Nieco dokładniej zostaną one omówione niżej, w ramach budżetu zadaniowego.
- Wprowadzono zasadę responsabilizacji menedżerów publicznych, polegającą na zwiększeniu ich autonomii oraz odpowiedzialności. Rozszerzoną autonomię można sprowadzić generalnie do formuły, że menedżerowie decydują samodzielnie o tym, jaki podział wydatków będzie optymalny dla realizacji danego programu (z pominięciem możliwości zwiększania

17 Cechę tę eksponują zwłaszcza autorzy spoza Francji, zob. np. E. Ruśkowski, *Dyskusyjne elementy koncepcji budżetu zadaniowego w Polsce w świetle doświadczeń francuskich*, (w:) A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w.*, Warszawa 2010, s. 126–127 oraz E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pąk, *Prawne problemy...*, s. 101.

18 Zagadnienia te zostały szerzej omówione, wraz z publikacją tekstu LOLF, w pracy: E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pąk, *Prawne problemy...*, s. 58 i nast.

wydatków osobowych). Natomiast szersza odpowiedzialność sprowadza się do dodania do tradycyjnych form odpowiedzialności (legalność i dobre zarządzanie finansowe) nowych form: odpowiedzialności za uzyskane rezultaty oraz za prawidłowość składanych sprawozdań.

- Dokonano istotnych zmian w zakresie kontroli i oceny wykonania ustaw finansowych (zmiana formuły rozdziału między dysponentami a księgowymi we współpracę tych organów, rozszerzenie kompetencji Trybunału Obrachunkowego, z przyznaniem mu uprawnień do certyfikacji rachunków publicznych).
- Zmodyfikowano zasady rachunkowości publicznej, wprowadzając istniejące jednocześnie i równoległe: księgowość budżetową wpływów i wydatków (metoda kasowa), księgowość ogólną całości operacji (metoda memoriałowa) oraz księgowość analizy kosztów różnych działań podjętych w celu realizacji programów.

Przewidziany w LOLF budżet zadaniowy wprowadzany był we Francji początkowo w formie pilotażu, nadzorowanego przez parlament i specjalnie do tego powołane organy (Dyrekcję do spraw Reformy Budżetowej, Międzyministerialny Komitet Audytu Programów, Komitet Norm Księgowych Księgowości Publicznej, Komitet Pilotażu Międzyministerialnego). Od dnia 1 stycznia 2006 r. wprowadzono całościowy budżet zadaniowy państwa, który zastąpił budżet tradycyjny. W ten sposób wydatki we francuskim budżecie rocznym (i odpowiednio budżecie wieloletnim) dzielone są w zależności od celów, do realizacji których mają się przyczynić.

Struktura budżetu zadaniowego we Francji wiąże się z nową klasyfikacją wydatków publicznych, dzielącą je na funkcje, programy i zadania. W budżecie ogólnym na 2010 r. występowały 33 funkcje (wraz z budżetami załącznikowymi i funduszami specjalnymi – 48 funkcji), 130 programów (odpowiednio 171 programów) oraz około 600 zadań. W ramach podziału wydatków na programy występuje też ich rozdział na tytuły wydatków (np. wydatki inwestycyjne, bieżące, osobowe, interwencyjne). W budżecie francuskim rozróżnia się także dwa rodza-

je limitów wydatków: upoważnienia do zaciągania zobowiązań oraz wydatki na płatności. Aktualnie, w stosunku do wszystkich wydatków (z wyjątkiem wydatków na wynagrodzenia), można zaciągać zobowiązania. Tylko w zakresie wydatków osobowych upoważnienia do zaciągania zobowiązań i wydatki na płatności muszą być sobie równe, co pozwala na zachowania ściśle rocznego charakteru tej grupy wydatków¹⁹.

Na przedmiotowe klasyfikacje nakłada się i uzupełnia ją opracowanie strategii, celów i mierników, realizujące tzw. koncepcję rezultatu. Strategia umożliwia i gwarantuje ogólną spójność celów oraz daje możliwość uzasadnienia dokonanych wyborów. Cele (programów) dotyczą oczekiwanych rezultatów, jakości usług publicznych lub też optymalizacji środków wykorzystywanych przez administrację publiczną. Stopień realizacji celów mierzony jest za pomocą mierników działalności (zwanych także miernikami środków) oraz mierników rezultatu. Zmiany i doskonalenie mierników są aktualnie jednym z podstawowych problemów francuskiego budżetu zadaniowego²⁰.

Co do mechanizmów funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji podkreślić wypada, że programy obejmują środki przeznaczone na realizację zadania lub spójnej grupy zadań przypadających określonemu ministerstwu. Programem kieruje kierownik programu, który ma pełną swobodę przenoszenia wydatków między poszczególnymi tytułami przy założeniu, że nie można zwiększać wydatków osobowych. Strategia, cele, mierniki i wartości docelowe zamieszczane są w rocznych planach rezultatów (fr. *projets annuels de performance*, w skrócie PAP), będących załącznikiem do rocznej ustawy finansowej, natomiast sprawozdania z osiągniętych rezultatów wykonania są załączane w formie rocznych raportów rezultatów (fr. *rapports annuels de performance*, w skrócie RAP) do ustawy finansowej zatwierdzającej.

W 2009 r. wprowadzono we Francji wieloletnie planowanie finansowe, co stanowiło jednocześnie kolejny etap reformy państwa i jego instytucji. Oryginalny charakter tego rozwiązania wiąże się z faktem,

19 Zob. E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka-Pąk, Prawne problemy..., s. 78–79.

20 Por. np. M. Godek-Brunel, S. Carpentier, Zastosowanie wskaźników w budżecie zadaniowym we Francji na przykładzie programu: Badania i szkolnictwo wyższe, (w:) E. Ruśkowski (red.), Instrumenty nowego zarządzania finansami publicznymi w wybranych krajach Unii Europejskiej, Białystok 2011.

że oparto je na rewizji Konstytucji Republiki Francuskiej (czemu będą poświęcone odrębne uwagi w dalszej części artykułu), przyznając parlamentowi prawo do realizacji tego uprawnienia. Regułą jest bowiem w większości krajów realizujących wieloletnie planowanie finansowe, że plan taki przygotowuje i przyjmuje rząd. Wagę przedmiotowego rozwiązania we Francji podkreśla także fakt, że w ocenie większości specjalistów był to kraj szczególnie związany z zasadą roczności, a LOLF dodatkowo wzmacniała tę zasadę²¹.

Trzyletni budżet ogólny na lata 2009–2011 jest elementem ustawy z dnia 9 lutego 2009 r. o programowaniu finansów publicznych na lata 2009–2012²². Identycznie jak w Wielkiej Brytanii, trzyletni budżet ogólny państwa jest planem „półkroczącym”, co oznacza, że w 2011 r. zostanie opracowany nowy plan trzyletni, na lata 2011–2013, a rok 2011 będzie rokiem dostosowawczym. Co do szczegółowości – obejmuje on wyłącznie wydatki z podziałem na funkcje państwa, z wyodrębnieniem poszczególnych lat oraz upoważnień do zaciągania zobowiązań, środków na płatności i środków na fundusz celowy przeznaczony na emerytury. Pod względem dyrektywności budżet wieloletni jest obowiązkowy pod względem ogólnego limitu wydatków, z uwzględnieniem ewentualnych korekt związanych z ewolucją cen. Wiążące są także limity wydatków dla funkcji, na okres dwóch lat, przy czym dostosowanie wydatków w trzecim roku planowania wiąże się z koniecznością przestrzegania ogólnego, trzyletniego limitu wydatków dla całego budżetu²³.

