

ROZDZIAŁ 3

BUDŻET ZADANIOWY W OŚWIACIE

Agnieszka Kopańska

3.1. Wstęp

„Budżet to roczny plan finansowy uchwalany w formie uchwały/ustawy budżetowej, obejmujący: dochody, wydatki i deficyt oraz przychody i rozchody państwa/jednostki samorządu terytorialnego ...”³⁴. Ta podstawowa definicja zawiera dwie cechy budżetu: planowość i polityczny charakter, co wynika z uchwalania go w drodze demokratycznej debaty. Kolejną ważną cechą budżetu, wpisaną w jego definicję, a związaną z tym, że budżet państwa czy samorządu dotyczy dochodów i wydatków publicznych, jest to, że odzwierciedla on ekonomiczne funkcje, jakie te podmioty pełnią. Budżet nie może być zatem rozumiany tylko jako dokument (akt normatywny); jest on również narzędziem zarządzania finansami publicznymi, przebiegającego w określony sposób – od planowania, przez uchwalanie i wykonanie, do sprawozdania i kontroli jego realizacji.

Budżet to podstawowe narzędzie zarządzania finansami publicznymi. Jego forma – a więc to, jak poszczególne wydatki i dochody są w nim zapisywane, stanowi jeden z najważniejszych czynników wpływających na efektywność publicznych podmiotów. W ostatnich dziesięcioleciach coraz częściej postuluje się odejście od klasycznej formy budżetu i poszukuje się takich form, które tę efektywność będą wyraźnie poprawiać.

W niniejszym opracowaniu zostaną poddane analizie możliwości i ograniczenia zastosowania dwóch głównych form budżetu w odniesieniu do oświaty. Są to:

- budżet programów/zadań,
- budżet celów i efektów.

³⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240) – art. 110 i 211.

W Polsce dla omawianych form budżetu przyjmuje się potocznie jedno określenie – **budżet zadaniowy**. Jest to mylące, bo chociaż w obydwu formach następuje przypisanie wydatków do zadań publicznych, a nie paragrafów klasyfikacji budżetowej, a również stosuje się mierniki wykonania zadań, to dokonywana w nich ocena efektywności jest różna. W przypadku budżetu zadań określany jest cel działania podmiotu publicznego, a następnie zadania i działania służące jego realizacji. Podstawą pomiaru efektywności pozostaje jednak produkt, a więc bezpośredni wynik i nakłady z nim związane. Natomiast w budżecie celów i efektów przyjmuje się, że ów produkt jest tylko środkiem do osiągnięcia celu, tzn. rezultatu publicznych działań. Pomiar efektywności jest w tym wypadku pełniejszy, gdyż pokazuje, jakie nakłady wykorzystano do osiągnięcia celu.

Szczegółowy opis budżetu zadań oraz budżetu celów i efektów wraz z odniesieniami do zadań oświatowych został zaprezentowany w pierwszej części niniejszego rozdziału. Teoretyczne modele, które stanowią zachętę do zastosowania tych form budżetu, a szczególnie budżetu celów i efektów, w kolejnej części rozdziału zostały zestawione z praktycznymi problemami. Jak pokazano, trudną kwestią w zadaniach oświatowych jest ustalenie właściwych mierników rezultatów. Przy czym problemy te można podzielić na obiektywne – wynikające ze specyfiki oświaty, i subiektywne – związane z polityczną wolą ustanowienia i stosowania tych mierników oraz kulturą organizacji administracji publicznej. Wskazano również, że owe problemy sprawiają, że częstszą formą budżetu w oświacie jest budżet zadań niż budżet celów i efektów.

Podobna konkluzja wynika z przeglądu polskiej praktyki zastosowania budżetów zadań oraz celów i efektów, czemu jest poświęcona dalsza część rozdziału. Wykorzystano tu wyniki ankiety, jaką przeprowadzono na reprezentatywnej próbie polskich gmin i powiatów oraz wnioski z rozmów z przedstawicielami sześciu miast, które wdrożyły budżety zadań w oświacie. Samorządy nie chcą mierzyć rezultatów działań edukacyjnych. Przyczyną, jaką często się tu przywołuje, jest mała elastyczność wydatków oświatowych. Czy jest to obiektywna przeszkoda, czy raczej subiektywne usprawiedliwienie – trudno w tym miejscu wyrokować.

Doświadczenia międzynarodowe w stosowaniu budżetów zadaniowych w samorządach lokalnych można podsumować w następujących wskazaniach³⁵:

³⁵ Por. np. W. Misiąg, A. Hryniewicka, *Koncepcja i wskaźniki budżetu zadaniowego a bilans potrzeb pomocy społecznej*, Raport Instytutu Rozwoju Służb Społecznych, 2011; J. Diamond, *From program to performance budgeting: The challenge for emerging market economies*, „IMF Working Papers” 2003, nr 03/169; M. Robinson, J. Brumbry, *Does performance budgeting work? An analytical review of literature*, „IMF Working Papers” 2005, nr 05/210.

1. Budowanie zarządzania opartego na mierzeniu rezultatów to proces trudny i wielowątkowy, a przede wszystkim o charakterze lokalnym.
2. Miary są niezbędnym elementem budżetów zadań oraz celów i efektów; nie można mówić o tych budżetach, jeśli ich wprowadzenie nie jest poprzedzone opracowaniem właściwych mierników, odpowiadających lokalnej specyfice.
3. Nowa forma budżetu to za mało, aby dokonały się zmiany w zarządzaniu środkami publicznymi, musi być to powiązane z nowym budżetowaniem. W szczególności ważne jest ustalenie celów i ocenianie efektów pracy zarządzających na podstawie mierników. Ze względu na złożoność całego zadania i przesunięcie w czasie rezultatów, powinny być w tej ocenie wykorzystywane mierniki produktu.
4. Uzyskanie pozytywnych rezultatów związanych z wprowadzeniem nowej formy budżetu (i budżetowania) jest kosztowne i wymaga czasu. Ten czas jest potrzebny nie tylko po to, aby zobaczyć rezultaty, ale również po to, aby nastąpiła zmiana kultury organizacji (urzędu), w tym szczególnie odejście od jedynie formalistycznego rozumienia pracy administracji publicznej.

Obecnie w Polsce budżet w układzie zadań, ze wskazaniem co do mierzenia rezultatów, funkcjonuje na poziomie państwa. I tak na przykład, są stworzone mierniki rezultatu dla funkcji 3 państwa – *Edukacja, wychowanie i opieka*³⁶. Próba ich wyliczenia nie tylko na poziomie kraju, ale również poszczególnych samorządów, pozwoliłaby zobaczyć, jakie jest między nimi zróżnicowanie. Dzięki temu byłaby możliwa bardziej przemyślana polityka oświatowa państwa. Dziś największa część wydatków z budżetu na edukację – subwencja oświatowa – nie ma ani wyznaczonego celu, ani mierników oceniających efektywność jej wykorzystania. Wprowadzenie takich miar nie może być jednak traktowane jako narzucenie budżetu zadaniowego samorządom. To, jak powiedziano, musi być proces lokalny. Być może z czasem poszczególne samorzady zaczną wykorzystywać te informacje również na potrzeby zarządzania swoimi finansami, w tym do zbudowania własnych budżetów zadaniowych. Odgórne (w formie prawnego wymogu) wprowadzenie budżetu zadaniowego należy uznać za niezasadne. Doprowadzi to raczej do dalszego sformalizowania działań samorządów niż do poprawy efektywności. Lepszym rozwiązaniem jest polityka prezentacji dobrych praktyk i system szkoleń pokazujących, jakie zalety płyną z użycia tych

³⁶ Budżet Państwa w układzie zadań rozpisany jest na 21 podstawowych funkcji, jakie spełnia; trzecia z nich dotyczy edukacji.

nowych form budżetu oraz w jaki sposób należy takie budżety wprowadzać. Przy czym na początku w samorządach, szczególnie w odniesieniu do oświaty, powinien być stosowany budżet zadań, gdzie mierzy się efektywność w stosunku do bezpośrednich produktów, a nie rezultatów. Jest to narzędzie prostsze i, co najważniejsze, znane już samorządom. Historia zmian form budżetu na Zachodzie pokazuje, że jest to dobry punkt wyjścia. Jeśli natomiast chodzi o budżet celów i efektów, to na pewno podstawą jego szerszego zastosowania w oświacie jest dobre rozpoznanie możliwości kształtowania celów edukacyjnych przez samorządowców.

Zakończeniem rozdziału jest próba odpowiedzi na pytanie o możliwości i perspektywę wykorzystania nowych form budżetowania w oświacie³⁷.

3.2. Od budżetu klasycznego do budżetu celów i efektów

3.2.1. Zasady budżetowe

W literaturze formułuje się wiele zasad, jakie powinien spełniać budżet (zob. tabela nr 9). W praktyce okazuje się jednak, że nie wszystkie są równie łatwe i oczywiste do osiągnięcia, a także oceny. Zasady równowagi, zupełności, jedności czy szczegółowości są związane przede wszystkim z tym, **co** w budżecie jest zapisywane. Będą one zależeć zatem od tego, jak prawo definiuje dochody i wydatki podmiotu publicznego, jaki powinien być stosunek liczbowy między nimi, a wreszcie – jakiego okresu powinien budżet dotyczyć. Wykonanie tych zapisów, choć często trudne, jest jednak dość oczywiste w ocenie. Z kolei spełnienie zasady przejrzystości, jawności, realności i gospodarności będzie wynikać przede wszystkim z tego, **jak** konstruuje się zapisy budżetowe, a więc zależne jest od formy budżetu. Ocena spełniania tych zasad jest bardziej złożona i często subiektywna, stąd trudniejsza w zapisie i egzekwowaniu według litery prawa.

W ostatnich latach zasady budżetowe stanowią wraz z ideą nowego zarządzania publicznego (*New Public Management* – NPM) są przedmiotem szczególne-

³⁷ Każde opracowanie badawcze ma zwykle wielu autorów. Również ten krótki rozdział nie mógłby powstać bez pomocy i przychylności szeregu osób. Dziękuję przede wszystkim pracownikom urzędów Krakowa, Szczecina i Warszawy za poświęcony czas oraz niezwykle ciekawe i owocne rozmowy. Pragnę w tym miejscu również serdecznie podziękować Tony'emu Levitasowi za wiele życzliwych uwag do kolejnych wersji opracowania i inspirację do dalszych przemyśleń i poszukiwań.

go zainteresowania i obszarem poszukiwań reformatorów budżetu. Wynika to z tego, że klasyczna forma budżetu w niewielkim stopniu realizuje te zasady.

TABELA 9. ZASADY BUDŻETOWE

Zasada	Opis zasady
Równowaga	Konieczność wskazania źródeł pokrycia wszystkich wydatków i rozchodów
Zupełność	Objęcie budżetem wszystkich dochodów i wydatków państwa/samorządu
Jedność	Formalna – jest związana ze wspólnym (zbiorczym) wykonaniem budżetu państwa i samorządów, a na poziomie JST z wykonaniem budżetu samorządu oraz planów finansowych samorządowych jednostek sektora finansów publicznych Materialna – oznacza, że źródła dochodów nie są przypisane do żadnych konkretnych wydatków
Szczegółowość	Źródła dochodów i przeznaczenie wydatków powinny być dokładnie określone, wydatki realizowane nie mogą przekroczyć zaplanowanych, muszą być dokonywane w określonym czasie, a ten czas (okres budżetowy) powinien być również ściśle określony
Przejrzystość	Budżet powinien być tak skonstruowany, aby można było zrozumieć procesy zachodzące w obszarze finansów publicznych
Jawność	Plan i wykonanie budżetu powinny być jawne dla wszystkich zainteresowanych, w tym przedstawicieli społeczeństwa
Realność	Plany powinny być przygotowane dokładnie i odzwierciedlać wiedzę o rodzajach ryzyka, jakie napotkać może ich realizacja
Gospodarność	Określana często jako oszczędność w wydatkowaniu środków publicznych; należy rozumieć ją szerzej – jako efektywność, a więc uzyskanie jak najlepszej relacji między nakładami a ich efektami

Źródło: S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*; P. Swianiewicz, *Finanse samorządowe; koncepcje, realizacja; polityki lokalne*.

3.2.2. Budżet klasyczny

Forma budżetu obowiązująca polskie samorzady określona jest w ustawie o finansach publicznych. Opiera się ona na klasyfikacji budżetowej (art. 235 i 236 uofp). Oznacza to, że wszystkie planowane i wykonane operacje w ramach gromadzenia i rozdysponowania środków określone są w tym budżecie w specjalny sposób zgodny z klasyfikacją budżetową³⁸, tj. według działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności, oraz paragrafów – określających rodzaj

³⁸ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Obecnie obowiązujące rozporządzenie z dnia 2 marca 2010 r. (Dz.U. Nr 38, poz. 207); wcześniejsze pochodziło z 2006 r.

dochodów, przychodów lub wydatków³⁹. Podział klasyfikacyjny (dział, rozdział, paragraf) oznaczony jest cyframi. I tak na przykład, działania związane z edukacją ujęte są w dziale oświata i wychowanie – 801, szkolnictwo wyższe – 803, edukacyjna opieka wychowawcza – 854. Rozdział to uszczegółowienie informacji z działu – np. 80101 oznacza dochody czy wydatki związane ze szkołami podstawowymi. Jak widać, trzy pierwsze cyfry rozdziału odpowiadają działowi. Paragraf składa się z czterech cyfr. Trzy pierwsze wskazują na rodzaj dochodu (np. 292 subwencje ogólne z budżetu państwa) lub rodzaj wydatku (np. 401 – wynagrodzenia osobowe pracowników). Czwarta cyfra wskazuje na powiązanie dochodu lub wydatku z programami realizowanymi ze środków zagranicznych; jeśli jest większa od zera, oznacza to istnienie takiego powiązania (np. cyfra 1 oznacza finansowanie z programów pochodzących ze środków UE).

Klasyfikacja budżetowa pozwala, jak widać, na bardzo szczegółowe zapisywanie wszystkich przepływów środków publicznych. Jest to niewątpliwa zaleta tej formy budżetu (zwanej klasyczną lub liniową). Kolejną zaletą wynikającą ze szczegółowości jest możliwość porównywania wydatków między różnymi podmiotami publicznymi tego samego typu, jak również porównywanie w czasie. Tak konstruowany budżet pozwala zatem na lepszą kontrolę finansów publicznych. Natomiast spełnianie przez formę klasyczną wymienionych wcześniej zasad budżetu jest problematyczne.

Analizując budżet klasyczny, skupimy się na czterech ostatnich zasadach (przejrzystość, jawność, realność, gospodarność), które – jak powiedziano – różnicują w sposób szczególnie różne formy budżetu.

Zasady jawności i przejrzystości są formalnie zachowane (przez jawność debaty publicznej jak również sprawozdawczości), faktycznie jednak niewiele z tej jawności i przejrzystości może skorzystać przeciętny obywatel. W zasadzie tylko przedstawiciele wyspecjalizowanych jednostek (jak RIO, Ministerstwo Finansów) są w stanie zrozumieć, co się dokładnie kryje w poszczególnych pozycjach budżetu.

Szczegółowe rozbicie według klasyfikacji budżetowej sprawia, że trudno o powiązanie budżetu z rzeczywistymi zadaniami realizowanymi przez samorząd, a tym samym trudno ocenić realność i gospodarność budżetu. Wynika to – z jednej strony – z braków w tej klasyfikacji. Na przykład w rozdziałach działu oświata i wychowanie nie występuje rozróżnienie na różne typy szkół zawodowych (tech-

³⁹ Samorządowe plany budżetowe określają tylko dział i rozdział oraz kategorię wydatku (bieżące, majątkowe, wynagrodzenia), a dopiero w planach finansowych poszczególnych jednostek podległych, np. szkół, następuje przypisanie do konkretnego paragrafu; zob. W. Lachiewicz (red.), *Klasyfikacja budżetowa*, Beck InfoBiznes, Warszawa 2011.

nika, szkoły zawodowe), a w paragrafach nie można rozróżnić wydatków na wynagrodzenia według grup pracowników⁴⁰. Z drugiej strony – nadmierna szczegółowość utrudnia powiązanie wydatków ukrytych pod danym paragrafem z konkretnym zadaniem publicznym. W praktyce planowanie budżetowe opiera się na historycznych danych przypisanych do określonej kategorii wydatku (stąd określenie budżet liniowy lub historyczny), a zatem powieliła wszystkie błędy w alokacji środków publicznych, jakie pojawiły się poprzednio. W samym budżecie nie ma instrumentu sprawdzającego zasadność wydatków, a zmiany następują przede wszystkim przyrostowo w stosunku do lat poprzednich (dlatego też często mówi się o tym budżecie – przyrostowy lub inkrementalny). Utrudniona ocena gospodarności sprzyja nadmiernym (a więc niegospodarnym) wydatkom publicznym, a realność planów budżetowych jest ograniczona⁴¹.

W niektórych opracowaniach można znaleźć stwierdzenie, że jedyną zaletą klasycznego budżetu jest możliwość kontroli, czy nie dokonano nieuczciwego wykorzystania publicznych środków. Taka była zresztą historyczna rola budżetu: „tradycyjny budżet miał po prostu chronić przed złodziejami...”⁴². Należy zadać sobie jednak pytanie, czy dziś to wystarczy? Odpowiedzią stały się propozycje nowych form budżetu, które obok kontrolowania mają sprzyjać efektywniejszej alokacji środków publicznych. Wiele z nich czerpie z doświadczeń sektora prywatnego, co jest zgodne z ideą NPM, nowego zarządzania publicznego.

Koncepcja NPM, która ma swoje korzenie w latach 80. XX wieku w Wielkiej Brytanii, odcisnęła niezwykle silne piętno na sposobie myślenia o zarządzaniu podmiotami publicznymi. Podstawowe zasady postulowane przez NPM, które najbardziej odzwierciedlają się w nowych formach budżetu, to⁴³:

⁴⁰ Innym przykładem ograniczeń analitycznych danych płynących z budżetu klasycznego są zespoły szkół. Ich powstanie ma sprzyjać ograniczeniu kosztów, ale jednocześnie nie sposób w budżecie klasycznym określić wydatków związanych z poszczególnymi etapami edukacji. Oznacza to, że nie można ocenić, czy połączenie szkół miało rzeczywiste sens oraz czy i jakie są różnice kosztów kształcenia dzieci danego poziomu w takim zespole w stosunku do innych placówek.

⁴¹ Por. np. P. Swianiewicz, *Finanse samorządowe; koncepcje, realizacja, polityki lokalne*, Municipium SA, Warszawa 2011, s. 240–244.

⁴² M. Andrews, *Performance-based budgeting reform. Progress, problems and pointers*, w: A. Shah (red.), *Fiscal Management*, World Bank, 2005, s. 36.

⁴³ Por. np. K. Opolski, P. Modzelewski, *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, CEDEWU, Warszawa 2004.

- Konieczność większego nacisku na analizę efektów i efektywności działań publicznych. Rezultaty podejmowanych przez podmioty publiczne zadań powinny być z góry określone, a następnie ich wykonanie mierzone i powiązane z kosztami ich osiągnięcia.
- Konieczność powiązania oceny wykonania zadań z oceną i wynagrodzeniem ich wykonawców, a więc administracji publicznej. Wymaga to decentralizacji zarządzania, w tym pozostawienia bezpośrednim wykonawcom pewnej swobody w podejmowaniu decyzji zarządczych. Ocenie ma być poddawana efektywność ich działań, a nie zastosowane procedury.
- Konieczność lepszego odzwierciedlenia w działaniach publicznych potrzeb społecznych. Wymaga to lepszego dialogu władz i administracji ze społeczeństwem, czego ważnym instrumentem jest budżet, który powinien być dostępny i czytelny dla obywateli.

Należy zauważyć, że dwa pierwsze wskazania NPM odnoszą się do zasad gospodarności i realności budżetu. Z kolei ostatnie wskazanie jest bezpośrednio związane z zasadą jawności i przejrzystości budżetu.

Pierwsze próby nowych form budżetów publicznych pojawiły się przed NPM, jeszcze w latach 50. XX wieku. Za pierwowzór nowoczesnych form budżetu uważa się tzw. system planowania, programowania i budżetowania (*Planning–Programming–Budgeting System* – PPBS), wprowadzony w Departamencie Obrony USA. Te pierwsze próby się nie powiodły. Co ciekawe, idea PPBS była zbliżona do tworzonych w krajach komunistycznych planów wieloletnich. Przy całej różnicy w sposobie planowania i zarządzania, a przede wszystkim stopnia zcentralizowania działań podejmowanych przez poszczególne podmioty publiczne, przyczyna rezygnacji z tej formy zarządzania była podobna w obu systemach: nadmiar celów i brak ich hierarchizacji, utrudniona kontrola działań bezpośrednich wykonawców. Ostatecznie spowodowało to, że pierwotna wersja tego budżetu ewoluowała i przyjęła nieco inną (uważaną również za prostszą) wersję – budżetu programów, nazywaną również budżetem zadań⁴⁴.

⁴⁴ J. Diamond, *From program...*

3.2.3. Budżet programów/zadań (*program budgeting*)

Schemat działania w tej formie budżetowania⁴⁵ pokazany jest na rysunku 2. Jak widać, punktem wyjścia jest określenie celów organizacji, na przykład sformułowanych w strategii samorządu. Z punktu widzenia idei tego budżetu, a również pokazanych wcześniej wskazań NPM i zasad budżetowych, ten element budżetu zadań ma znaczenie podstawowe. Podmiot publiczny i osoby zarządzające nim (władze i administracja publiczna) muszą wyznaczyć te cele; powinna to być ich samodzielna (zdecentralizowana) decyzja. Cel powinien odzwierciedlać potrzeby danej jednostki, a więc również społeczeństwa. W następnym etapie dążenie do realizacji tego celu rozpisuje się na niezbędne programy (zadania), a wreszcie działania, jakie są konieczne do jego osiągnięcia. Każdy program czy działanie ma swój określony rezultat – bezpośredni produkt lub efekt. Będą to na przykład uczniowie czy absolwenci danych poziomów nauczania bądź uczniowie korzystający ze stołówki czy świetlicy.

Do działań przypisane zostają nakłady rzeczowe i osobowe oraz określone koszty, jakich programy/zadania wymagają. Istotnym elementem jest okresowa ewaluacja realizacji tych programów, tzn. tego, czy prowadzą one rzeczywiście do zamierzonego celu, oraz określenie alternatywnych działań, a nawet programów. Oznacza to, że mamy do czynienia z cyklem, po przejściu którego wracamy znów do określenia celów i/lub programów. Przedmiotem zapisów w budżecie i analiz budżetowych są jednak koszty, a szerzej – nakłady na wykonanie poszczególnych zadań/programów w przeliczeniu na osiągnięte produkty. Dokonuje się tego za pomocą wskaźników kosztów i nakładów⁴⁶. Stąd stałym i niezwykle ważnym elementem budżetu zadań jest informacja o nakładach nie tylko finansowych (jak to jest w budżecie klasycznym), lecz także rzeczowych, a również o produktach, tj. bezpośrednich wynikach działań⁴⁷.

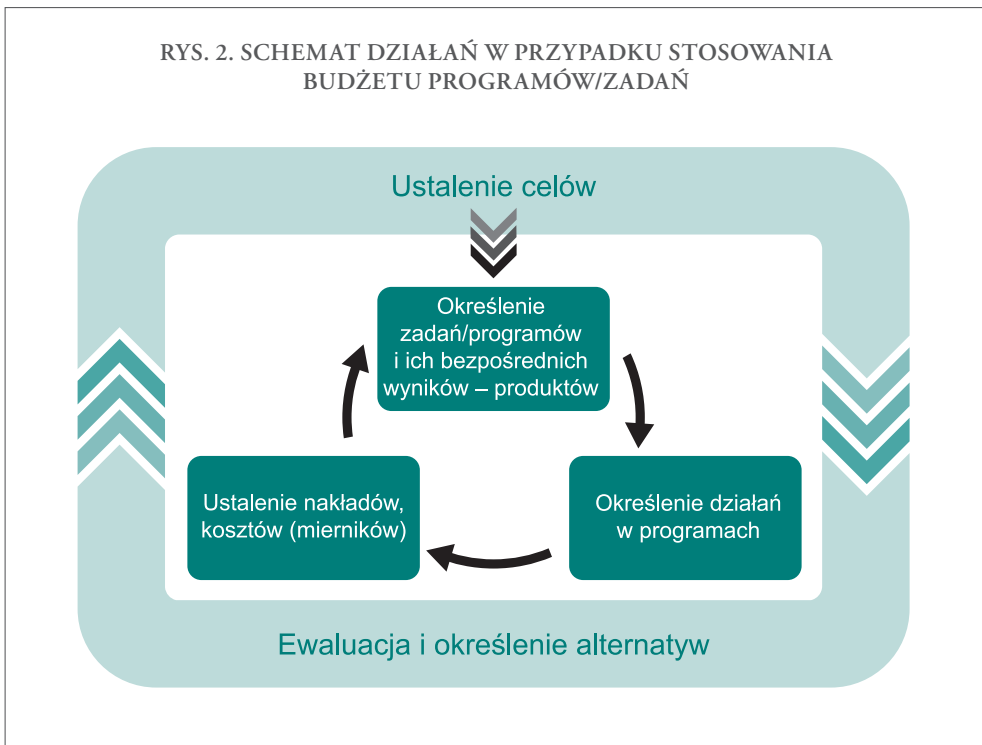
Cechy budżetu zadań można zilustrować następująco: rozdział „szkoła pod-

⁴⁵ W Polsce stosuje się określenie „budżet zadaniowy” lub zgodnie z ustawą o finansach publicznych „budżet w układzie zadań”. Jak pokażemy, w praktyce jest to pojęcie aż zbyt pojemne, co może rodzić problemy z interpretacją i oceną zastosowania różnych form budżetu. Stąd w dalszej części będą używane zamiennie określenia „budżet zadań” – tak jak zostało to zaproponowane w opracowaniu pod red. K. Pakońskiego – oraz „budżet programów” – bezpośrednie tłumaczenie z angielskiego. Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

⁴⁶ J. Diamond, *From program...*; K. Pakoński (red.), *Budżet. Budżet jako narzędzie zarządzania w administracji samorządowej, czyli jak osiągać cele przy ekonomicznym wykorzystaniu zasobów*, Muncypium, Warszawa 2000.

⁴⁷ S. Haggart (red.), *Program budgeting for school district planning*, Educational Technology Publications, Englewood Cliffs, New Jersey 1972.

RYS. 2. SCHEMAT DZIAŁAŃ W PRZYPADKU STOSOWANIA BUDŻETU PROGRAMÓW/ZADAŃ



Źródło: opracowanie własne na podstawie: S. Haggart (red.), *Program budgeting for school district planning...*; K. Pakoński (red.), *Budżet. Budżet jako narzędzie zarządzania w administracji samorządowej...*

stawowa” w budżecie klasycznym zostanie w budżecie zadań dookreślony według zadań, jakie ta szkoła wykonuje, np.: realizacja podstawy programowej, zajęcia dodatkowe z uczniem zdolnym, dofinansowanie basenu (albo szerzej zajęć sportowych) czy prowadzenie świetlicy. W każdym przypadku podmiotem odpowiedzialnym (dysponentem) środków jest ten sam podmiot (dana placówka szkolna), który można określić mianem „centrum kosztów”. W przeciwieństwie do budżetu klasycznego, gdzie mamy informacje tylko o wydatkach w danej szkole podzielonych według rodzaju (jak bieżące, w tym na wynagrodzenia i majątkowe, bądź według klasyfikacji budżetowej, np. wydatki na świetlicę), **budżet zadań zawiera informację, czemu te wydatki rzeczywiście służą**. Z takiej konstrukcji wynika często konieczność łączenia lub rozdzielania wydatków grupowanych w jednym punkcie klasyfikacji budżetowej. Jeśli pojawiają się nowe zadania – jak na przykład programy finansowane ze środków zewnętrznych czy zaplanowane samodzielnie przez samorząd projekty – nie gubią się one w „worku” klasyfikacji budżetowej, ale są osobno określone i widać,

jakie wydatki są związane z ich realizacją. Taka prezentacja budżetu sprzyja jawności i wytłumaczalności.