Budżet trzyletni jest elementem szerszego problemu wieloletniego planowania i programowania finansów publicznych we Francji. W 2008 r. dokonano bowiem rewizji art. 34 Konstytucji Republiki Francuskiej, dodając do niej postanowienia, że: „Wieloletnie kierunki finansów publicznych są wyznaczane przez ustawy o programowaniu. Wpisują się one w cel równowagi rachunków administracji publicznej”. Oznaczało to konstytucjonalizację wieloletniego programowania

21 Zob. np. L. Saïdj, *Brèves réflexions sur quelques moys-cléfs de finance publiques pour le futur*, *Revue Française des Finances Publiques* 2003, nr 82, s. 16.

22 Treść tej ustawy oraz budżet ogólny na lata 2009–2011 opublikowany jest w pracy: E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pąk, *Prawne problemy...*, s. 142 i n.

23 Bardziej szczegółowo na ten temat zob. E. Ruśkowski (red.), U. Zawadzka–Pąk, *Prawne problemy...*, s. 75.

finansów publicznych, czemu pierwszy wyraz dała wyżej powoływana ustawa z dnia 5 lutego 2009 r. Sama ustawa w art. 2 stanowi, że: „Programowanie finansów publicznych wpisuje się w zobowiązania europejskie Francji”. Oznacza ono jednocześnie upoważnienie parlamentu do współustalania strategii finansów publicznych oraz uchwalania programu (i wieloletniego budżetu). Jest to poważne posunięcie ustrojowe, dotychczas bowiem programowanie wieloletnie było realizowane jedynie w ramach zobowiązań europejskich poprzez opracowywanie i coroczne dostosowywanie przez rząd Programu Stabilności²⁴. Odpowiedni zapis konstytucyjny nadaje więc temu przedsięwzięciu charakter najwyższej wagi ustrojowej, podkreślając przy tym, że jego celem jest osiągnięcie równowagi finansów publicznych. Z punktu widzenia mocy wiążącej można stwierdzić, że ustawy o programowaniu finansów publicznych nie mają mocy wiążącej, lecz charakter polityczno–prognozy styczny²⁵. Wiążący charakter mają bowiem roczne ustawy finansowe. Tym niemniej, konstytucjonalizacja wieloletniego programowania finansów publicznych stwarza szansę i nadzieję na dalszą racjonalizację zarządzania finansami publicznymi we Francji, którego jedną z linii przewodnich będzie objęcie wieloletnimi programami (planami) finansowymi całego sektora finansów publicznych, z prognozowaniem dochodów włączanie²⁶.

III. Próby reformowania planowania budżetowego (finansowego) w Polsce

Polska podjęła się reformy planowania budżetowego (finansowego) z trzech zasadniczych powodów:

- wymogów Unii Europejskiej, które mają konkretny wymiar dla Polski w postaci uruchomienia procedury nadmiernego deficytu (dwukrotnie w ostatnich latach);

24 *Ibidem*, s. 73.

25 Zob. U.K. Zawadzka, Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskim prawie budżetowym, (w:) P. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010, s. 134 oraz R. Puchta, Ustawy programujące we francuskim porządku konstytucyjnym, Zeszyty Prawnicze BAS 2010, nr 3, s. 16.

26 M. Bouvier, Konstytucjonalizacja...

- szans, które niesie za sobą koncepcja Nowego Zarządzania Publicznego, nastawionego na poprawę wyników (rezultatów) osiągniętych dzięki wydatkowaniu środków publicznych oraz mierzeniu tych efektów i poprawie jakości usług publicznych;
- pozytywnych rezultatów reform przeprowadzonych w tym zakresie za granicą, zwłaszcza zaś w Wielkiej Brytanii i Francji.

Natomiast światowy kryzys finansów publicznych nie miał wpływu na podjęcie tych reform, co najwyżej przyspieszył określone działania w tym zakresie.

Polskie reformy planowania budżetowego (finansowego) można na dzisiaj sprowadzić do przygotowań do wprowadzenia budżetu zadaniowego oraz przyjęcia Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2010–2013 oraz 2011–2014.

W zakresie wprowadzenia budżetu zadaniowego Polska korzysta z doświadczeń Francji, gdyż od kilku lat opracowuje i doskonali projekt budżetu zadaniowego, będącego na razie elementem uzasadnienia projektu ustawy budżetowej, który ma zostać uchwalony przez parlament (inaczej niż we Francji – gdyż obok budżetu tradycyjnego) na 2013 r. Prace nad reformą budżetu zadaniowego w Polsce rozpoczęto w pierwszej połowie 2006 r., kiedy to powołano w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów Departament Budżetu Zadaniowego. Jego celem było opracowanie metodyki i wdrożenie budżetu zadaniowego²⁷. Na początku 2008 r. przedmiotowe zadanie i struktury organizacyjne zostały przeniesione do Ministerstwa Finansów; obecnie koncentrują się w Departamencie Reformy Finansów Publicznych. W drugiej połowie 2009 r. powołano w Ministerstwie Finansów stanowisko Koordynatora Krajowego Budżetu Zadaniowego²⁸, czyniąc go odpowiedzialnym za wdrażanie planowania w układzie zadaniowym we właściwych jednostkach sektora finansów publicznych oraz opracowywanie planu finansowego w układzie zadaniowym. O ile to ostatnie posunięcie spotyka się nie-

27 Zob. T. Lubińska (red.), *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, Warszawa 2007, s. 10.

28 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

mal z powszechną aprobatą, o tyle przeniesienie spraw budżetowania zadaniowego z Kancelarii Prezesa Rady Ministrów do Ministerstwa Finansów wzbudza pewne kontrowersje²⁹, zwłaszcza w sytuacji relatywnie słabej pozycji polskiego Ministra Finansów w strukturze organów państwa³⁰.

Generalnie można stwierdzić, że wyżej powołane struktury administracyjne wykonały ogromną pracę w zakresie przygotowania i doskonalenia metodologii budżetowania zadaniowego oraz opracowania pierwszych planów, uzasadnień i sprawozdań w ujęciu zadaniowym. Rodzaje i etapy tych osiągnięć zostały prawidłowo odnotowane i udokumentowane w publikacjach książkowych³¹. Aby jednak oddać ogrom tych prac, można stwierdzić, że o ile w pracach nad budżetem zadaniowym w latach 2006–2007 brało udział kilkuset urzędników i specjalistów, o tyle w latach 2008–2009 wymienia się kilka tysięcy osób bezpośrednio zaangażowanych w to przedsięwzięcie. W latach 2008–2009 przeszkolono dla potrzeb budżetu zadaniowego ok. 4000 urzędników. Poza kontynuacją tych wysiłków w 2010 r. zorganizowano także szereg konferencji międzynarodowych, w tym odrębną konferencję polsko-francuską³². Dane te świadczą o tym, że polska administracja centralna została szeroko zaangażowana w reformę budżetu zadaniowego i ma poważne dokonania w tym zakresie³³. Pozytywnie należy ocenić także wartość merytoryczną budżetu zadaniowego. W uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2011 grupuje on wydatki wszystkich części budżetu państwa według 22 funkcji. Są one podzielone na zadania i podzadania, z określeniem ich celów oraz mierników. Zawiera

29 Por. J. Stankiewicz, Problemy racjonalizacji wydatków publicznych i wieloletniego planowania finansowego w aspekcie budżetu zadaniowego i wieloletnich planów finansowych w Polsce, (w:) E. Ruśkowski (red.) System prawa finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. 2, Warszawa 2010, s. 304.

30 Do takich wniosków doszli M. Hallerberg i J. von Hagen, Organizacja procesu budżetowego w Polsce. Reguły budżetowe a stabilność fiskalna i gospodarcza, Sprawne Państwo, Program Ernst&Young, Warszawa 2006.

31 Zob. T. Lubińska (red.), *op. cit.*, s. 9 i nast.; M. Postuła, P. Perczyński (red.), Budżet zadaniowy w administracji publicznej, Warszawa 2010, s. 173 i nast.; M. Postuła, P. Perczyński (red.), Wdrażanie budżetu zadaniowego w administracji publicznej, Warszawa 2008, s. 7 i nast.; M. Postuła, P. Perczyński (red.), Performance Budget in Poland, Warszawa 2010, s. 27 i nast.

32 Konferencja odbyła się w dniach 8 i 9 marca 2010 r., a jej organizatorami byli: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Ministerstwo Finansów, FONDAFIP oraz Université Paris I Panthéon–Sorbonne.

33 E. Ruśkowski (red.), U.K. Zawadzka–Pąk, Prawne problemy ..., s. 104–105.

także opis podstaw metodologicznych zastosowania mierników i w szerokim już zakresie ocenę ryzyka niewykonania wartości mierników. Zawiera także (po raz pierwszy) budżet zadaniowy środków europejskich. Oznacza to, że polski budżet zadaniowy pod względem technicznym i metodologicznym jest już bardzo zaawansowany, zaś jego wprowadzenie oraz rola w zarządzaniu finansami publicznymi będą zależęć głównie od woli polityków. Nie jest bowiem tajemnicą, że dotychczasowe poparcie polityczne budżetu zadaniowego w Polsce jest znikome³⁴.

Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³⁵ wprowadzono w Polsce Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WPFPP). W ustawie wprowadzającej tę ustawę ustalono także, że Wieloletni Plan Finansowy Państwa uchwała się po raz pierwszy do dnia 31 lipca 2010 r.³⁶ Zasady tego planu reguluje powoływana ustawa o finansach publicznych i zostaną one przedstawione poniżej.

Jest to plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa sporządzany na cztery lata budżetowe. WPFPP jest sporządzany w układzie zadaniowym, przy czym obejmuje funkcje państwa wraz z celami i miernikami stopnia wykonania danej funkcji i uwzględnia:

- cele średniookresowej strategii rozwoju kraju, o której mowa w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju;
- kierunki polityki społeczno–gospodarczej Rady Ministrów.

WPFPP określa w podziale na poszczególne lata budżetowe:

- podstawowe wielkości makroekonomiczne;
- kierunki polityki fiskalnej;
- prognozy dochodów oraz wydatków budżetu państwa;
- kwotę deficytu i potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz źródła ich sfinansowania;
- prognozy dochodów i wydatków budżetu środków europejskich;

34 *Ibidem*, s. 105–107.

35 Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

36 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

- wynik budżetu środków europejskich;
- skonsolidowaną prognozę bilansu sektora finansów publicznych;
- kwotę państwowego długu publicznego.

Stosunek WFPF do projektu ustawy budżetowej i ustawy budżetowej jest następujący:

- WFPF jest podstawą do przygotowania projektu ustawy budżetowej na kolejny rok budżetowy;
- w projekcie ustawy budżetowej na dany rok budżetowy, przedstawianym przez Radę Ministrów Sejmowi, poziom deficytu nie może być większy niż poziom deficytu ustalony na ten rok budżetowy w WFPF;
- w szczególnie uzasadnionych przypadkach możliwe jest uwzględnienie wyższego poziomu deficytu. W tym przypadku Rada Ministrów jest obowiązana przedstawić Sejmowi szczegółowe wyjaśnienia;
- WFPF jest aktualizowany corocznie przez Radę Ministrów w drodze uchwały, w terminie dwóch miesięcy od ogłoszenia ustawy budżetowej i uwzględnia prognozę na trzy kolejne lata (kroczące opracowywanie WFPF);
- aktualizacja polega na doprowadzeniu danych zawartych w WFPF do zgodności z ustawą budżetową na dany rok budżetowy;
- aktualizacja polega również na skorygowaniu WFPF w dalszych latach jego realizacji, w celu zapewnienia zgodności z kierunkami polityki społeczno-gospodarczej i średniookresową strategią rozwoju kraju.

Charakter prawny WFPF określają następujące zasady:

- WFPF uchwała Rada Ministrów i ogłasza go w Monitorze Polskim i Biuletynie Informacji Publicznej;
- Projekt WFPF przedstawia Radzie Ministrów minister finansów;

- Informację o przebiegu wykonania WFPF przedkłada Radzie Ministrów – minister finansów. Rada Ministrów ogłasza tę informację w Monitorze Polskim oraz w BIP.

Na początku sierpnia 2010 r. Rada Ministrów uchwaliła WFPF na lata 2010–2013, natomiast w kwietniu 2011 r. WFPF na lata 2011–2014.

Ponadto powoływaną ustawą z 2009 r. o finansach publicznych wprowadzono obowiązek uchwalania przez jednostki samorządu terytorialnego wieloletniej prognozy finansowej. Obejmuje ona okres co najmniej czteroletni i powinna być zgodna z budżetem jednostki samorządu terytorialnego co najmniej w zakresie wyniku budżetu i związanych z nim kwot przychodów i rozchodów oraz długu jednostki samorządu terytorialnego.

Z pierwszych doświadczeń z WFPF oraz z wieloletnimi prognozami finansowymi jednostek samorządu terytorialnego twórcy ich zasad wydają się być w pełni usatysfakcjonowani, natomiast w nauce spotykają się one z poważną krytyką³⁷.

IV. Próba porównań i propozycje wniosków

We wszystkich przedstawionych wyżej krajach, w których podjęto poważne reformy planowania budżetowego (finansowego), sprowadzają się one do dwóch wspólnych elementów: wprowadzenia budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego. Zarówno ich formy, kolejność wprowadzania, jak i sposób realizacji reform poważnie jednak się różnią, co uzasadnione jest w pełni warunkami wewnętrznymi poszczególnych państw i szczegółowymi zasadami zmian. Podobne są także założenia zmian przyszłościowych, polegające na objęciu wielo-

37 Zob. C. Kosikowski, *Wieloletni Plan Finansowy Państwa*, (w:) A. Dobaczewska, E. Juchnicz, T. Sowiński, *System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 115 i n.; C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 400 i n.; B. Filipiak, M. Dylewski, *Kontrowersje związane ze sporządzeniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego*, *Finanse Komunalne* 2010, nr 12, s. 10–11 oraz J.M. Salachna, *Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych*, *Finanse Komunalne* 2010, dodatek specjalny do nr 10, s. 42–44.

letnim planowaniem finansowym całego sektora finansów publicznych oraz projektowania dochodów budżetowych, co w znacznej części zostało już zrealizowane w Wielkiej Brytanii, natomiast Francja i Polska podążają w tym właśnie kierunku. Interesujące są także oryginalne doświadczenia Francji w zakresie konstytucjonalizacji wieloletniego planowania finansowego. Mają one mniejsze znaczenie dla Wielkiej Brytanii, działającej w odmiennym systemie *common law*, natomiast muszą być brane pod uwagę przez kraje strefy prawa stanowionego, w tym – w odpowiednim czasie – także przez Polskę.

Przedstawione w przedmiotowym rozdziale rozważania nasuwają jednak także liczne uwagi i wnioski szczegółowe, które przykładowo zostaną zaprezentowane poniżej.