TABELA 10. BUDŻET ZADAŃ
– PRZYKŁAD Z OKRĘGU SZKOLNEGO W USA

Opis programu	Wydatki w roku				
Nauczanie – Rozwój intelektualny					
Nauczanie – Wiedza o świecie					
Rozwój indywidualny					
Przygotowanie do rynku pracy					
Przygotowanie do wyższych szczebli edukacji					
Suma częściowa – Bezpośrednie nauczanie					
Ocena, poradnictwo					
Rozwój i ewaluacje					
Poradniki i media					
Suma częściowa – Wsparcie nauczania					
Usługi pomocnicze					
Usługi społeczne					
Obsługa i utrzymanie					
Remonty					
Administracja					
Suma częściowa – Koszty obsługi					
OGÓŁEM					
Nakłady i produkty – dane rzeczowe (fizyczne)	Dane dla roku				
Liczba uczniów – szkoły podstawowe					
Liczba uczniów – szkoły gimnazjalne					

Liczba uczniów – szkoły ponadgimnazjalne					
RAZEM LICZBA UCZNIÓW					
Liczba nauczycieli					
Liczba pracowników ogółem					
Liczba szkół					
Powierzchnia okręgu (w km ²)					

Źródło: S. Haggart (red.), *Program budgeting for school district planning*, s. 72.

Przypisanie kosztów czy, szerzej, nakładów do zadań nie jest proste. Należy zrozumieć i szczegółowo opisać proces (działania) związany z wykonywaniem zadania. Podstawowe rozróżnienie nakładów będzie wynikało ze związku z „produktem”, a więc można wskazać nakłady bezpośrednie i pośrednie. Szczególnych trudności nastroczają koszty pośrednie, na przykład koszty obsługi administracyjnej, materiałowe, utrzymania budynku, gdyż niełatwo jest je dopisać do konkretnego zadania. Nakłady bezpośrednio związane z wykonaniem są zwykle łatwiejsze do identyfikacji, jednak i tu mogą powstawać problemy. Jeśli na przykład nauczyciel prowadzi, obok zajęć w ramach podstawowego programu, także zajęcia dodatkowe, należy rozdzielić godziny jego pracy i przypisać je do różnych zadań. Innym przykładem są koszty doksztalcania nauczycieli; trudno je przypisać do konkretnych zadań, w realizacji których później ci nauczyciele biorą udział. Tę kategorię kosztów nazywa się zakumulowanymi kosztami usług (*service pool costs*). Rozdzielenie tych kosztów między poszczególne zadania wymaga specjalnego instrumentarium. Służy do tego *Activity Based Costing* (rachunek kosztów działań), metoda rachunkowości znana z sektora prywatnego⁴⁸, która jednak ze względu na trudności i wysoką cenę jest w takich przypadkach rzadko stosowana. W praktyce bardzo często koszty te nie zostają rozdzielone i są traktowane w budżecie jako osobne zadanie, na przykład obsługa administracyjna, doksztalcanie nauczycieli.

Ustalenie kosztów i przypisanie ich do zadań stanowi istotną zaletę budżetu zadań/programów. W budżecie tym jest możliwa szczegółowa kontrola kosz-

⁴⁸ L. Blanchard, *Performance Budgeting: How NASA and SBA Link Costs and Performance*, IBM Center for the Business of Government, 2006.

tów oraz ich porównywanie z jednostkami (szkołami, klasami) realizującymi to samo zadanie. Można też kontrolować koszty wykonania zadania w czasie. Porównywanie jest możliwe dzięki zastosowaniu wskaźników, które pokazują ile „kosztował” dany produkt (kiedy przeliczamy go np. na liczbę uczniów) lub zastosowany nakład (kiedy przeliczamy go np. na liczbę etatów czy placówek). Taka informacja pozwala szukać optymalizacji kosztów, a więc poprawia gospodarność działań publicznych.

Jaki jest mechanizm optymalizacji? Po pierwsze, dzięki rzetelnym informacjom wynikającym ze wskaźników, zarządzający zadaniem publicznym (np. szkoła, dział oświaty, skarbnik) może zrozumieć „funkcję produkcji”⁴⁹ i określić optymalny zestaw nakładów potrzebnych do uzyskania określonych produktów. Po drugie, dobra informacja stanowi podstawę *benchmarkingu*⁵⁰ kosztów między wykonawcami zadań (np. szkołami podstawowymi, nauczycielami), który – jak pokazują doświadczenia i badania z wielu dziedzin – stanowi dla poszczególnych wykonawców impuls do poprawy kosztowej efektywności działania⁵¹.

Należy pamiętać, że analizy te dokonywane są w obrębie danej jednostki. Pozwalają jej na porównywanie kosztów i, szerzej, nakładów niezbędnych do uzyskania określonych produktów. Od tego, jak są zdefiniowane poszczególne programy i działania, będzie zależeć ilość i szczegółowość informacji płynących z budżetu zadań. Oczywiście, wiele z takich porównań jest możliwych również na podstawie danych z budżetu klasycznego. W przeciwieństwie do niego jednak mamy tu, po pierwsze, zidentyfikowane centra kosztów, a po drugie, możemy wyróżnić kategorie kosztów i nakładów, a przede wszystkim kategorie produktów, co jest najważniejsze z punktu widzenia danego podmiotu publicznego (samorządu czy – tak jak w amerykańskim przykładzie – okręgu szkolnego zob. tab.10).

Ważnym elementem przy kształtowaniu budżetu zadań jest precyzyjne określenie dysponenta środków i zakresu jego odpowiedzialności. Wspomniany powyżej element „konkurencyjności” zaistnieje tylko wtedy, gdy dysponent ma rzeczywistą możliwość podejmowania decyzji wydatkowych i organizacyjnych kształtujących koszty wykonania zadania. W kontekście szkół warto zauwa-

⁴⁹ Warto przy tym zauważyć, że wykorzystanie tej zalety jest w pełni możliwe tylko w przypadku uwzględnienia wszystkich kosztów w obliczanych kosztach zadań.

⁵⁰ *Benchmarking* – analiza porównawcza; praktyka stosowana w zarządzaniu, polegająca na porównywaniu procesów i praktyk stosowanych przez dany podmiot ze stosowanymi przez inne podmioty zajmujące się taką samą działalnością.

⁵¹ A. Kopańska, *Budowanie konkurencji w usługach komunalnych. Analiza zastosowania na podstawie sektora wodno-kanalizacyjnego*, w: S. Kańduła (red.), *Finanse i gospodarka jednostek samorządu terytorialnego*, 2008.

żyć, że tym dysponentem może być albo wydział oświaty, albo każda placówka oświatowa. Ograniczanie tej decyzyjności – czy to poprzez przepisy prawa krajowego (np. ściśle definiujące zatrudnienie nauczycieli), czy lokalnego (ograniczające swobodę decyzji w przesuwaniu środków między częściami klasyfikacji budżetowej) – ogranicza także szansę na optymalizację kosztów. Ważne jest również, aby dysponent potrafił z tej swobody korzystać, to znaczy, aby swoje zadania postrzegał jako dążenie do celu, a nie przez pryzmat realizacji przepisów. Chociaż cel nie jest przedmiotem analiz w budżecie programów, to jednak powinien stanowić punkt wyjścia do jego tworzenia.

Warto zauważyć, że w Stanach Zjednoczonych, gdzie budżet zadań w oświacie jest dość popularny, w niektórych dystryktach stworzono system oparty na budżetach poszczególnych szkół (*school-based budgeting*), dający dużą swobodę dyrektorom szkół w decyzjach wydatkowych i organizacyjnych. Ten system dotyczy również opisanej poniżej formy budżetu celów i efektów. Skutki tak znacznej decentralizacji nie są jednoznaczne⁵², nie jest to jednak przedmiotem rozważań w tym opracowaniu.

Wskazane powyżej podstawowe zasady kształtowania budżetu zadań uwiadaczają nie tylko jego zalety, ale też i jego główne wady. Przede wszystkim dobra identyfikacja zadań i działań z nimi związanych, a w dalszej kolejności kosztów, jest procesem trudnym i pracochłonnym. Wymaga w niektórych przypadkach prowadzenia „podwójnego budżetu” – zarówno klasycznego, obowiązującego prawem, jak i nowego. Uzyskanie porównywalności kosztów jest z kolei utrudnione ze względu na specyfikę poszczególnych dysponentów czy centrów kosztów, co będzie związane na przykład z charakterystyką infrastruktury, strukturą uczniów czy programów nauczania. Jak pokażemy w dalszej części tego opracowania, obie te wady mogą sprawiać, że praktyczne wykorzystanie budżetu zadań jest niepełne lub nawet niewłaściwe.

Budżet zadań nie analizuje i nie mierzy stopnia osiągnięcia celów, a więc rezultatów realizowanych programów. Z punktu widzenia specyfiki podmiotów publicznych oznacza to zatrzymanie się w połowie drogi. W przeciwieństwie bowiem do podmiotów prywatnych, w których produkt jest jednocześnie rezultatem produkcji, podmioty publiczne muszą patrzeć dalej. Jeśli „produktem” oświaty są uczniowie, którzy przeszli określony cykl programowy, to rezultatem są ich wyniki egzaminacyjne, następnie to, czy i jak znaleźli się oni na rynku

⁵² Por. np. H. Ladd, *The Dallas School Accountability and Incentive Program: An Evaluation of Its Impacts on Student Outcomes*, „Economics of Education Review”, 1999, vol. 18(1).

pracy, a dalszym jeszcze, ale niezbędnym w analizach publicznych rezultatem jest rozwój gospodarczy tego regionu, którego elementem są właśnie ci wyedukowani uczniowie. Takie podejście znane jest samorządom z analiz kosztów i korzyści (*cost benefit analysis* – CBA) dokonywanych w odniesieniu do dóbr środowiskowych. Łańcuch korzyści (czy kosztów) niemających miary pieniężnej powinien być uwzględniany w programach i budżetach różnych działań publicznych, w tym oświatowych. Podobnie jak w odniesieniu do CBA, punktem wyjścia będzie tu zmierzenie tych na pierwszy rzut oka niemierzalnych rezultatów. Próba taka jest podejmowana w budżecie określanym jako budżet celów i efektów (*performance budgeting*).

3.2.4. Budżet celów i efektów (*performance budgeting*)

Budżet celów i efektów⁵³ nawiązuje do idei pomiaru celowości wydatków publicznych. Punktem wyjścia jest odpowiedź na pytanie o cele publicznych działań. Następnie określa się sposoby ich realizacji, czyli programy. Tym programom przypisuje się konkretne działania i wydatki publiczne. Warto zauważyć, że ten schemat odpowiada schematowi budowania strategii (jest misja i wizja, a następnie wskazane sposoby ich realizacji). Tak więc budżet celów i efektów można uznać za zoperacjonalizowanie strategii samorządu.

Dobre określenie celu jest tu punktem wyjścia. Cele będą oczywiście związane z funkcjami, jakie dany podmiot wykonuje zgodnie z przepisami prawa, jednak nie są z funkcjami tożsame. Jeśli na przykład gmina jest odpowiedzialna za edukację publiczną, jest to jedna z funkcji, jaką ona spełnia. Jednak podobnie jak w budowaniu strategii, przyjmuje się wizję funkcjonowania oświaty i oparte na tej podstawie cele strategiczne, które wykraczają poza określone prawem minimum, także cele w budżecie celów i efektów mają szerszy zakres. Podobnie jak w strategii, można je dzielić na cele długo- i krótkoterminowe.

Przy określaniu celu przywołuje się regułę SMART⁵⁴ znaną z zarządzania poprzez cele w sektorze prywatnym. Jest to pięć określeń traktowanych jako komplet cech niezbędnych (rys. 3).

Przede wszystkim cel powinien być **konkretny**, niebudzący wątpliwości interpretacyjnych, pozwalający określić, jakiego efektu (rezultatu) możemy się

⁵³ Takie tłumaczenie zaproponowano w: K. Pakoński (red.), *Budżet...*

⁵⁴ SMART to skrót utworzony z pierwszych liter przymiotników określających cele: Specific, Measurable, Attainable/Ambitious, Realistic, Timely.

RYS. 3. CHARAKTERYSTYKA CELÓW W BUDŻECIE CELÓW I EFEKTÓW



Źródło: opracowanie własne.

spodziewać. Ten rezultat musi być **możliwy do zmierzenia**. Chodzi tu zarówno o mierzalny charakter, jak i dostępność danych. W niektórych przypadkach, jak na przykład w celach oświatowych szwedzkiego miasta Nybro (zob. tabela 11), sposobem mierzenia mogą być ankiety. Często będzie to więcej niż jedna miara pokazująca różne aspekty oczekiwanego rezultatu. Aby przyjęty cel był rzeczywiście osiągany, musi być **zrozumiały i akceptowany** przez pracowników odpowiedzialnych za realizację działań na rzecz jego osiągnięcia. Warto dodać, że z tego względu nie powinien być to cel narzucony z zewnątrz, ale stworzony na potrzeby danej organizacji, w procesie konsultacji z tymi, którzy będą odpowiadać za realizację zadań (tak jak cele w strategii). Cel musi być **realny**; nie można wyznaczać celu, który wykracza poza możliwości wykonania, realność oznacza zatem, że organizacja musi posiadać wystarczające zasoby, aby cel osiągnąć. Na końcu wreszcie, należy przyjąć **terminy**, w jakich rezultat ma być osiągnięty, aby wyznaczały one horyzont działania, a również pozwoliły na weryfikację postępów.

Założeniem budżetu celów i efektów jest to, że określone cele publiczne mogą być osiągnięte poprzez różne programy (zadania). Ważna jest zatem wiedza o tych programach, oparta na doświadczeniach własnych lub innych krajów czy samorządów. Czasem osiągnięcie jednego celu wymaga prowadzenia więcej niż jednego programu. Należy zauważyć, że w tym miejscu wchodzimy w etap,

który rozpoczynał omówiony poprzednio budżet zadań, to znaczy określamy programy, rozpisujemy je na działania i przypisujemy im koszty.