Z powodów psychologicznych i pragmatycznych za naturalną uznaje się znajomość i uwzględnianie reform (także zagranicznych), które zakończyły się sukcesem. Często nie są natomiast doceniane wcześniejsze doświadczenia, kończące się niepowodzeniem. W zakresie wprowadzania budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego takie negatywne doświadczenia z końca lat sześćdziesiątych i początku lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku posiada Wielka Brytania (PPB) i Francja (RCB), a rezultaty z tego okresu wykorzystano w tych krajach z powodzeniem przy kolejnych reformach. Dla państw, które po raz pierwszy wprowadzają tego typu reformy, jest to poważny sygnał o ich złożoności. Jest to jednak także możliwość wyciągnięcia pozytywnych wniosków z negatywnych doświadczeń innych krajów. Dlatego wypada przypomnieć, że jednym z podstawowych powodów braku powodzenia reform budżetu zadaniowego i planowania wieloletniego w Wielkiej Brytanii i Francji było ich ograniczenie do aspektów technicznych i powierzenie ich realizacji administracji centralnej.

Negatywne doświadczenia w zakresie wprowadzania wieloletniego planowania finansowego w przeszłości mają też kraje Europy Środkowej i Wschodniej, w tym także Polska. W latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku próbowano tam bowiem wprowadzać wieloletnie plany finansowe (zwłaszcza na szczeblu terenowym). Niepowodzenie tego przedsięwzięcia kojarzone jest dotychczas z ustrojem socjalistycznym oraz kompromitacją centralnego planowania. Pomimo że pod wpływem Unii Europejskiej powrócono w tych krajach, w nowych warun-

kach ustrojowych, do idei planowania, w tym do wieloletniego planowania finansowego, głębokość negatywnych skojarzeń jest w tych krajach na tyle trwała, że konstytucjonalizacja wieloletniego planowania finansowego, realizowana obecnie we Francji, jest potencjalnie w tych krajach sprawą dalszej przyszłości.

Niezależnie od stopnia podkreślania tego argumentu w poszczególnych krajach, wprowadzanie budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego ma zawsze charakter ustrojowy. Dotyczy bowiem podstaw ustroju społecznego i gospodarczego oraz podstaw zarządzania, bezpośrednio wpływa na relacje między władzą ustawodawczą i wykonawczą (rządem i parlamentem) oraz kształtuje stosunek społeczeństwa do władzy publicznej. Ten ustrojowy aspekt reformy może stać się jej nośnikiem lub hamulcem. Zarówno Francja, jak i Wielka Brytania właściwie wykorzystały w ostatnim czasie czynnik ustrojowy jako bodziec realizacji omawianych reform. We Francji podkreślano w podstawowych założeniach reformy, że ma ona przyczynić się do rozszerzenia realnej władzy zarówno rządu, jak i parlamentu (w dialektycznym rozumieniu tego procesu). Omawiane reformy budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego mogą być też sposobem zwiększenia władzy rządu i technokratów, trudno jednak oczekiwać wówczas aktywnej roli parlamentu w tych procesach.

Każdy z omawianych w niniejszym rozdziale krajów posiada szczególne osiągnięcia i doświadczenia w zakresie wprowadzania budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego, które warte są szerszej znajomości i upowszechnienia. Mocną stroną tych procesów w Wielkiej Brytanii jest szeroka samodzielność i wyraźnie skonkretyzowana odpowiedzialność (także personalnie) menedżerów oraz przejrzystość działania administracji i znaczne zaangażowanie społeczeństwa w realizację zadań. Szczególnymi cechami tych procesów we Francji jest przechodzenie od priorytetu zasady roczności w zarządzaniu finansami publicznymi do zasady wieloletniości (z zapisaniem tej ostatniej w konstytucji) oraz ogromne zaangażowanie wszystkich, najważniejszych instytucji w państwie w tworzenie, doskonalenie (rozwój) i realizację omawianych reform. Z kolei Polskę cechuje dominacja rządu i administracji centralnej we wprowadzaniu przedmiotowych reform oraz ogromna ostrożność w ich realizacji (stąd koncepcja uchwalenia

w 2013 r. budżetu zadaniowego obok budżetu tradycyjnego). Doświadczenia Polski w najbliższych latach wykażą więc, na jakich zasadach i jak długo możliwe jest funkcjonowanie z dwoma budżetami (tradycyjnym i zadaniowym) oraz czy wcześniejsze istnienie wieloletniego planu finansowego (WFPF) będzie wpływać pobudzająco czy hamująco na zakończenie reformy budżetu zadaniowego. Z rozważań teoretycznych oraz doświadczeń większości krajów wynika bowiem, że budżet zadaniowy poprzedza, inspiruje i pobudza prace nad wieloletnim planem finansowym. Polska może wykazać, że istnieje także odwrotny związek między tymi instytucjami.

Przedstawione w niniejszym rozdziale ogólne zasady reformy budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego wskazują także na istotne różnice w rozwiązaniach poszczególnych krajów. Część tych różnic wynika z odrębnych doświadczeń historycznych i ustrojowych i z reguły nie może mieć istotnego znaczenia dla praktyki innych krajów. Część różnic wiąże się natomiast z oryginalnymi koncepcjami i eksperymentami, nie związanymi z odmiennością historyczną bądź ustrojową. Dotyczy to przykładowo sposobów (w tym także instrumentów) przenoszenia strategii na cele planistyczne, obejmowania budżetem zadaniowym całości lub części zadań publicznych, ilości celów i zadań tego budżetu, długości planów wieloletnich, technicznego charakteru tych planów (klasyczne, półkroczące, kroczące) czy ich dyrektywności. Szczegółowe doświadczenia poszczególnych krajów w omawianym zakresie powinny być znane i porównywalne, co może ułatwić poszczególnym krajom podejmowanie optymalnych decyzji w tym zakresie.

Gromadzenie wiedzy i porównań jest podstawową funkcją nauki w zakresie badań porównawczych. Umożliwia to bowiem podejmowanie racjonalnych decyzji politycznych, prawnych i organizacyjnych, dotyczących rozwiązywania problemów w poszczególnych krajach. Drugą funkcją badań porównawczych jest natomiast ustalanie tendencji kształtowania się zjawisk, ich interpretacja oraz wskazywanie związków między badanymi zjawiskami. W zakresie przedmiotu niniejszego rozdziału, poświęconego zwłaszcza budżetowi zadaniowemu i planowaniu wieloletniemu, nauki finansowe mogą znaleźć ogromne pole badawcze. Istotne jest tu zarówno ustalenie wiedzy i porównań, doty-

czących badanych zjawisk zarówno w coraz większej szczegółowości, jak i obejmujących wszystkie (a przynajmniej większość) krajów, a także interpretacja tych zjawisk i wskazywanie związków między nimi. Przed nauką stoi więc zadanie ustalenia w pierwszej kolejności roli zasady roczności na tle rozwijającej się zasady wieloletniości planowania finansowego we współczesnych finansach publicznych oraz zakresu tych przemian w finansach samorządu terytorialnego. O ile bowiem pierwsze zagadnienie jest przedmiotem określonych badań, o tyle na temat drugiego problemu nie znajdujemy nawet podstawowych informacji w literaturze przedmiotu.

Zakończenie

Celem badawczym niniejszego rozdziału jest pokazanie wagi badań porównawczych w zakresie ustalania i wyjaśniania podstawowych tendencji i zjawisk w zakresie nowych metod zarządzania finansami publicznymi, ze szczególnym uwzględnieniem budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego. W oparciu o przedstawione dane dotyczące Wielkiej Brytanii, Francji i Polski można stwierdzić, że wprowadzanie instytucji budżetu zadaniowego i wieloletniego planowania finansowego jest bardzo ważnym zjawiskiem w tych krajach oraz w skali Europy. Szczegółowe rozwiązania tych zagadnień wskazują zarówno na odmienności, wynikające z różnych uwarunkowań historycznych i ustrojowych tych państw, jak i na różne koncepcje i rozwiązania prawne oraz organizacyjne, których znajomość może posłużyć kolejnym krajom do własnych rozwiązań w przyszłości. Porównanie przedmiotowych rozwiązań wskazuje także na nowe zadania nauki w badaniu i wyjaśnianiu zjawisk, w znacznej części na razie kształtowanych przez praktykę.