TABELA 11. CELE OŚWIATOWE W BUDŻECIE CELÓW I EFEKTÓW
W SZWEDZKIM MIEŚCIE NYBRO

Cel długookresowy (strategiczny)	Cel bieżący (na ten rok)
Uczniowie i ich rodzice mają wpływ na działanie szkoły	Co najmniej 80% uczniów czuje, że ma wpływ na działanie szkoły
Każdy uczeń ze specjalnymi potrzebami otrzymuje pomoc jak najwcześniej	Wprowadzenie planu pomocy dla wszystkich uczniów, którzy nie zdali testów kompetencyjnych
Nauczanie powinno być prowadzone tak, aby zrealizować krajowe założenia	Co najmniej 90% uczniów powinno zdać krajowe testy kompetencji

Źródło: opracowanie własne na podstawie S. Carlsson, A. Haglund, *Performance budgeting in practice...*

Niezwykle ważną kwestią jest pomiar osiągnięć. Zatem, po pierwsze, cele/ rezultaty muszą być – jak powiedziano – mierzalne. Po drugie, „pośrednie” etapy tych rezultatów (produkty) również muszą być określone i mierzone. Często jeszcze obok rezultatów ocenia się szersze oddziaływanie projektu, które będzie związane nie tylko z tym projektem, ale też z innymi czynnikami czy programami. I tak na przykład, w przedstawionym na rysunku 4 schemacie budżetu celów i efektów w oświacie można wskazać oddziaływanie na lokalny rynek pracy czy na jakość zasobu siły roboczej.

Pomiar kosztów (nakładów) też jest tu dokonywany, jednak stanowi on – inaczej niż w budżecie zadań – jeden z wielu mierników służących ocenie realizacji zadań prowadzących do celu, a nie miernik jedyny. W zależności od tego, do czego przyrównujemy miary – czy do kosztów, czy do stopnia osiągnięcia założonych celów, możemy mówić o:

- miernikach efektywności (jeśli oceniamy, ile musieliśmy ponieść nakładów finansowych czy rzeczowych na osiągnięty produkt czy rezultat),
- miernikach skuteczności (gdy oceniamy stopień osiągnięcia celu),
- miernikach gospodarności (oceniając, ile kosztuje nas dany nakład rzeczowy).

Podobnie jak w strategii, która obejmuje dłuższy okres, również w budżecie celów i efektów musi zostać uwzględniona ta dłuższa perspektywa. Rezultat nie jest przecież osiągany w ciągu jednego roku, ale wymaga wielu lat działań.

RYS. 4. PRZYKŁADOWY SCHEMAT ZALEŻNOŚCI W BUDŻECIE CELÓW I EFEKTÓW

<p>CEL podnieść wyniki egzaminacyjne uczniów z matematyki</p>	<p>NAKŁADY FINANSOWE wydatki bezpośrednie (dokszałcenie nauczycieli, zakup nowych tablic itp.) i pośrednie (wynagrodzenie administracji obsługującej program)</p>	<p>NAKŁADY RZECZOWE i OSOBOWE dodatkowe godziny pracy nauczycieli, wykorzystywany sprzęt</p>	<p>PRODUKT liczba uczniów biorących udział w nowych lekcjach, liczba lekcji przeprowadzonych nową metodą</p>	<p>REZULTAT wyniki egzaminów z matematyki, zdawalność egzaminów matematyki</p>
<p>Działanie (program): wprowadzenie nowych metod uczenia matematyki</p>				

Miernik zdawalności egzaminów: porównanie z rokiem bazowym, z innymi samorządami/szkołami, z zamierzonym rezultatem – miarą rezultatu

	<p>Miernik nakładów (kosztów): np. ile wydajemy na godzinę pracy jednego nauczyciela zatrudnionego w programie</p>		
	<p>Miernik kosztów produktu: np. ile wydajemy na jednego ucznia uczestniczącego w programie, ile wydajemy na jeden oddział uczestniczący w programie</p>		
	<p>Miernik kosztów rezultatu: np. ile kosztowało podniesienie wyników w stosunku do roku bazowego</p>		
		<p>Miernik nakładów rzeczowych/ osobowych na produkt: np. ilu uczniów uczestniczących w programie przypada na jednego nauczyciela</p>	
		<p>Miernik nakładów na rezultat: ilu nauczycieli brało udział w podniesieniu wyników w stosunku do roku bazowego</p>	
			<p>Miernik produkt/rezultat: np. ile lekcji przeprowadzono i dla ilu uczniów w stosunku do uzyskanych rezultatów (podniesienia wyników w stosunku do roku bazowego)</p>

Stąd widoczne na rysunku 4 mierniki będą dotyczyć – w zależności od poziomu analizy (produkt czy rezultat) – innego okresu. Odpowiednio zatem, mierniki produktu, a więc odnoszące się do bezpośrednich „produktów” działań publicznych, mogą być analizowane w perspektywie rocznej, ale mierniki rezultatu już w perspektywie kilku lat. Z tego też powodu ocena zarządzających zadaniem powinna następować na podstawie mierników produktu. Mierniki rezultatu, które pozwalają ocenić efektywność przyjętych programów, powinny służyć kontroli, czy i jak zbliżamy się do wyznaczonego celu, a w perspektywie kilku- czy nawet kilkunastoletniej powinny stanowić podstawę ewaluacji i ewentualnej zmiany programów i/lub celów.

Korzyści, jakie są możliwe przy zastosowaniu budżetu celów i efektów, to przede wszystkim poprawienie efektywności działania podmiotów publicznych. Obok efektywności kosztowej, którą lepiej niż w klasycznym budżecie można analizować w budżecie zadań, mamy tu możliwość analizy celowości wydatków, a więc efektywności alokacji środków publicznych. Tak więc realność i gospodarność zyskują tu nowy wymiar w stosunku do budżetu zadań/programów. Nie tylko wiemy, ile kosztuje nas „wyprodukowanie” absolwenta, ale potrafimy powiedzieć, czemu to ma służyć, i ocenić, czy założony cel (rezultat) edukacji został osiągnięty.

Określenie i mierzenie celów pozwala lepiej rozumieć i kontrolować działania publiczne przez społeczeństwo, które powinno być współtwórcą celów. Dzięki temu budżet staje się potencjalnie bardziej przejrzysty i zrozumiały dla mieszkańców. Ponadto, jak pokazano, opinie społeczne mogą się stać jedną z miar osiąganych rezultatów. W przeciwieństwie do innych form budżetu, w budżecie celów i efektów można zintegrować różne elementy prowadzące do zmiany zarządzania publicznego. Budżet ten staje się bowiem instrumentem współzarządzania społeczeństwa w samorządzie.

3.2.5. Zastosowanie budżetów zadań oraz celów i efektów w praktyce. Przegląd doświadczeń zagranicznych ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych

Powyżej przedstawiono teoretyczne podstawy budżetu zadań oraz budżetu celów i efektów. W praktyce form budżetu jest bardzo wiele i stanowią połączenie licznych (w tym wymienionych wcześniej) wzorcowych konstrukcji. Analiza ich zastosowania, a tym bardziej rezultatów jest trudna, warto jednak podjąć ten wysiłek, gdyż umożliwi pokazanie najczęstszych problemów pojawiających

się w procesie wprowadzania i realizacji budżetu, jak również najistotniejszych warunków ich przewyżnienia.

Jak powiedziano, te typy budżetów od wielu już lat wprowadzane są w wielu krajach na różnych szczeblach administracji i do różnych zadań publicznych. Jednak w większości krajów podstawową formą budżetu pozostaje nadal budżet klasyczny, a praktyczne wykorzystanie miar czy nawet zadaniowego układu budżetu jest ograniczone. Na przykład w 2007 roku w 21 z 25 krajów UE funkcjonowały na poziomie krajowym różne miary produktu, a w 16 krajach miary rezultatu. Jednak, jak pokazuje rysunek 5, ich powiązanie z konkretnymi wydatkami było niewielkie.

Jeszcze rzadziej wykorzystywane są te miary w budżetach samorządowych. Na przykład w 2002 roku w amerykańskich gminach tylko w 15,5% najmniejszych samorządów (do 10 000 mieszkańców) stosowano miary rezultatów w procesie budżetowym, w większych samorządach (powyżej 50 000) ich udział był większy, jednak nadal nieprzeważający – 40%⁵⁵. Podobne badanie w Hiszpanii pokazało jeszcze niższe wykorzystanie celowego podejścia do wydatków w budżetach gmin. Od 2006 roku większe gminy hiszpańskie (powyżej 50 000 mieszkańców) są zobowiązane do przygotowywania w budżecie miar rezultatów swojego działania, a dodatkowo rekomenduje się prowadzenie nowoczesnych metod budżetowania. Mimo to jednak, jak pokazało przeprowadzone w 2010 roku badanie, tylko około 15% z tych samorządów uznaje użyteczność tych miar w procesie budżetowym⁵⁶.

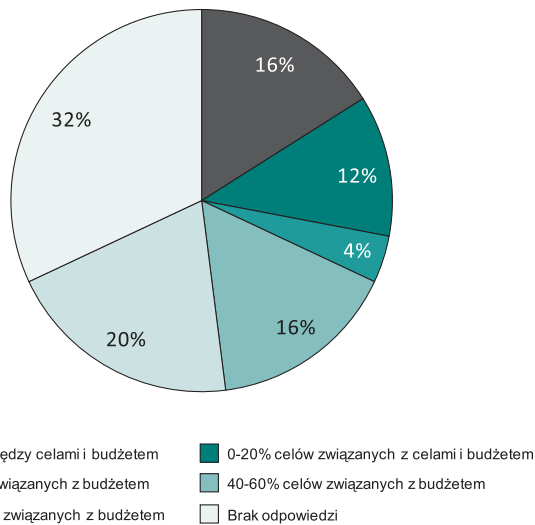
Innymi słowy, nawet gdy mierniki są określone, nie stanowią o kształtowaniu budżetu na kolejne lata. Co ciekawe, zdarza się czasem, że mierniki są wpisywane w dokument budżetu, ale zupełnie nie zależy od nich, co w tym budżecie się dzieje. Istnieje zatem rozdział między budżetem w określonej formie a budżetowaniem rozumianym jako proces. Zauważa się nawet, że zarządzający sektorem publicznym używają tych nowych form budżetowania nie tyle dla poprawy efektywności, ile jako element autopromocyjny. Nowa forma budżetu ma świadczyć o nowoczesności zarządzania⁵⁷.

⁵⁵ W. Rivenbark, J. Kelly, *Performance budgeting in municipal government*, „Public Performance & Management Review”, September 2006, vol. 30, nr 1, s. 35–46.

⁵⁶ V. Montesinos, I. Brusca, *The usefulness of performance and financial reporting in local government: the Spanish experience*, artykuł prezentowany na 13. konferencji CIGAR *Bridging public sector and non-profit sector accounting*, Ghent, 9–10 czerwca 2011.

⁵⁷ Pina, Torres, Yetano, *Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches.*; „European Accounting Review”, 2009, vol. 18.

RYS. 5. POWIĄZANIE WYDATKÓW Z CELAMI W BUDŻETACH PAŃSTW UE W 2007 ROKU



Źródło: *Budget Practices and Procedures Survey*, OECD; <http://webnet.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx>.

Powyższe analizy można odnieść przede wszystkim do budżetu celów i efektów. Jest to historycznie nowsza konstrukcja, która budziła (i budzi) wiele nadziei na poprawę wydatkowania publicznych środków. Okazuje się jednak, że w praktyce budżet ten rodzi liczne trudności, istnieje bowiem olbrzymia przepaść między teorią a praktyką tego budżetu. Dobitnie ujął to R. Herzog, stwierdzając że mamy do czynienia z „niebem w teorii a piekłem w praktyce”⁵⁸. Niemniej problem rzeczywistego korzystania z mierników określonych w budżecie dotyczyć będzie nie tylko mierników rezultatu, ale również (choć w nieco mniejszym stopniu) produktu.

Problem ten jest związany z kilkoma kwestiami. Po pierwsze, w przypadku dóbr i usług wykonywanych przez podmioty publiczne mamy do czynienia z wieloma wymiarami rezultatów. Na przykład szkoła czy – szerzej – oświata to nie tylko miejsce przekazywania wiedzy (tj. budowania kapitału ludzkiego), ale także miejsce wychowania, w tym przeciwstawiania się patologiom i wpajania postaw obywatelskich (tj. budowania kapitału społecznego) nie tylko wśród uczniów, ale i rodziców. Szkoły są również pracodawcami dla dość dużej gru-

⁵⁸ R. Herzog, *Performance budgeting: descriptive, allegorical, mythical and idealistic*, “International Journal of Organization Theory and Behaviour”, Spring 2006, 9(1), s. 72–91.

py mieszkańców danej społeczności. Ta wielowątkowość sprawia, że decyzja o celu i jego mierzeniu jest utrudniona. Pojawia się problem „iluzji planowania”. Polega on na tym, że nie można w jednym systemie mierzyć postępu, gdyż cele często konkurują ze sobą i nie mają wspólnego mianownika⁵⁹.

Teoria podpowiada, że wybór najważniejszych celów, określenie mierników rezultatów, mierników produktów i – szerzej – zaplanowanie budżetu zadań lub budżetu celów i efektów wymagają ścisłej i dobrej współpracy wszystkich interesariuszy, a więc władz lokalnych, urzędników, mieszkańców, a w przypadku oświaty również uczniów i rodziców, pracowników szkoły. Jednak praktyka tej współpracy jest bardzo trudna, co jest związane ze sprawami zasadniczymi, jak światopogląd czy opcja polityczna, ale też (a może przede wszystkim) z konfliktem interesów. Nawet jeśli cele zostaną ustalone, to wprowadzenie i używanie mierników zarówno tych celów, jak i produktów może być utrudnione. Szczególnie pracownicy odpowiedzialni za dane zadanie będą niechętni wprowadzaniu jakichkolwiek miar, gdyż to wprowadza kontrolę nad ich własną działalnością (co zresztą jest celem stosowania mierników). Podobnie politycy, bojąc się „rozliczeń wyborczych”, mogą być niechętni mierzeniu rezultatów. Stąd cele i mierniki są często niejasne i ogólnikowe albo ustalone „mało ambitnie”⁶⁰.