BIBLIOGRAFIA

- Barilari A., Bouvier M., La LOLF: une nouvelle gouvernance financière de l'État, Paris 2010.
- Bernoux P., La sociologie des entreprises, Paris 1999.
- Bouvier M., Esclassan M.-C., Lassale J.-P., Finances publiques, Paris 2010.
- Bouvier M., La révision générale des politiques publiques et la métamorphose de l'État, Actualite Juridique – Droit Administratif, 2008.
- Bouvier M., Prévision et programmation pluriannuelles dans un contexte d'incertitude, Revue Française de Finances Publiques 1992, nr 39.
- Bridgeman J.M., Planning–Programming–Budgeting in the United Kingdom Central Government, (w:) Novick D. (red.) Current Practice in Program Budgeting (PPBS). Analysis and Case Studies, London 1973.
- Carpentier S., Pratiques de régulation des activités commerciales en entreprises industrielles et rôle du système d'information. Une contribution à la gestion des ressources humaines des commerciaux, Thèse de doctorat, Lyon 2004.
- Cazes–Milano P., Mazars–Chapelon A., Techniques et outils de gestion: un même concept?, Centre de Recherche DMSP, nr 281, marzec 2000.
- Chabrillat J., Les nouveaux enjeux budgétaires, Paris 2007.
- Clarkson M.B., A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance, Academy of Management Review 1995, nr 20.
- Conan M., Doyelle A., Poujade B., Vachia J.-P., Code des juridictions financières. Annotations, commentaries, jurisprudence, Paris 2001.
- Crowther D.E.A., Corporate performance operates in three dimensions, Managerial Auditing Journal 1996, nr 11.
- Crozier M., Friedberg E., L'acteur et le système, Paris 1977.

- Curristine T., Lonti Z., Joumard I., Improving public sector efficiency: challenges and opportunities, OECD Journal on Budgeting 2007, nr 7.
- David A., L'aide à la décision entre outils et organisation, *Entreprise et Histoire* 1996, nr 13.
- Denek E., Sobiech J., Wolniak J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2001.
- Dizambourg B., Universités et pilotage par les résultats: performance ou qualité ?, in Mons N., Emin J.C. et Santana P., *Le pilotage par les résultats. Un défi pour demain*, Paris 2009.
- Domaszewicz R., *Finanse w gospodarce rynkowej*, Kraków 1993.
- Duda J., Jeżowski A., Misiąg W., Nowak B., Szlachta J., Zaleski J., *Mierzenie ilości i jakości usług publicznych jako element programu rozwoju instytucjonalnego*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2004.
- Duda J., Kociński C., Skiba W., Solecki A., Szarycz A., Tomaszewski P., Turowski B., Wysocki S., Zalewski J., *Efektywne metody zarządzania w administracji publicznej*, Instytut Spraw Publicznych, Warszawa 2000.
- Dylewski M., Filipiak B., Szewczuk A., *Finanse publiczne. Instrumenty struktury procesy*, Szczecin 2004.
- Fedorowicz Z., *Podstawy teorii finansów*, Warszawa 1991.
- Filipiak B., Dylewski M., *Kontrowersje związane ze sporządzeniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego*, *Finanse Komunalne* 2010, nr 12.
- Flejterski S., *Podstawy metodologii finansów. Elementy komparatystryki*, Szczecin 2006.
- Friedberg E., *Le pouvoir et la règle. Dynamiques de l'action organisée*, Paris 1997.
- Guillard A., Roussel J., *Valorisation du capital humain, contrôle et gouvernement d'entreprise: le cas des holdings d'investissement*, Maroc 2008.
- Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.
- Gilbert P., *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine?*, Paris 1998.
- M. Hallerberg M., von Hagen J., *Organizacja procesu budżetowego w Polsce. Reguły budżetowe a stabilność fiskalna i gospodarcza*, *Sprawne Państwo*, Program Ernst&Young, Warszawa 2006.

- Harrison G., Performance-Based Budgeting in California State Government: a blue print for effective reform, USA 2003.
- Hatchuel A., Weil B., L'expert et le système, Paris 1992.
- Hopwood A.G., An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, Journal of Accounting Research 1972, supplement.
- Hughes R., La pluriannualité budgétaire au Royaume-Uni, Revue Française de Finances Publiques 2008, nr 102.
- Kaplan R.S., Norton D.P., The balance scorecard, problems, prospects and performance information markets, Human Resource Management 1998, nr 8.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Wrocław 2010.
- Klase K.A., Dougherty M.J., The impact of performance budgeting on state budget outcomes, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial management 2008, nr 20.
- Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011.
- Kosikowski C., Wieloletni Plan Finansowy Państwa, (w:) Dobaczewska A., Juchniewicz E., Sowiński T. (red.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w., t. 1, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2003.
- Kożuch B., Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji, Warszawa 2004.
- la Greniere R., Le budget, Paris 1976.
- Lambert A., Migaud D., La mise en oeuvre de la LOLF, raport sporządzony na potrzeby rządu, październik 2006.
- Le Berre M., Matmati M., La contribution des pratiques de GRH à la performance de l'entreprise, Paris 2007.
- Liouville J., Bayad M., Human resource management and performances: propositions and test of a casual model, Human Systems Management 1998, nr 17.
- Livian Y.F., Jean-Daniel Reynaud: la théorie de la régulation conjointe, (w:) Allouche J., Encyclopédie de gestion, Paris 2003.
- Lubińska T., Budżet a finanse publiczne, Warszawa 2010.

- Lubińska T., (red.) Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce, Warszawa 2009.
- Lubińska T., Frank S., Będziaszek M., Potencjał dochodowy samorządu w Polsce, Warszawa 2007.
- Lubińska T. (red.), Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi, Warszawa 2007.
- Lubińska T., Lozano Platonoff A., Strąk T., Budżet zadaniowy – racjonalność – przejrzystość – skuteczność, *Ekonomista* 2006, nr 5.
- Miller G.J., Productivity and the Budget Process, (w:) Rabin J.W., Hildreth B., Miller G.J., *Budgeting: Formulation and Execution*, USA 1976.
- Modernising government, The Stationery Office Limited, London 1999.
- Morin E.M., Savoie A., Beaudin G., *L'efficacité de l'organisation: théories, représentations et mesures*, Boucherville 1994.
- Moussa P., *La roue de la fortune: Souvenirs d'un financier*, Paris 1989.
- OCDE, *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, Paris 2007.
- Owsiak S., *Opinia ogólna o projekcie ustawy budżet państwa na 2011 r.*, (w:) Biuro Analiz Sejmowych i Kancelarii Sejmu, *Budżet państwa na 2011 r. Ekspertyzy wstępne*, Druk Sejmowy Nr 3429, Warszawa 2010.
- Owsiak S. (red.), *Planowanie budżetowe a alokacja zasobów*, Warszawa 2008.
- Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych*, Warszawa 2003.
- Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, Warszawa 2002.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1999.
- Performance Budgeting in OECD Countries*, OECD 2007.
- Piotrowska-Marczak K., Uryszek T., *Zarządzanie finansami publicznymi*, Warszawa 2009.
- Piotrowska-Marczak K. (red.), *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, Warszawa 2009.
- Piotrowska-Marczak K., *Metody budżetowania a proces racjonalizacji finansów publicznych*, (w:) T. Juja, J. Kotlińska (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów publicznych*, Poznań 2007.

- Polska wobec światowego kryzysu gospodarki, Raport NBP, Warszawa 2009.
- Poniatowicz M., Salachna J.M., Perło D., Efektywne zarządzanie długiem w jednostce samorządu terytorialnego, Warszawa 2010.
- Postuła M., Perczyński P. (red.), Performance Budget in Poland, Ministry of Finance, Warszawa 2010.
- Postuła M., Perczyński P. (red.), Budżet zadaniowy w administracji publicznej, Warszawa 2010.
- Postuła M., Perczyński P. (red.), Wdrożenie budżetu zadaniowego, Warszawa 2009.
- Postuła M., Perczyński P., Budżet zadaniowy, Warszawa 2008.
- Preston L., O'Bannon D., The corporate social– financial performance relationship: a typology and analysis, Business and Society 1997, nr 36.
- Program Konwergencji. Aktualizacja 2009, Warszawa 2010.
- PSA Targets: Performance Information, Survey Report 2006, National Audit Office.
- Puchta R., Ustawy programujące we francuskim porządku konstytucyjnym, Zeszyty Prawnicze BAS 2010, nr 3.
- Razouk A.A., Bayad M., Gestion stratégique des ressources humaines: une relecture de la performance en relation avec l'audit social et la gouvernance des entreprises, Maroc 2008.
- Reynaud J.D., Les règles du jeu. Action collective et régulation sociale, Paris 1997.
- Reynaud J.D., Le conflit, la négociation et la règle, Toulouse 1999.
- Reisman C., Le point de vue d'un trésorier– payeur général sur la gestion des crédits déconcentrés de l'État en mode LOLF, Revue Française de Finances Publiques 2008, nr 103.
- Rubin I., Budget Theory and Budget Practice: How Good the Fit?, Public Administration Review 1990, nr 50.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2010.
- Ruśkowski E., Dyskusyjne elementy koncepcji budżetu zadaniowego w Polsce w świetle doświadczeń francuskich, (w:) Dobaczewska A., Juchniewicz E., Sowiński T. (red.), System finansów publicznych. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI w., Warszawa 2010.

- Ruśkowski E., Zawadzka-Pąk U.K., Prawne problemy konstrukcji i funkcjonowania budżetu zadaniowego we Francji, Wnioski dla Polski, pod red. E. Ruśkowskiego, Białystok 2010.
- Ruśkowski E. (red.), System prawa finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II, Warszawa 2010.
- Ruśkowski E., Dolnicki B. (red.), Władza i finanse lokalne w Polsce i krajach ościennych, Bydgoszcz, Białystok, Katowice 2007.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), Finanse publiczne. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2007.
- Saïdj L., Brèves réflexions sur quelques moys- clefs de finance publiques pour le futur, *Revue Française des Finances Publiques* 2003, nr 82.
- Sainsaulieu R., *Sociologie de l'entreprise. Organisation, culture et développement*, Paris 1997.
- Salachna J.M. (red.), Budżet i wieloletnia prognoza finansowa – od projektu do sprawozdania, Gdańsk 2010.
- Salachna J.M., Wieloletnia prognoza finansowa jako przedmiot kontroli i nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, *Finanse Komunalne* 2010, dodatek specjalny do nr 10.
- Shand D., Reformy budżetowe w krajach OECD, (w:) Rola służb parlamentarnych w uchwalaniu budżetu państwa, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 1997.
- Słownik Petit Larousse, Paris 2008.
- Spending Review 2010, HM Treasury, czerwiec 2010.
- Stankiewicz J., Problemy racjonalizacji wydatków publicznych i wieloletniego planowania finansowego w aspekcie budżetu zadaniowego i wieloletnich planów finansowych, (w:) Ruśkowski E. (red.), System prawa finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, t. II, Warszawa 2010.
- Szewczuk A., Ziolo M., *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Szczecin 2008.
- Trykozko R., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010.
- Wildavsky A., Political implications of budget reform: a retrospective, *Public Administration Review* 1992, nr 52.
- Wilson J.Q., *Bureaucracy: what government agencies do and why they do it*, Basic Book, USA 1989.
- Wood J., Corporate social performance revisited, *Academy of Management Review* 1991, nr 16.

- Wzorce budżetów zadaniowych, rozwiązania zagraniczne na przykładzie Wielkiej Brytanii, Informacja dotycząca wyjazdu studyjnego przedstawicieli Ministerstwa Finansów do Wielkiej Brytanii, Warszawa 2009.
- Zawadzka U.K., Zasada roczności a programowanie wieloletnie we francuskim prawie budżetowym, (w:) Lewkowicz P., Stankiewicz J. (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010.
- Zieleniewski J., Organizacja i zarządzanie, Warszawa 1969.

RÉSUMÉ

L'objectif de la présente monographie, indiqué dans son *Introduction*, consiste à présenter les instruments de la nouvelle gouvernance des finances publiques dans les pays sélectionnés de l'Union européenne, à présenter les tendances de l'évolution de ces instruments et, sur la base des analyses plus détaillées, à attirer l'attention sur les possibilités et les problèmes qui peuvent surgir dans leur mise en oeuvre. La monographie touche les enjeux du budget de résultat et de la programmation à long terme dans trois pays importants de l'Union européenne, à savoir au Royaume-Uni, en France et en Pologne.

Le premier chapitre de la monographie constitue une introduction théorique à une discussion plus détaillée, menée dans les parties suivantes. K. Piotrowska–Marczak y présente *Les directions contemporaines de la gouvernance des finances publiques*. Elle entame la réflexion à partir de prémisses constructives qui témoignent de l'indépendance des finances publiques en tant que phénomène et discipline scientifique. Ensuite, l'auteur examine les traits spécifiques de la gouvernance des finances publiques. La section suivante du chapitre est consacrée aux centres de la gouvernance et aux principes généraux du fédéralisme fiscal. K. Marczak–Piotrowska décrit également les impulsions pour modifier le système de gestion des finances publiques en distinguant des facteurs exogènes et endogènes. Ces impulsions conduisent à des changements de méthodes de programmation financière, ce qui devient impératif dans le monde contemporain. La nouvelle gouvernance publique (*New Public Management*) qui entraîne l'introduction du budget de résultat est l'une de ces méthodes. Il existe aussi bien des avantages que des obstacles de la mise en oeuvre de ce genre de budget. Pourant, le budget de résultat est le meilleur instrument connu de l'amélioration de la gouvernance des finances publiques et de la rationalisation de la planification budgétaire.

Dans le deuxième chapitre M. Bouvier présente le problème de *La constitutionnalisation de la programmation pluriannuelle des finances publiques en France*. Tout d'abord, l'auteur explique la nécessité de l'introduction de la programmation financière à long terme en France contemporaine, ce qui constitue une réforme importante de la gouvernance publique. La planification pluriannuelle a été introduite en France par une nouvelle catégorie des lois, à savoir par des lois de programmation des finances publiques, ce qui impliquait la modification de la Constitution de la République française. Ces changements ont provoqué la création d'une nouvelle attitude intellectuelle aussi bien parmi les dirigeants (le gouvernement, le Président et le Parlement) que dans la société française elle-même. La dernière section du chapitre est consacrée à l'importance de la volonté politique d'agir afin d'étendre la portée de la programmation pluriannuelle sur l'ensemble du secteur public et sur la recette (et non seulement sur la dépense). Cela résulte de la thèse générale de l'auteur, selon laquelle « une fois de plus, la nécessité de *penser global* au-delà du système financier public, et peut-être au-delà des habitudes intellectuelles, apparaît comme une condition fondamentale du succès de la réforme de ce système et de l'instauration de l'État intelligent du XXI^e siècle, cadre d'un nouveau contrat social ».