Kolejny problem dotyczy tylko mierników rezultatów. Chodzi o ich odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do przyjętego celu. W przypadku edukacji zawsze będzie się pojawiać problem oceny wyników edukacyjnych. Standardowym sposobem tej oceny są wyniki egzaminów zewnętrznych. Jak wiadomo jednak, na ten wynik ma wpływ wiele niekontrolowanych przez szkołę czy samorząd czynników, jak pochodzenie społeczne, wykształcenie rodziców, środowisko klasy itp. Ułatwieniem w tej komplikacji wydają się analizy wykorzystujące edukacyjną wartość dodaną czy wyniki ważone. Dobre wykorzystanie tych mechanizmów wymaga dość szczegółowej wiedzy o każdym uczniu w każdej szkole, rok po roku, co jest trudne i kosztowne. Z kolei rozwiązaniem problemu jednorazowych czynników, które mogą oddziaływać na wynik egzaminu, jest uwzględnianie wyników egzaminów z kilku lat. Okazuje się jednak, że nawet tak skomplikowane i przemyślane miary efektów edukacyjnych szkół budzą

⁵⁹ A. Levitas, *Planowanie strategiczne w oświacie*, prezentacja dla projektu *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym*, Warszawa, 11 maja 2011.

⁶⁰ Por. np. R. Herzog, *Performace budgeting...*; C. Propper, D. Wilson, *The use and usefulness of performance measures in the public sector*, „Oxford Review of Economic Policy”, 2003, vol. 19, nr 2. W odniesieniu do Polski zob. np. R. Stanek, *Analiza gminnych strategii oświatowych*. Raport przygotowany do projektu *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym*, UW, ORE, Warszawa 2010.

wątpliwości, a korzystanie z ich wyników do oceny pracy szkół bywa mylące (a nawet szkodliwe) w dążeniu do rzeczywistego celu, jakim jest podniesienie efektów edukacyjnych. Problemy, jakie się tu wskazuje, to na przykład pogłębianie się różnic między poszczególnymi szkołami czy ukierunkowanie edukacji na zdawanie testów, a nie na rozwój uczniów, czego wyrazem jest rezygnacja na przykład z zajęć muzycznych i sportowych w ostatnich klasach⁶¹.

Jednak raz jeszcze należy przypomnieć, że efekty edukacyjne to tylko jeden z wielu wymiarów działania szkoły. Jak pokazano w poprzedniej części rozdziału na przykładzie Szwecji, należy analizować również inne aspekty działania szkoły, jak np. uczestnictwo uczniów i rodziców w życiu szkolnej społeczności czy bezpieczeństwo dzieci. Z jednej strony, ta wielowątkowość jest wadą, jak już wspomniano, z drugiej natomiast – w kontekście problemów z pomiarem wyników edukacyjnych – może stanowić pewną pomoc, pozwalając na przykład danej szkole wykazać się innymi niż tylko edukacyjne osiągnięciami.

Następny problem mierników (w obu typach analizowanych tu budżetów) jest związany z zakresem rzeczywistej decentralizacji decyzji finansowych przez wykonawców zadań publicznych; w przypadku oświaty możemy analizować zarówno poziom całego samorządu, jak i poszczególnych szkół. Jeśli wiele zadań jest określonych szczegółowo różnymi rozporządzeniami, to ograniczona zostaje swoboda decyzji wydatkowych. Teoria sugeruje, że powinniśmy mieć do czynienia z „mechanicznym” przełożeniem informacji płynących z mierników – ich wykonania lub nie, zmian w ich wielkościach, różnic pomiędzy poszczególnymi wykonawcami – na alokację środków. Jednak w warunkach ograniczonej swobody wydatkowej zmiany alokacyjne są utrudnione. Według NPM zarządzający zadaniem publicznym powinien być odpowiedzialny za cel i mieć swobodę w wybieraniu sposobów jego osiągnięcia. Nie można go zatem ograniczać zbyt dokładnymi przepisami prawa⁶². Jeśli jednak cel ma wielowątkowy charakter, a jego osiągnięcie zależy od wielu podmiotów, to bezpośrednio zarządzający (decydenci) nie mogą odpowiadać za rezultat, który ponadto jest często przesunięty w czasie. Aby zachować powiązanie decydentów i ich oceny z podejmowanymi przez nich działaniami, postuluje się ocenianie ich w odniesieniu do realizacji (kosztów) produktów.

⁶¹ C. Propper, D. Wilson; *The use...*; L. Barrow, C. Rouse, *Casualty, causality, causality: The view of Education Inputs and Outputs from Economics*, Federal Reserve Bank of Chicago Working Papers, November 2005.

⁶² R. Herzog, *Performace budgeting...*

Obok wskazanych obiektywnych ograniczeń, istotne będzie tu podejście zarządzających do zadań. Bardzo ważną rolę odgrywa kultura organizacyjna. Okazuje się, że reformy związane z NPM, które – jak powiedziano – mają swoje korzenie w Wielkiej Brytanii, w kontynentalnej Europie przyjęły często inne formy i dały gorsze rezultaty. Za przyczynę tych różnic wskazuje się różną kulturę administracji publicznej. Tam, gdzie przeważa biurokratyczne podejście, a podstawą działania administracji jest litera prawa, tam NPM aplikowane są znacznie dłużej i często jedynie powierzchownie. Dotyczy to szczególnie krajów Europy Południowej (Śródziemnomorskiej) wraz z Francją, ale także Niemiec i Austrii⁶³.

Warto zauważyć, że dwa pokazane wyżej problemy z miernikami – problem oceny efektów edukacyjnych i ograniczona swoboda wydatkowa – związane są ze złamaniem zasady realności celu. Charakteryzując wyżej cele budżetowe, stwierdziliśmy, że cel, jaki stawiamy podmiotom publicznym i który przyjmujemy jako podstawę określenia ich zadań, musi być realny, czyli możliwy do osiągnięcia na poziomie tych podmiotów. Jak się wydaje, w przypadku edukacji mamy tu sporą niedogodność. Raz jeszcze zatem wraca problem definiowania celów: być może cele edukacyjne są zbyt złożone a duża część z nich uzależniona od czynników niezależnych od zarządzających szkołą. Okazuje się, że rozwiązaniem może być zrezygnowanie z przekładania miar rezultatów na decyzje budżetowe. Sam fakt istnienia miar może bowiem poprawiać efektywność działania, gdyż buduje świadomość celu podejmowanych zadań i wydatkowanych pieniędzy. Nie odnosi się to oczywiście do miar produktu, gdyż ocena i porównywanie kosztów i nakładów jest nie tylko możliwe, ale i zasadne.

Jak pokazano, rzeczywiste stosowanie miar w budżetach jest zadaniem trudnym. A przecież nie jest to jedyna trudność, z jaką trzeba się zmierzyć, tworząc budżet zadań czy budżet celów i efektów. Kłopotliwe może być również rozpisanie zadań na działania i przypisanie im pełnych kosztów. Czasu wymaga nie tylko weryfikacja rezultatów, ale też dostosowanie się użytkowników budżetu (urzędników) do nowego systemu. Często daje się odczuć ich opór, wynikający z przeciążenia pracą nad nowymi dokumentami, jakie muszą być przygotowywane. Niewątpliwie pomocą są tu coraz bardziej zaawansowane programy informatyczne, które pozwalają na wiele sposobów agregować i dezagregować dane wprowadzane do budżetów.

Koszty finansowe i polityczne związane z wprowadzeniem budżetu zadań czy (a może szczególnie) budżetu celów i efektów są na tyle wysokie, że dość

⁶³ Pina, Torres, Yetano, *Accrual accounting...*

często mamy do czynienia z rezygnacją z rozpoczętych reform. Determinacja i wola polityczna okazują się bardzo istotnymi czynnikami utrzymania działań zmieniających tradycyjne budżetowanie. Jak pokazano na przykładzie USA i Kanady, budżety te utrzymują się przede wszystkim w tych jednostkach administracji publicznej, w których mamy do czynienia z systemem silnej władzy prezydenckiej lub w których silna jest pozycja zarządzającego daną jednostką. W jednostkach zarządzanych w systemie parlamentarnym lub przy braku silnego lidera reformy budżetowe często są wstrzymywane lub realizowane tylko połowicznie.

Wprowadzenie budżetu zadań czy celów i efektów jest przedsięwzięciem trudnym. Nie oznacza jednak, że niemożliwym. Przedstawione problemy, można z pewnym uproszczeniem podzielić na **obiektywne** – związane z charakterystyką usługi edukacyjnej, jej wielowątkowością i zależnością od wielu podmiotów, i **subiektywne** – wynikające z obaw czy po prostu nieumiejętności podejmowania trudnych decyzji wykraczających poza działania określone przepisami. Jednocześnie pozytywne efekty dobrego zastosowania nowych form budżetowania są wyraźne i nie są to tylko zalety potencjalne, ale rzeczywiste obserwacje z wielu badań i analiz przeprowadzanych w tych miejscach na świecie, gdzie budżet zadań lub budżet celów i efektów funkcjonuje od dłuższego czasu⁶⁴.

Reasumując, warto uporządkować najważniejsze zasady właściwego wykorzystania omawianych form budżetu⁶⁵.

- Budowanie zarządzania opartego na miarach rezultatów to proces trudny i wielowątkowy. Wymaga czasu i zaangażowania możliwie licznej grupy interesariuszy, którzy powinni wraz z władzami współtworzyć cele, określać mierniki, a nawet programy ich realizacji.
- Miary są niezbędnym elementem budżetu zadań i budżetu celów i efektów; nie można mówić o tych budżetach, jeśli ich wprowadzenie nie zostanie poprzedzone opracowaniem właściwych mierników (produktów w przypadku budżetu zadań czy rezultatów w przypadku budżetu celów i efektów). Okresowa (np. raz na 5 lat) weryfikacja stosowanych mierników (podobnie jak programów) jest niezbędna.

⁶⁴ M. Robinson, J. Brumbry, *Does performance...*

⁶⁵ W. Misiąg, A. Hryniewicka, *Koncepcja i wskaźniki...*; J. Diamond, *From program...*; M. Robinson, J. Brumbry, *Does performance...*

- Nowa forma budżetu to za mało, aby dokonały się zmiany w zarządzaniu środkami publicznymi. Musi być to powiązane z nowym budżetowaniem, co oznacza, że decyzje o alokacji środków powinny zostać podporządkowane odpowiednim zadaniom/programom, a ich weryfikacja ma się odbywać na podstawie mierników. Jednocześnie osoby/jednostki odpowiedzialne za dany program powinny mieć swobodę zarządzania środkami im przekazywanymi. Rozliczenie ich z realizacji programów powinno następować na podstawie mierników produktu – a więc tego, co jest zależne od decyzji zarządczych jednostki, a nie od rezultatu, który zależy od zbyt wielu czynników.
- Uzyskanie pozytywnych rezultatów związanych z wprowadzeniem nowej formy budżetu (i budżetowania) jest kosztowne i wymaga czasu. Ten czas jest potrzebny nie tylko po to, aby zobaczyć rezultaty (które, jak pisano wcześniej, z założenia są odsunięte w czasie), ale również po to, by nastąpiła zmiana kultury organizacji.

3.3. Budżet zadaniowy⁶⁶ w Polsce – historia i stan dzisiejszy

3.3.1. Historia wprowadzania budżetu zadaniowego w polskich samorządach i jego podstawowe odmiany

Pierwsze próby zmian formy budżetu pojawiły się w polskich samorządach w latach 90. XX wieku. Istotne znaczenie miało tu wsparcie z Programu Partnerstwa dla Samorządu Lokalnego (LGPP), sponsorowanego przez Amerykańską Agencję Rozwoju Międzynarodowego (USAID). Dzięki szkoleniom, a także bezpośredniej pomocy z tego programu 38 samorządów w latach 1999–2000 przygotowało swoje budżety w formie budżetów zadań. Były to zarówno duże miasta (np. Kraków, Poznań), jak i mniejsze gminy⁶⁷. Niektóre z tych samorządów prowadzą budżet zadań do dziś. Przykładem miasta, które brało udział w tym programie i do dziś opracowuje i prezentuje swój budżet w formie budżetu zadań, są Starachowice. To właśnie miasto, jako reprezentant całej grupy⁶⁸, posłuży za przykład w niniejszym rozdziale (zob. tabela 12).

⁶⁶ Jest to określenie potocznie używane w Polsce; jak wspomniano we wstępie do niniejszego rozdziału, określenie to jest mało precyzyjne; zasadność jego używania zostanie omówiona dalej.

⁶⁷ K. Pakoński (red.), *Budżet...*

⁶⁸ W księdze dobrych praktyk z 2004 r. (<http://pri.dobrepraktyki.pl/>) zbierających doświadczenia polskich samorządów z lat 2001–2004 z wykorzystania nowoczesnych metod zarządzania, omówione

Wdrożenie programu LGPP w Starachowicach

Prace nad wdrożeniem budżetu przebiegały w Starachowicach w kilku etapach. Najpierw z celami i założeniami wdrożenia budżetu zadaniowego zapoznano wszystkich naczelników wydziałów urzędu. Następnie „naczelnicy jednostek urzędu sformułowali propozycje zadań na podstawie realizowanych obowiązków, priorytetów zawartych w strategii miasta, przeprowadzonych analiz i badań oraz informacji zewnętrznych dotyczących potrzeb miasta”. Zadania te zostały przez wyznaczonych koordynatorów zapisane w dokumentach budżetowych, przygotowanych na potrzeby wdrażania budżetu zadań wraz z planami nakładów finansowych i rzeczowych. Plany po konsultacjach zostały zatwierdzone i przeniesione do systemu komputerowego. „Dane wprowadzone w postaci zadaniowej zawierały wydatki wyszczególnione w planach działania zadań z zaznaczeniem odpowiednich podziałek klasyfikacji budżetowej. Dzięki temu, przy użyciu wspomnianego powyżej programu, bez dodatkowego wysiłku można zestawić załącznik do uchwały budżetowej w formie wymaganej przepisami, tj. zestawienie dochodów i wydatków według klasyfikacji budżetowej. Równocześnie z wprowadzeniem planowania zadaniowego zmodyfikowano system księgowo-rachunkowy tak, aby można w ciągu roku dokonywać rejestracji wydatków w układzie analogicznym do planu”⁶⁹.