Dans le troisième chapitre, M.-Ch. Esclassan présente *La logique de performance et l'évolution des contrôles financiers publics en France*. La première section du chapitre concerne le mouvement général de la transformation des contrôles financiers publics. L'auteur y souligne que c'est avec l'introduction du budget de résultat que toutes sortes de contrôles traditionnels sont actuellement en mutation perpétuelle. Dans la deuxième section du chapitre est présentée l'évolution des contrôles juridictionnels et administratifs (aussi bien de contrôles administratifs *a priori* que de contrôles administratifs *a posteriori*). Les changements des contrôles administratifs englobent le remplacement du contrôle financier par le contrôle budgétaire, l'introduction des contrôles dits « partenariaux » des comptables publiques sur les ordonnateurs, ainsi que l'application de nouvelles formes de contrôles administratifs *a posteriori*: le contrôle de gestion, la certification, l'évaluation et l'audit. À la fin du chapitre, l'auteur présente ses remarques

sur l'évolution du contrôle juridictionnel qui impose le renforcement important du rôle de la Cour des comptes, ce qui trouve son fondement dans les modifications récentes de la Constitution de la République française.

Dans le quatrième chapitre de la monographie, M Godek–Brunel et S. Carpentier parlent *De problèmes de l'élaboration et de la mise en oeuvre des indicateurs de résultat dans le budget de résultat en France*. Selon les auteurs, le budget français est caractérisé par une méthodologie des indicateurs spécifique, qui paraît moins compliquée, mais plus politisée que dans d'autres pays développés. Les solutions françaises de l'élaboration des indicateurs de résultat, dont la présentation constitue le but principal de ce chapitre, ont leurs avantages, mais aussi leurs inconvénients. La première section du chapitre comporte la présentation de la méthodologie des indicateurs de résultats dans le budget français de l'État, ainsi que son analyse. Dans la deuxième section, les auteurs décrivent les difficultés de la mise en oeuvre des indicateurs de résultat, indiquant des exemples des indicateurs de l'un des programmes de la mission «Recherche et enseignement supérieur». Dans la conclusion de ce chapitre, les auteurs proposent l'introduction d'un nouveau type d'indicateur de résultat qui tiendrait compte également de résultat social et sociologique de la gouvernance publique.

Trois chapitres suivants touchent la problématique d'instruments spécifiques de la nouvelle gouvernance des finances publiques en Pologne. Dans le cinquième chapitre de M. Postuła, intitulé *Les succès et les défis pour l'avenir du budget de résultat en Pologne* sont successivement décrits: les étapes de la préparation du budget de résultat en Pologne, la structure actuelle de ce budget, les objectifs du budget de résultat pour les années 2008–2012 et le développement de la méthodologie du budget de résultat expliqué, suivis des exemples du financement des recherches et de la justice. L'auteur constate que la méthodologie de l'élaboration des objectifs en Pologne est au même niveau que la méthodologie des pays qui profitent du budget de résultat depuis longtemps. Par contre, l'élaboration et la mise en oeuvre des indicateurs de résultat posent plus de problèmes. Dans la conclusion, l'auteur indique des mesures nécessaires à prendre pour pouvoir mettre en oeuvre en Pologne le budget de résultat d'une façon complète, y

compris le perfectionnement du système de l'élaboration des rapports, ce qui exige l'introduction préalable de la comptabilité de résultat.

Dans le sixième chapitre de la monographie, J. Stankiewicz présente *Le plan financier pluriannuel de l'État (WFPF) en Pologne à la lumière des premières expériences*. Tout d'abord, l'auteur explique les relations du WFPF avec les stratégies européennes et nationales du développement ainsi que les instruments juridiques de l'influence de l'Union européenne sur la mise en œuvre des stratégies nationales visant à éviter un déficit excessif – en tant que facteurs affectant l'élaboration et le contenu du plan. Après avoir présenté la structure interne et la forme du WFPF, l'auteur constate qu'en réalité ce plan ne peut être considéré ni comme un plan financier du secteur public, ni comme un budget pluriannuel de l'État. Ensuite, l'auteur attire l'attention sur le degré important de la liberté de choix lors de la répartition des crédits entre les missions. L'auteur trouve réalistes les prémisses de l'appréciation de la stabilité et des prévisions du WFPF quant au niveau du déficit budgétaire. L'auteur trouve positif l'idée d'établir le WFPF, mais, selon lui, il est important de concevoir les principes juridiques concrets qui pourraient être appliqués à ce plan.

Dans le septième chapitre, J.M. Salachna décrit *La situation actuelle et des perspectives de changements du plan financier à long terme de collectivités territoriales (WPF) en Pologne*. Dans les remarques sur la programmation financière à long terme par les collectivités territoriales, l'auteur constate que pour pouvoir apprécier la nature et le rôle du plan financier à long terme, il est nécessaire de prendre en considération aussi bien la structure que la méthodologie de cette planification. Elle souligne également l'importance des dispositions légales pour les collectivités territoriales à cause du rôle limité du marché dans la régulation de leur activité. Dans les parties suivantes du chapitre ont été présentés les conditions légales de l'élaboration du WPF, le plan des investissements pluriannuels, la prévision de la dette en tant qu'élément du WPF ainsi que le rapport entre les WPF et les budgets des collectivités territoriales. En faisant l'évaluation du WPF et en présentant la perspective de ses modifications potentielles, l'auteur trouve juste l'idée d'élaborer le WPF. Cependant, à son avis, les dispositions juridiques actuelles font du WPF plus un instrument de la bureaucra-

sation supplémentaire de la gestion financière des collectivités territoriales qu'un instrument de la nouvelle gouvernance financière.

Dans le huitième chapitre, U.K. Zawadzka-Pač présente *Des instruments de la nouvelle gouvernance financière en Grande-Bretagne*. L'introduction de la nouvelle gouvernance financière dans ce pays constituait un des éléments d'une plus vaste réforme, visant à accroître l'efficacité et l'efficience du secteur public. Parmi les principaux instruments de la nouvelle gouvernance financière sont successivement présentés: les instruments de la politique fiscale, les instruments de la politique des dépenses (l'accent y est mis sur les *Spending Reviews*, plans financiers pluriannuels), ainsi que le budget de résultat. Les *Public Service Agreement*, ainsi que les *Departmental business plans*, qui vont les remplacer, sont décrits d'une façon détaillée dans la partie consacrée au budget de résultat. Dans la conclusion, l'auteur souligne que le système de la gouvernance des finances publiques en Grande-Bretagne est caractérisé par un degré élevé de transparence et de la participation de la société britannique et que ce système, en dépit de nombreuses années d'expériences, est constamment amélioré par la mise en oeuvre de multiples solutions appliquées jusqu'à maintenant dans le secteur privé.

Dans le dernier chapitre de la monographie, intitulé *Sur la nécessité de mener de recherches comparatives dans le domaine des réformes de la gouvernance financière dans l'Union européenne, avec un accent particulier sur la réforme de la programmation financière*, E. Ruśkowski montre l'importance des recherches comparatives dans l'identification et l'explication des tendances et des phénomènes concernant les nouvelles méthodes de la gouvernance financière, en soulignant l'importance particulière du budget de résultat et de la programmation financière. Après avoir analysé les informations sur la Grande-Bretagne, la France et la Pologne, l'auteur en tire la conclusion que l'introduction des instruments tels que le budget de résultat et la programmation financière à long terme est un phénomène très important aussi bien pour ces pays qu'au niveau européen. Les solutions de ces problèmes, appliquées par les pays particuliers, témoignent des différences résultant des particularités historiques et politiques de ces pays, ainsi que de différents concepts et solutions juridiques et orga-

nisationnelles, dont la connaissance, dans l'avenir, peut aider d'autres pays à concevoir leurs propres méthodes. La comparaison des solutions en question met également en évidence un nouveau rôle de la recherche dans l'étude et l'explication des phénomènes qui, pour le moment, ne sont créés en grande partie que par la pratique.