Jak widać z powyższego opisu, budżet zadaniowy został zdefiniowany oddolnie, a jednocześnie dopasowany do celów wpisanych w strategię rozwoju gminy. Podział wydatków na bezpośrednie i pośrednie nawiązuje do trudnej, jak powiedziano, idei identyfikacji wszystkich kosztów związanych z danym zadaniem. Zapis budżetu pozwala na wyliczenie dowolnych mierników produktu – czy to w odniesieniu do nakładów osobowych, czy finansowych. Budżet w tym kształcie jest przygotowywany i prezentowany w Starachowicach do dziś. Niestety, cele w zakresie edukacji nie są artykułowane w dokumencie budżetowym, nie można zatem zweryfikować, czy i jak są one osiągnęte. Pozostały zadania wraz ze szczegółowym określeniem nakładów. Jest to zatem niemal klasyczny budżet zadań/programów.

są również dwie inne gminy jako przykłady wdrożenia budżetu zadaniowego w ramach programu LGPP, jednak w roku 2011 spośród tych samorządów tylko Starachowice prezentują na swoich stronach BIP budżet zadaniowy.

⁶⁹ <http://pri.dobrepraktyki.pl/> oraz K. Pakoński (red.), *Budżet...*

TABELA 12. BUDŻET ZADAŃ W STARACHOWICACH
– ZADANIA REALIZOWANE PRZEZ SZKOŁY PODSTAWOWE

Nazwa zadania	Zakres rzeczowy		Liczba etatów	Wydatki bezpośrednie	Wydatki pośrednie	Wydatki ogółem
	treść	plan/ wykonanie	plan/ wykonanie	plan/ wykonanie	plan/ wykonanie	plan/ wykonanie
Stałe elementy nauczania	Liczba oddziałów					
	Liczba dzieci					
Zmienne elementy nauczania	Liczba dzieci objętych nauczaniem indywidualnym					
Klasy 0	Liczba oddziałów					
	Liczba dzieci					
Prowadzenie stołówki, kuchni, świetlicy	Korzystający z żywienia					
	Korzystający ze świetlicy					
Klasy alternatywne	Liczba oddziałów					
	Liczba dzieci					
Remonty						
Doskonalenie zawodowe nauczycieli						
Programy wspólnotowe						
Inwestycje						
Pomoc materialna						

Źródło: Schemat sprawozdania z realizacji budżetu Miasta Starachowice.

Jak pokazano w powyższym przykładzie, bardzo ważnym narzędziem wspomagającym wdrożenie budżetu zadaniowego okazał się program komputerowy. Nie wszystkie miasta na początku XXI wieku zdecydowały się korzystać z takich programów. Po pierwsze były one kosztowne, po drugie zaś zbyt skomplikowane, zwłaszcza w dużych miastach. Oznaczało to konieczność równoległego prowadzenia podwójnej sprawozdawczości. Ta niedogodność sprawiła,

że niektóre samorządy zrezygnowały po początkowych pracach z prowadzenia podwójnego budżetu. Tak było na przykład w Gdańsku i Ostrowie Wielkopolskim. Dziś, gdy technologia jest znacznie bardziej zaawansowana, a przede wszystkim tańsza i często już obecna w urzędach samorządów, niektóre miasta, w tym Gdańsk, wracają do poprzednich pomysłów⁷⁰.

Rozbudowana analityka oświatowa

W przypadku oświaty, obok obowiązkowej sprawozdawczości w układzie klasyfikacji budżetowej, niezbędne jest przygotowywanie szeregu innych dokumentów, jak arkusze organizacyjne czy plany finansowe. Dlatego też oprogramowanie, które pozwala połączyć wszystkie te dokumenty, a jednocześnie wprowadzić układ zadań według indywidualnych potrzeb samorządu, w sposób szczególnie usprawnia prowadzenie budżetu. Z takiego niezwykle użytecznego oprogramowania korzysta dziś wiele samorządów. Na przykład w Krakowie wdrażany jest Zintegrowany System Zarządzania Oświatą. Na potrzeby tego systemu określono szeroko modelowe zadania, jakie realizują placówki i Wydział Edukacji. Wszystkie te zadania zostały zdefiniowane przez ów wydział, w porozumieniu z placówkami oświatowymi. Wyróżniona została działalność podstawowa każdej placówki, a następnie podzielona na podzadania, tj. określone zajęcia prowadzone w szkole. Zdefiniowano również działalność dodatkową, która nie wynika wprost z arkusza organizacyjnego, jak godziny zastępstw doraźnych, nauczanie indywidualne, tzw. trzynastki, nagrody – znajdują się tu zatem takie wydatki, które nie są stałe w ciągu roku, ale jednorazowe, jednak obowiązkowe zgodnie z przepisami prawa. Następnym zadaniem jest działalność pozostała, która pojawia się nie we wszystkich placówkach; są to na przykład zielone szkoły, programy wymiany międzynarodowej, remonty czy działania finansowane ze środków innych niż miejskie. Planowanie budżetu w obrębie oświaty i księgowanie następuje w układzie tych zadań. System ten pozwala na wyliczanie wskaźników kosztów, które niekoniecznie są pokazywane w budżecie.

W praktyce samorządy często utożsamiają rozbudowaną analitykę oświatową z budżetem zadań. Istotnie, jest to bardzo podobne narzędzie. Jednak w świetle zaprezentowanych wcześniej rozważań o budżecie zadań, a szczególnie budżecie celów i efektów, można mieć wątpliwości co do poprawności takiego traktowania analityki oświatowej. Budżet, niezależnie od formy, to nie tylko narzędzie zarządzania finansami, ale również akt normatywny – tworzony jaw-

⁷⁰ M. Weber, *Nowy sposób planowania finansów*, „Rzeczpospolita” z 14.09.2011.

nie i (w idealnym budżecie celów i efektów) we współpracy ze społeczeństwem. Jeśli zatem wspomniane oprogramowanie i analizy z niego wynikające pozostają wewnętrznym narzędziem urzędu, to nie mają charakteru budżetu zadań, a szczególnie celów i efektów. Zwłaszcza że cel, którego osiągnięciu służą zadania wyróżnione, nie jest często określany. Systemy te służą przede wszystkim lepszemu planowaniu i – szerzej – zarządzaniu w obrębie oświaty. Mogą być zatem narzędziem pomocnym w tworzeniu budżetu zadań czy celów i efektów, ale nie są budżetem samym w sobie.

Budżet zadaniowy – „model szczeciński”

Obok „głównego nurtu” wprowadzania budżetów zadań wraz z programem USAID, pod koniec zeszłego wieku w Szczecinie stworzono system nawiązujący do budżetu zadań, różniący się jednak od niego w dwu istotnych kwestiach: po pierwsze – podstaw podziału zadań, a po drugie – podejścia do obowiązkowej klasyfikacji budżetowej (zob. tabela 13).

Podstawą sformułowania tego budżetu są zadania i to „zadania, a nie cel są nadrzędne”. Są one określane na podstawie zadań realizowanych przez samorząd zgodnie z przepisami prawa (w podziale na własne i zlecone), a dopiero później definiuje się ich cel i mierniki. Inna różnica to fakt, że te zadania bezpośrednio nawiązują do klasyfikacji budżetowej. „Wyodrębniono jednorodne lub powiązane ze sobą obszary działalności miasta – sfery odpowiadające klasyfikacji budżetowej na poziomie działów, natomiast zadania sformułowano, posługując się rodzajem działalności (lub nazwą podmiotu je realizującego), odzwierciedlając w ten sposób rozdziały klasyfikacji budżetowej”⁷¹. Takie ujęcie utrudnia wyjście poza informacje płynące z klasyfikacji budżetowej i bardziej swobodne, dostosowane do potrzeb każdej jednostki, definiowanie zadań i ich celów. Nie ma tu również próby rozdziału kosztów pośrednich między poszczególne zadania. Jest to rozwiązanie prostsze i tańsze, a ponadto nie stwarza problemu „podwójnej księgowości”. Jest natomiast możliwe dodawanie zadań, które są podejmowane przez samorząd w związku z prowadzoną polityką własną (np. „Miejski program pracy z uczniem zdolnym” w Szczecinie, który w klasyfikacji budżetowej znajdzie się w rozdziale „Działalność pozostała”). Dziś podobny jak w Szczecinie układ budżetu występuje na przykład w Warszawie.

⁷¹ A. Strzelczak, *Koncepcja pomiaru skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych w sferze Edukacja i nauka na przykładzie budżetu zadaniowego Gminy Miasto Szczecin*, w: *Gospodarka Polska w warunkach kryzysu – materiały z VI konferencji doktorantów, Szczecin 26–27 marca 2010 r.*, wyd. Szczecin 2011.

TABELA 13. BUDŻET ZADAŃ W SZCZECINIE – PROWADZENIE PUBLICZNYCH SZKÓŁ PODSTAWOWYCH

Cel zadania	Realizacja ramowego planu nauczania dla I i II etapu edukacyjnego w publicznych szkołach podstawowych oraz zapewnienie właściwego rozwoju, opieki i wychowania
Działania	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zapewnienie wynagrodzeń dla pracowników <ul style="list-style-type: none"> – wynagrodzenia osobowe pracowników – wynagrodzenia bezosobowe – pochodne od wynagrodzeń – dodatkowe wynagrodzenie roczne 2. Pozostałe wydatki bieżące związane z działalnością jednostek <ul style="list-style-type: none"> – wpłaty na PFRON – zakup materiałów i wyposażenia – zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek – zakup energii – zakup usług remontowych – zakup usług zdrowotnych – zakup usług pozostałych – zakup usług dostępu do sieci Internet – opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych (...)
Wskaźniki efektywności	<p>Kwota wydatków na ucznia</p> <p>Kwota wydatków na oddział</p> <p>Średnia liczba uczniów przypadająca na oddział</p>
Harmonogram finansowy działań	Miesięcznie 1/12 planu rocznego
Klasyfikacja wydatków	Rozdział 80101
<p>Podstawa prawna:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ustawa z dnia 7.09.1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.) - ustawa z dnia 26.01.1982 r. – Karta nauczyciela (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 97, poz. 674 ze zm.) 	

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Szczecina za 2010 r.

Różnice w obu podejściach są wyraźnie widoczne w podanych przykładach. Podejście, jakie reprezentują Starachowice (i inne samorządy z nurtu wprowadzonego przez program USAID), jest niewątpliwie bliższe ideom budżetu zadań czy programów, który został opisany w poprzedniej części rozdziału. W Starachowicach miasto wyodrębniło zadania szkół według ich znaczenia i specyfiki danego szczebla nauczania, a przede wszystkim celu, jaki sobie przyjęło (choć, jak wspomniano, nie jest on widoczny w dokumentach budżetowych), niezależnie od ich umiejscowienia w klasyfikacji budżetowej. Skoro szkoła wydaje obiady – staje się to zadaniem szkoły, choć w klasyfikacji budżetowej jest to inny rozdział. W Starachowicach dokonuje się też szacowania kosztów bezpośrednich i pośrednich każdego z tych zadań.

W Szczecinie mamy odtworzenie klasyfikacji budżetowej – na przykład wspomniane stołówki stanowią odrębne zadanie (niewidoczne w budżecie miasta w wydatkach szkół). Jednocześnie, choć cele w Szczecinie zostały dopisane dopiero po zdefiniowaniu zadań, są one widoczne w dokumencie budżetowym, co zbliża go bardziej do koncepcji budżetu zadań, a nawet celów i efektów, prezentowanej we wcześniejszej części rozdziału.

Mierniki wyliczane w obydwu typach budżetów zadań są podobne – są to mierniki produktu i nakładów. Zmierzeniu poddawane są koszty wykonania zadania (zgodnie z jego definicją zawartą w każdym z budżetów). Warto też zauważyć, że układ szczeciński utrudnia zapoznanie się z kosztami wydatkowanymi przez każde „centrum kosztów”, tj. szkołę (nie można tego „wyczytać” bezpośrednio z budżetu, choć oczywiście jest to możliwe).

Choć wiele jest zatem podobieństw – zdefiniowanie zadań i mierzenie ich kosztów – są to inne formy budżetów. Potocznie oba nazywane są **budżetami zadaniowymi**, podobnie jak systemy zarządzania oświatą. Ta nazwa jest podobna raczej do stosowanej w tym opracowaniu nazwy „budżet zadań” (lub „budżet programów”), a powyższe przykłady też są bardziej zbliżone do idei tego budżetu niż budżetu celów i efektów. Niestety, określenie „budżet celów i efektów” nie przyjęło się w Polsce i dziś, kiedy jest mowa o budżecie zadaniowym, nie można mieć pewności, co pod tym pojęciem się kryje. Bałagan definicyjny pogłębił się wraz z wprowadzeniem pojęcia „budżet w układzie zadań” do polskiego prawodawstwa.

Pierwsze prace nad wprowadzeniem nowej formy budżetu – nazywanego budżetem zadaniowym – jako obowiązkowej w budżecie państwa rozpoczęto w 2006 roku. Wprowadzono niezbędne zmiany w ustawie o finansach publicznych z 2005 roku i już na rok 2007 opracowano pilotażowo tę nową formę dla jednej funkcji państwa: nauka i szkolnictwo wyższe. Przyjęto również rozpisany na lata 2008–2015 plan wdrażania tego budżetu. W obowiązującej ustawie o finansach publicznych także uwzględniono tę nową formę budżetu, definiując ją następująco:

Powyższa definicja nawiązuje raczej do budżetu celów i efektów. W odniesieniu do samorządów ta forma budżetu traktowana jest – jak dotychczas – jedynie jako fakultatywna. Jednak zgodnie z deklaracjami Ministerstwa Finansów można oczekiwać, że w przyszłości budżet uwzględniający mierniki rezultatów stanie się obowiązkowy, również lokalnie⁷². Dotychczasowe do-

⁷² M. Weber, *Nowy sposób...*

świadczenia polskich samorządów, jak pokazano, są bliższe budżetowi zadań. Mierniki rezultatów bywają wykorzystywane w innych dziedzinach – na przykład w Krakowie istnieje wzorcowy budżet celów i efektów w odniesieniu do zadań administracyjnych.

BUDŻET W UKŁADZIE ZADAŃ

to „zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione,

wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów”.