SUMMARY

The *Introduction* of the monograph emphasizes that its objective is to present new instruments used in public finance management in selected countries of the European Union, to show trends in the evolution of such instruments, and, in more detailed deliberations, to bring the reader's attention to the opportunities and problems in their development in different countries. The monograph focuses on three EU member states, namely the United Kingdom, France, and Poland, and on topics related to performance budget and multi-year planning in those states.

Chapter 1 of the monograph is a theoretical introduction to more detailed deliberations presented in further parts of the work. In the chapter, K. Piotrowska-Marczak presents the *Contemporary directions of public finance management*. The starting point for the discussion is a demonstration of constructive reasons for identifying public finances as a phenomenon and as a scientific field. The author discusses the unique characteristics of public finance management. A separate part of the chapter focuses on public finance management centers and on the general principles of fiscal federalism. The motives for changing the public finance system, which can be divided into exogenous and endogenous, lead to changes in financial planning methods, which are a must in the contemporary world. One of such changes is the New Public Management whose most visible aspect is introduction of a performance budget. This type of budget has certain advantages, but its introduction is associated with some barriers. Nevertheless, it is the best known instrument to enhance public finance management and to streamline budget planning.

In Chapter 2, M. Bouvier presents the problem of *Constitutionalization of multi-year public finance programming in France*. The chapter starts with remarks concerning the need for introducing multi-year finance planning in contemporary France. The author concludes

that introduction of multi-year financial planning constitutes an important reform of public finance management. In France, a new category of statutes, acts on multi-year programming of public finances, was adopted for this purpose. This required amending the Constitution of the French Republic. The amendments adopted a new intellectual approach of both the broadly-defined government (the cabinet, the president, and the parliament) and the French society. The final part of the discussion focuses on the importance of political determination to expanding multi-year financial planning to cover the whole public finance sector and the revenue side (as opposed to limiting it to the expense side, as has been the case so far). This is connected with the author's general thesis that "Once again 'global thinking,' which goes beyond the public finance system and perhaps even beyond intellectual habits, becomes the fundamental condition of success of the system's reform and of establishing an intelligent state able to meet the challenges of the 21st century, and of defining the framework of the new social contract."

In Chapter 3, M.-Ch. Esclassan presents *The logic of performance planning and the evolution of public finance control in France*. The first part of the chapter focuses on the global movement for change in control of public finances. It highlights the fact that all types of traditional control undergo significant changes as a result of introduction of performance budgets. In the second part of the chapter, the author discusses the evolution of administrative and judicial controls in France. This pertains to both traditional administrative controls (*ex ante*) and subsequent controls (*ex post*). The former involves replacement of financial control with budgetary control, a partner's control of administrators by public accountants, and new types of subsequent administrative controls: management control, certification, evaluation, and audit. The chapter ends with remarks concerning the evolution of judicial control which has led to a significant strengthening of the role of the Accounting Tribunal, based on the recent amendments to the Constitution of France.

In Chapter 4 of the monograph, K. Godek-Brunel and S. Carpentier discuss *Selected problems of elaboration and implementation of gauges in the French performance budget*. As the authors demonstrate,

the French budget uses a unique methodology of measures, which appears to be less complicated but is more politicized than in other developed countries. The French way of defining gauges has some advantages, but is not free of shortcomings. Their presentation is the main objective of the chapter.

In the first part of the chapter, the authors present and analyze the methodology of gauges in the French national budget. The second part focuses on the difficulties in implementation of the gauges and illustrates them using the example of the gauge used in one of the programs of the “Research and higher education” mission. In the conclusion, the authors recommend introducing new types of performance budget gauges which would also account for the social and sociological effects of public management.

The next three chapters of the monograph focus on selected instruments of new public finance management in Poland. In Chapter 5 M. Postuła discusses *The performance budget in Poland – achievements and future challenges*. The author discusses the stages of the works on the performance budget in Poland, the current structure of the performance budget, the objectives of the performance budget for the years 2008-2012, and the development of the performance budgeting methodology using selected examples in the areas of financing of science and administration of justice. The author concludes that the current level of the methodology concerning identification of objectives in Poland corresponds to that experienced in the past by countries that have been using performance budgets for many years and that Poland has a little more problems with defining and using the gauges. The chapter ends with remarks concerning the actions that must be taken before a performance budget is fully implemented in Poland. The actions include improving the reporting system, which would require a prior introduction of a performance accounting system.

In Chapter 6 J. Stankiewicz presents *The Multi-Year Financial Plan of the State in Poland in the light of the first experiences with its functioning*. The chapter discusses the connections between the Multi-Year Financial Plan of the State (MYFPS) and the European and national development strategies and the legal instruments that the EU can use to influence the implementation of national strategies to avoid ex-

cessive deficits, as factors that affect the creation and the form of the MYFPS. After presenting the internal structure and the form of the MYFPS, the author presents a thesis that the Plan cannot be considered to be a financial plan of the national public finance sector or a multi-year national budget. In the part concerning the performance classification of expenditures in the MYFPS, the author points at the high degree of discretion. What the author finds realistic is the bases for evaluation of the durability and the forecasts of the MYFPS concerning the size of the budget deficit. The author approves the idea of creating the MYFPS, but finds it very important to elaborate the detailed legal principles of the Plan.

In Chapter 7, J. M. Salachn focuses on *The current status and the prospects for changes in the multi-year financial forecast of local and regional government units in Poland*. In the remarks concerning the multi-year financial planning in the local and regional government, which focus on the essence of management and the evolution of regulations, the author concludes that to evaluate the nature and the role of the multi-year financial plan, one must consider both its structure and the planning methodology. Of particular importance to local and regional government are regulations, as the role of the market in regulating the local and regional government's activities is limited. In further parts of the chapter, the author discusses the legal requirements regarding the structure of multi-year financial forecasts (MYFF) of local and regional government units, the multi-year project plan, and the debt forecast as the elements forming the MYFF, as well as the status of the MYFF in the context of budget resolutions. In her presentation of the MYFF and the prospects for potential changes, the author concludes that, in general, the idea of the MYFF is good, but the current regulations make it not as much a modern marketing tool as a tool for further bureaucratization of the financial management of units of local and regional government.

In Chapter 8 of the monograph, U.K. Zawadzka-Pąk presents *The instruments of the new public finance management in the United Kingdom*. The author demonstrates that the new public finance management in the UK is an element of a broader reform aimed to enhance the effectiveness of the public sector. The main instruments of the new

public finance management discussed in the chapter are: fiscal policy instruments, expenditure policy instruments (with focus on Spending Reviews, i.e. multi-year financial plans), and the performance budget. The discussion of the performance budget includes a detailed analysis of the Public Service Agreements and the Departmental Business Plans which are to replace the Public Service Agreements in the future. In the conclusion, the author highlights the fact that the public finance management system in the United Kingdom, despite the many years of experience, is still being improved, uses various management solutions from the private sector, is quite transparent, and involves a high degree of public participation.

The last chapter of the monograph, written by E. Ruśkowski and titled *On the need to conduct comparative research on the public finance management reform in the European Union, with particular focus on the financial planning reform*, demonstrates the importance of comparative research aimed to identify and explain the basic trends and occurrences concerning new public finance management methods, with particular focus on performance budgets and multi-year financial planning. Based on the information presented in the monograph, concerning the United Kingdom, France, and Poland, one can conclude that introduction of performance budgets and multi-year financial planning is very important to the aforementioned countries and to the European Union. The particular solutions regarding these instruments demonstrate both the differences resulting from the historical backgrounds and the systems of government in the aforementioned countries and the various legal and organizational concepts and solutions which may be used by other countries to implement their own solutions in the future. Comparison of the aforementioned solutions also demonstrates new objectives for the scientists, which involve analyzing and explaining these phenomena which are currently shaped mostly by practitioners.