(art. 2 ust. 3, uofp)

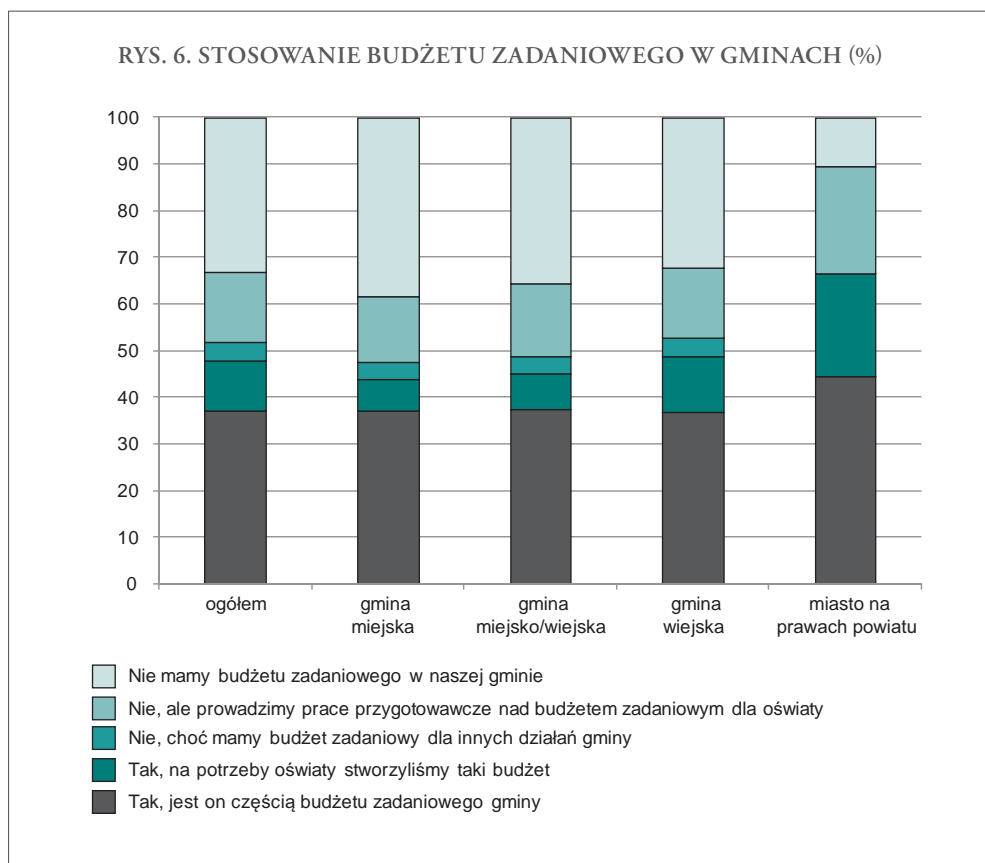
Doświadczenia i oczekiwania polskich samorządów z wykorzystania tych różnych form zadaniowego spojrzenia na oświatę pokazane są w kolejnej części opracowania.

3.3.2. Zalety nowych form budżetu (budżetu zadań) w zastosowaniu do edukacji – doświadczenia polskich samorządów

Informacje prezentowane w tej części rozdziału pochodzą z ankiety przeprowadzonej latem 2011 roku na ogólnopolskiej reprezentatywnej próbie 320 gmin. Respondentami były osoby, w których kompetencji znajdują się sprawy związane z zarządzaniem oświatą na terenie gminy. W miastach i w większych gminach wiejskich tą osobą był zazwyczaj kierownik wydziału oświaty (różnie nazywanego). W przypadku małych gmin wiejskich respondentem był wójt lub sekretarz gminy. Obok ich odpowiedzi wykorzystano opinie przedstawicieli samorządów zebrane w trakcie przeprowadzonych wywiadów oraz podczas rozmów prowadzonych w tzw. grupie fokusowej.

W 2011 roku 37% ankietowanych samorządów stwierdziło, że posiada budżet zadaniowy, a oprócz tego 10% odpowiedziało, że ma taki budżet na potrzeby zadań oświatowych. Jak pokazuje poniższy wykres, szczególnie wiele

powiatów grodzkich stosuje tę formę budżetu do zadań oświatowych (66%). Co ciekawe, w drugiej kolejności co do stopnia wykorzystania budżetu zadań i analityki oświatowej są gminy wiejskie (prawie 50%); stosunkowo najrzadziej korzystają z tej formy budżetowania gminy miejskie (45% wskazań)⁷³.

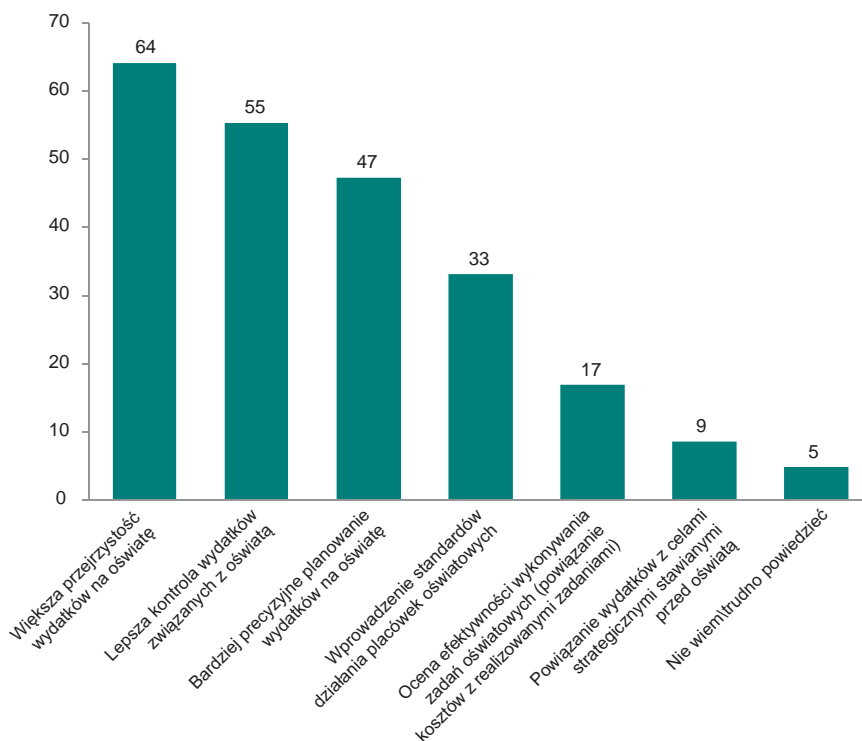


Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z ankiety.

Zalety zastosowania form budżetowania zadaniowego w oświacie (rys. 7), jakie dostrzegają samorządy, są związane przede wszystkim z przejrzystością (64% odpowiedzi), kontrolą (55%) i precyzją (47%) oraz efektywnością wydatków oświatowych (33%).

⁷³ Jak pokazaliśmy we wcześniejszych rozważaniach, dotychczasowe doświadczenia polskich samorządów związane są raczej z różnymi odmianami budżetu zadań lub programów, stąd właśnie w ten sposób należy odczytywać odpowiedzi na zadawane w ankiecie pytania. Zaznaczenie przez respondenta budżetu zadaniowego tylko w odniesieniu do oświaty oznacza zapewne, że w danym samorządzie istnieją różne programy analityczne wykorzystywane w planowaniu wydatków oświatowych.

RYS. 7. ZALETY BUDŻETU ZADAŃ W OŚWIACIE (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z ankiet.

Przejrzystość, jako zaleta budżetu zadań, wydaje się oczywista, niezależnie od przyjętej szczegółowej formy, stąd można by się spodziewać większej liczby wskazań (bliskiej 100%). Należy jednak pamiętać, że na pytania ankiety odpowiadali pracownicy urzędu samorządu, którym zapewne bliższa jest „klasyczna” forma budżetu. Ponadto liczba zadań wpisywanych do dokumentu (szczególnie w dużych ośrodkach) jest tak znaczna, że wprowadzić budżet zadań jest bardziej transparentny niż klasyczny, nadal jednak mało czytelny. Stąd w powiatach grodzkich na większą przejrzystość budżetu zadaniowego wskazało nieco mniej respondentów niż w mniejszych ośrodkach (w miastach na prawach powiatu było to 50% wskazań, a w gminach ponad 60%). Mówiąc o przejrzystości, można ją odnieść zarówno do przeciętnego obywatela, jak i do radnych. Jak podkreślali przedstawiciele miast, z którymi rozmawialiśmy, to właśnie zadaniowy, a nie klasyczny układ budżetu jest przedmiotem dyskusji z radnymi.

Szczególnie programy dodatkowe, zaplanowane przez daną jednostkę, które gubią się w klasycznym budżecie, są tu wyraźne; to powszechnie dostrzegana zaleta budżetu zadań. Co ciekawe, próby określenia celów, a także efektywności są prowadzone przez samorządy w zasadzie tylko w odniesieniu do tych dodatkowych, samorządowych programów.

Kontrola kosztów, a także możliwość oceny i poprawy efektywności wydatków oświatowych wynika przede wszystkim z istnienia wskaźników. To dzięki nim samorządy mogą zobaczyć „jaki mamy ruch z roku na rok i z czego on wynika”. Należy zauważyć, że niezbędnym elementem wprowadzania mierników jest bardzo szczegółowe zdefiniowanie, co poszczególni wykonawcy (szkoły, administracja) mają wpisywać w koszty danego zadania. Szczególnie w dużych miastach, gdzie podmiotów realizujących zadania oświatowe jest bardzo wiele, taka dokładność pomaga „ogarnąć” działania i rzeczywiste zróżnicowanie kosztów między placówkami czy dzielnicami. To wymaga jednak czasu i nakładu pracy, nawet w „prostszych”, jak pokazano, typie budżetu, jaki występuje w Szczecinie czy Warszawie, doprecyzowanie tych kategorii było trudnym i żmudnym działaniem. Jednocześnie podkreślano, że informacja o kosztach rzadko stanowi podstawę istotnych zmian w budżecie oświaty. Wynika to z opinii przedstawicieli samorządów o ograniczonej elastyczności decyzyjnej w odniesieniu do najważniejszej kategorii wydatków w oświacie – wynagrodzeń nauczycieli⁷⁴. Informacja o kosztach może być (i jest) stosowana do kształtowania kosztów utrzymania placówek.

Z kolei reforma sieci placówek, a szczególnie likwidacja niektórych, pozostaje decyzją polityczną. Ta decyzja może być oczywiście wsparta informacjami o wyjątkowo wysokich kosztach utrzymania danej placówki, jednak zazwyczaj nie stanowi to głównego argumentu w dyskusjach radnych i zarządu samorządu. Ogółem można stwierdzić (i potwierdzają to informacje z rozmów prowadzonych w samorządach), że mierniki kosztów i nakładów są wykorzystywane raczej jako informacja niż narzędzie zarządzania oświatą. Potwierdza to również bardzo niewielka (zaledwie 8,6%) liczba wskazań na „wprowadzanie standardów działania placówek oświatowych” jako na zaletę budżetu zadaniowego. Warto dodać, że wśród samorządów, które nie mają dotychczas doświadczenia z budżetem zadaniowym, oczekiwanie, że taki budżet pomoże wprowadzić standardy, było niemal dwa razy większe (18%).

⁷⁴ Ograniczenie dotyczy przede wszystkim dolnej granicy, a w pewnym stopniu także różnicowania wynagrodzeń.

Bardziej precyzyjne planowanie wydatków w oświacie ma niebagatelne znaczenie nie tylko dla funkcjonowania samej oświaty, ale szerzej – dla budżetu samorządu. Stąd dostrzeżenie tej zalety przez około połowę respondentów, którzy z budżetem zadaniowym w oświacie mieli do czynienia, jest ważną informacją. Z jednej strony pokazuje, jak istotnym narzędziem dla instytucji oświaty (i samorządu) jest budżet zadaniowy. Z drugiej zaś zaskakuje, że połowa ankietowanych nie dostrzegła tej zalety. Nie różniły się tu znacznie odpowiedzi w zależności od wielkości i typu samorządu; nieco tylko częściej wskazywano tę zaletę w powiatach grodzkich (49,6% wskazań) niż w mniejszych samorządach (w gminach wiejskich 46,9% wskazań). Trudno jest na podstawie wyników ankiety ocenić, jaka jest tego przyczyna. Być może miał na to wpływ konkretny typ budżetu lub czas, od kiedy budżet w układzie zadań funkcjonuje w samorządzie. Być może niedostrzeżenie tej zalety jest związane ze wspomnianym brakiem zarządczego zastosowania mierników.

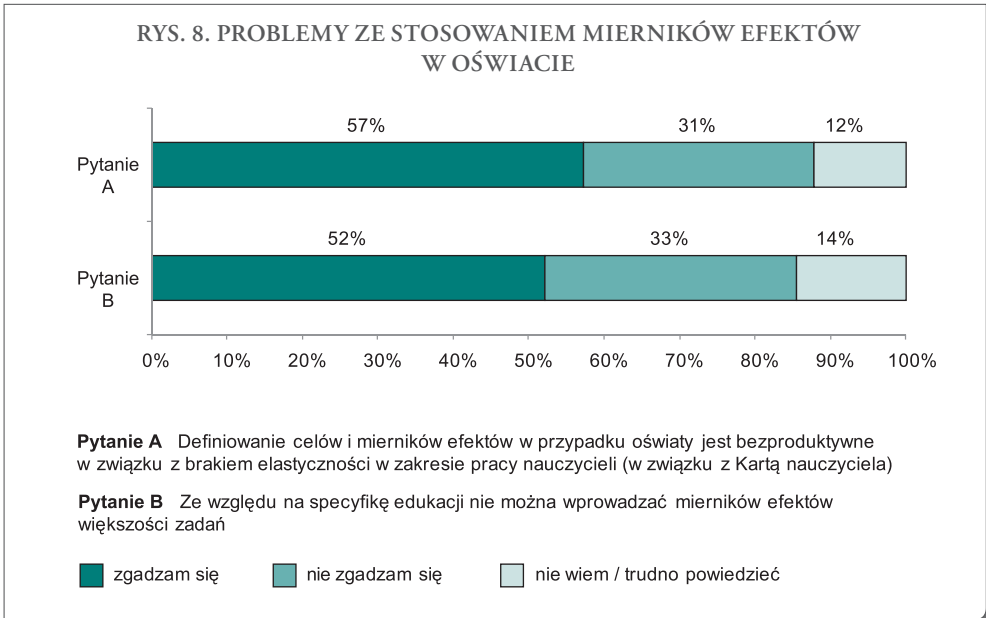
Ostatnia z możliwych zalet – powiązanie wydatków z celami strategicznymi, zgodnie z opisanym schematem budowania budżetu zadań oświatowych – powinna być traktowana jako oczywista. Niestety, jak pokazuje liczba wskazań (16,9%), tak nie jest. Po części może to wynikać z faktu, że strategiczne planowanie w oświacie opisane w oddzielnych dokumentach jest w polskich samorządach niezbyt częste. Zaledwie 22,5% ankietowanych samorządów sporządziło taki dokument, a większość (47,9%) ujmowała strategię oświatową w ogólnym dokumencie strategicznym. Jednak nawet spośród podmiotów (samorządów), które posiadają strategię opracowaną specjalnie dla oświaty, tylko nieco ponad połowa ma w tej dziedzinie budżet zadaniowy i zaledwie co piąty wskazywał na powiązanie wydatków z celami strategicznymi. Również tylko co piąty samorząd (spośród tych, które strategię oświatową mają uwzględnioną w strategii ogólnej i jednocześnie mają budżet zadaniowy) stwierdzał, że powiązanie wydatków i strategii istnieje w jego dokumentach i wyraża się w konkretnych działaniach.

3.3.3. Budżet zadań czy budżet celów i efektów. Możliwości zastosowania w edukacji

Samorządy, jak dotychczas, wolą zatem analizować koszty i nakłady na produkt, niż pytać o cel, a następnie rezultat podejmowanych działań. Ten wniosek rodzi pytanie o możliwości przejścia z budżetu zadań do budżetu celów i efektów. W budżecie zadań czy przy wykorzystaniu analityki oświatowej wadą jest brak związku między celami strategicznymi a określonymi zadaniami, ale nie prze-

szkadza to w uzyskaniu wielu korzyści związanych z optymalizacją kosztów i nakładów. W budżecie celów i efektów pytanie o rezultat (a więc i cel) jest kluczowe. Pokazaliśmy w rozważaniach ogólnych, że mierzenie rezultatów, nawet jeśli możliwe, rodzi wiele wątpliwości. Ten problem należy ponadto odnieść do specyfiki polskiego systemu oświaty i – szerzej – polskiej administracji. Jak wspomniano, kultura organizacji stanowi o możliwościach i charakterze implementowania nowych form budżetu.

W ankiecie zadaliśmy pytanie o mierniki efektów. Niestety określenie to okazało się nieprecyzyjne i z naszych rozmów z przedstawicielami samorządów wynikało, że samorzady za mierniki efektu bardzo często przyjmują mierniki produktu. Nie wiadomo zatem, jak dokładnie rozumiano te mierniki w ankiecie. Niemniej odpowiedzi pokazują, jak wiele budzi wątpliwości idea mierzenia – czy to samych nakładów, czy rezultatów (por. rys. 8).



Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z ankiet.

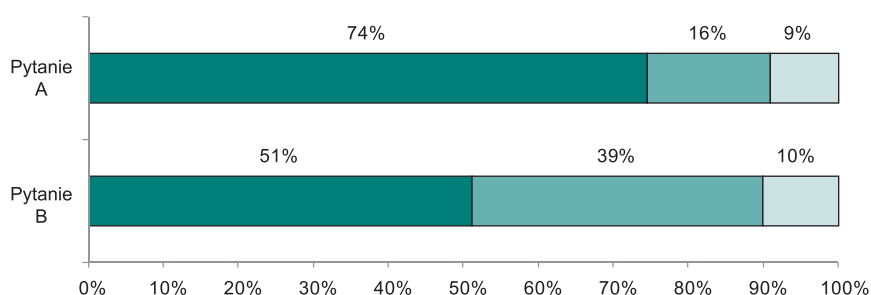
Ponad połowa samorządów ma wątpliwości, czy w ogóle można definiować i mierzyć efekty w oświacie: 57% samorządów uznało za przeszkodę brak elastyczności w zatrudnianiu, a 52% – ogólną specyfikę oświaty. Co trzeci samorząd nie zgadzał się z istnieniem takich problemów, aprobując tym samym stosowanie mierników. Ciekawe, że podział odpowiedzi nie miał związku z tym, czy w danej JST jest już wprowadzony budżet zadaniowy.

Karta nauczyciela to jeden z wielu elementów ograniczających elastyczność działania polskich samorządów w wydatkach oświatowych. Poza jurysdykcją samorządów znajduje się także tworzenie programów nauczania, formułowanie standardów edukacyjnych czy prowadzenie egzaminów zewnętrznych (co jest zadaniem MEN) oraz nadzór i ocena efektywności szkół i nauczycieli (przede wszystkim będące w gestii kuratoriów). Nie oznacza to, że samorzady nie mogą nic w oświacie zrobić, ich inicjatywa wymaga jednak działań wykraczających poza to, o czym wprost mówią przepisy. Rozważając tę kwestię, warto się odnieść do wcześniej sformułowanych refleksji o typie administracji. Reformy z nurtu NPM, w tym budżet zadań, a szczególnie budżet celów i efektów, wymagają oddolnej inicjatywy. Ważna jest wola polityczna – na poziomie samorządu – do wprowadzania zmian. Nie wszystko można i da się uregulować w prawie, zwłaszcza że, jak podkreślano, zadania i cele powinny być zdefiniowane zgodnie z lokalnymi potrzebami, z uwzględnieniem opinii i potrzeb wszystkich lokalnych interesariuszy. Jak pokazują wyniki ankiety, samorzady w większości widzą to i rozumieją; 75% ankietowanych podkreślało, że specyfika lokalnego systemu oświaty wymaga samodzielnego, lokalnego opracowania celów i mierników. To, czego można oczekiwać od władz państwowych, to wskazania standardów, przy czym niemal 40% ankietowanych samorządów nie widziało takiej potrzeby.

Powyższe opinie oraz rozważania przeprowadzone we wcześniejszych częściach tego rozdziału wskazują, że obligatoryjne wprowadzenie budżetu zadań, a zwłaszcza celu i efektów, należy uznać za niezasadne. Doprowadzi to raczej do dalszego sformalizowania działań samorządów niż do poprawy efektywności. Lepszym rozwiązaniem jest polityka prezentacji dobrych praktyk i szkoleń pokazujących, jakie korzyści płyną z tych nowych form budżetu. Przy czym punktem wyjścia w samorządach, szczególnie w odniesieniu do oświaty, powinien być budżet zadań. Mierzenie nakładów na produkty, jak pokazano, jest już w wielu polskich samorządach znane i stosowane. Istnieją zatem polskie przykłady budżetu zadań.

Odrębnym problemem jest istnienie „standardowych” mierników czy to produktu, czy rezultatu działań podejmowanych przez samorzady. Problem dotyczy nie tylko oświaty, ale również innych zdecentralizowanych zadań publicznych. Chodzi o ocenę efektywności funkcjonowania samorządów. Jak wspomniano, taki benchmarking, w którym wykorzystuje się mierniki, uważany jest za jeden z wielu czynników sprzyjających efektywniejszemu działaniu podmiotów publicznych. Nie polega on na kontrolowaniu poczynań samorządów,

RYS. 9. CELE I MIERNIKI W OŚWIACIE – CENTRALNE CZY LOKALNE ?



Pytanie A Ze względu na specyfikę lokalnego systemu oświaty każda gmina powinna sama wypracować swoje cele i mierniki

Pytanie B Powinny istnieć standardy celów i mierników, stworzone centralnie

■ zgadzam się ■ nie zgadzam się ■ nie wiem / trudno powiedzieć

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji z ankiet.

a jedynie ich monitorowaniu. Trzeba brać pod uwagę, że taki monitoring jest często źle postrzegany przez zarządzających zadaniami publicznymi, czego wyrazem może być niemal 40% odpowiedzi w ankiecie negujących konieczność istnienia standardów miar. Jednak w oświacie czy pomocy społecznej, czyli tam, gdzie duża część środków kierowana jest w formie subwencji lub dotacji z budżetu państwa, wiedza o tym, jak są one lokalnie wykorzystywane, jest niezbędna. Tym bardziej że na poziomie państwa istnieje budżet w układzie zadań (budżet celów i efektów). Mierniki rezultatu dla funkcji 3 państwa (pn. Edukacja, wychowanie i opieka) są już stworzone. Próba ich wyliczenia nie tylko na poziomie kraju, ale również poszczególnych samorządów, pozwoliłaby zobaczyć, jakie jest między nimi zróżnicowanie, i umożliwiłaby bardziej przemyślaną politykę oświatową państwa. Dziś największa część wydatków z budżetu na edukację – subwencja oświatowa – nie ma ani wyznaczonego celu, ani mierników oceniających efektywność jej wykorzystania.

W. Misiąg⁷⁵ odnosząc się do polityki społecznej, zaproponował, aby budżet zadaniowy obejmował zarówno wydatki instytucji centralnych, jak i poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Podobną propozycję w odniesie-

⁷⁵ W. Misiąg, A. Hryniewicka, *Koncepcja i wskaźniki...*

niu do oświaty można znaleźć w opracowaniu A. Strzelczak⁷⁶. Dziś jednak należałoby raczej zacząć od pełniejszego zdefiniowania celów i mierników na poziomie państwa, oczywiście z uwzględnieniem informacji płynących od samorządów. Być może z czasem poszczególne samorządy zaczną wykorzystywać te informacje również na potrzeby zarządzania swoimi finansami, w tym zbudowania własnych budżetów zadań, a w następnej kolejności budżetów celu i efektów.

Bibliografia

Andrews M., *Performance-based budgeting reform. Progress, problems and pointers*, w: A. Shah (ed.), *Fiscal Management*, World Bank, 2005.

Barrow L., Rouse C., *Casualty, casuality, casuality: The view of Education Inputs and Outputs from Economics*, Federal Reserve Bank of Chicago Working Papers, November 2005.

Blanchard L., *Performance Budgeting: How NASA and SBA Link Costs and Performance*, IBM Center for the Business of Government, 2006.

Carlsson S., Haglund A., *Performance budgeting in practice (Swedish municipalities)*, w: *Modernizing municipal finance of the Kaliningrad oblast: performance-based approach and regional development*, EastWest Institute, Moskwa 2007.

Diamond J., *From program to performance budgeting: The challenge for emerging market economies*, „IMF Working Papers”, 2003, 03/169.

Haggart S. (red.), *Program budgeting for school district planning*, Educational Technology Publications, Englewood Cliffs, New Jersey 1972.

Herzog R., *Performance budgeting: descriptive, allegorical, mythical and idealistic*, „International Journal of Organization Theory and Behaviour”, Spring 2006, 9(1).

Herbst M., Herczyński J., Levitas A., *Finansowanie oświaty w Polsce – diagnoza, dylematy, możliwości*, Warszawa 2009.

⁷⁶ A. Strzelczak, *Koncepcja pomiaru...*

Kopańska A., *Budowanie konkurencji w usługach komunalnych. Analiza zastosowania na podstawie sektora wodno-kanalizacyjnego*, w: S. Kańduła (red.), *Finanse i gospodarka jednostek samorządu terytorialnego*, 2008.

Lachiewicz W. (red.), *Klasyfikacja budżetowa 2011*, Beck InfoBiznes, Warszawa 2011.

Ladd H., *The Dallas School Accountability and Incentive Program: An Evaluation of Its Impacts on Student Outcomes*, „Economics of Education Review”, 1999, vol. 18(1).

Levitas A., *Planowanie strategiczne w oświacie*, prezentacja dla projektu *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym*, Warszawa, 11 maja 2011.

Lubińska T., *Budżet a finanse publiczne*, Diffin, Warszawa 2010.

Misiąg W., Hryniewicka A., *Koncepcja i wskaźniki budżetu zadaniowego a bilans potrzeb pomocy społecznej*, Raport Instytutu Rozwoju Służb Społecznych, 2011.

Montesinos V., Brusca I., *The usefulness of performance and financial reporting in local government: the Spanish experience*, artykuł prezentowany na 13. konferencji CIGAR *Bridging public sector and non-profit sector accounting*, Ghent, 9–10 czerwca 2011.

Opolski K., Modzelewski P., *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, CEDEWU, Warszawa 2004.

Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, WN PWN, Warszawa 2006.

Pakoński K. (red.), *Budżet. Budżet jako narzędzie zarządzania w administracji samorządowej, czyli jak osiągać cele przy ekonomicznym wykorzystaniu zasobów*, Municipium, Warszawa 2000.

Pina V., Torres L., Yetano A., *Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches*, „European Accounting Review”, 2009, vol. 18.

Propper C., Wilson D., *The use and usefulness of performance measures in the public sector*, „Oxford Review of Economic Policy”, 2003, vol. 19, nr 2.

Rivenbark W., Kelly J., *Performance budgeting in municipal government*, „Public Performance & Management Review”, September 2006, vol. 30, nr 1.

Robinson M., Brumbry J., *Does performance budgeting work? An analytical review of literature*, „IMF Working Papers”, 2005, 05/210.

Shah A., Chunchil S., *A primer on performance budgeting*, w: Shah A. (red.), *Budgeting and budgetary institutions*; World Bank 2007.

Stanek R., *Analiza gminnych strategii oświatowych*, Raport dla projektu *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym*, UW, ORE, Warszawa 2010.

Strzelczak A., *Koncepcja pomiaru skuteczności i efektywności wydatkowania środków publicznych w sferze Edukacja i nauka na przykładzie budżetu zadaniowego Gminy Miasto Szczecin*, w: *Gospodarka polska w warunkach kryzysu*, materiały z VI konferencji doktorantów, Szczecin 26–27 marca 2010, Szczecin 2011.

Swianiewicz P., *Finanse samorządowe; koncepcje, realizacja; polityki lokalne*, Muncypium SA, Warszawa 2011.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U., Nr 157, poz. 1240).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczególnej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U., Nr 38, poz. 207).

Weber M., *Nowy sposób planowania finansów*, „Rzeczpospolita” 14.09.2011 r.