



Agnieszka Kopańska

**Budżet zadaniowy.
Szanse i bariery zastosowania
w realizacji zadań oświatowych samorządów**

Spis treści:

1. Od budżetu klasycznego do budżetu celów i efektywności	6
1.1. Budżet klasyczny	7
1.2. Budżet programów (<i>program budgeting</i>)	9
1.3. Budżet celów i efektywności (<i>performance budgeting</i>)	14
2. Zastosowanie budżetów zadań oraz celów i efektów w praktyce. Przegląd doświadczeń zagranicy ze szczególnym uwzględnieniem zadań oświatowych.	18
3. Budżet zadaniowy w Polsce – historia i stan dzisiejszy	23
3.1. Historia wprowadzania budżetu zadaniowego w polskich samorządach i jego podstawowe odmiany	23
3.1.1. Budżet zadaniowy – wdrożenia programu LGPP	23
3.1.2. Rozbudowana analityka oświatowa	25
3.1.3. Budżet zadaniowy – „model szczeciński”	26
4. Zalety zastosowania nowych form budżetu (budżetu zadań) w odniesieniu do edukacji- doświadczenia polskich samorządów	29
5. Budżet zadań czy budżet celów i efektów. Możliwości zastosowania w edukacji.	32

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, które tę efektywność będą wyraźnie poprawiać.

W niniejszym opracowaniu analizie poddane są możliwości i ograniczenia zastosowania budżetu zadań oraz celów i efektów w odniesieniu do oświaty. W Polsce, dla omawianych form budżetu przyjmuje się potocznie jedno określenie – budżet zadaniowy. Jest to mylące, gdyż pomimo tego, że 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. Jednak podstawą pomiaru efektywności pozostaje produkt – a więc bezpośredni wynik i nakłady z nim związane. Natomiast w budżecie celów i efektów, przyjmuje się, że ów produkt jest tylko środkiem osiągnięcia celu – a więc rezultatu publicznych działań. Pomiar efektywności jest zatem pełniejszy, gdyż pokazuje jakie były wykorzystane nakłady dla osiągnięcia celu.

Szczegółowy opis budżetów zadań oraz celów i efektów wraz z odniesieniami do zadań oświatowych został zaprezentowany w pierwszej części opracowania. Teoretyczne modele, które stanowiły zachętę dla zastosowania tych form budżetu, a szczególnie budżetu celów i efektów, w kolejnej części zostały zestawione z praktycznymi problemami. Jak pokazano, trudną kwestią w zadaniach oświatowych jest zbudowanie właściwych mierników rezultatów. Przy czym problemy te można podzielić na obiektywne – wynikające z specyfiki oświaty jak 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 celów i efektów.

Podobna konkluzja wynika z przeglądu polskiej praktyki zastosowania budżetu zadań oraz celów i efektów, czemu jest poświęcona kolejna część opracowania. Rozmowy z przedstawicielami gmin i miast oraz ankieta przeprowadzona na reprezentatywnej próbie polskich gmin pokazały, że stosowany w niemal połowie samorządów inny niż klasyczny budżet to właśnie budżet zadań. Samorządy nie chcą mierzyć rezultatów działań edukacyjnych. Barię, jaką często się tu przywołuje jest mała elastyczność wydatków oświatowych. Czy jest to obiektywna przeszkoda czy raczej subiektywne usprawiedliwienie – trudno w tym miejscu wyrokować. Na pewno podstawą dla szerszego zastosowania budżetu celów i efektów w oświacie jest dobre rozpoznanie możliwości kształtowania celów edukacyjnych przez samorządowców.

Doświadczenia międzynarodowe w stosowaniu budżetów zadaniowych w samorządach lokalnych, można podsumować w następujących wskazaniach¹

- 1) Budowanie zarządzania opartego o miary rezultatów, to proces trudny i wielowątkowy, ale przede wszystkim lokalny.
- 2) Miary są niezbędnym elementem budżetu zadań oraz celów i efektów i nie można mówić o tych budżetach jeśli ich wprowadzenie nie jest poprzedzone opracowaniem właściwych wskaźników, 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 w oparciu o wskaźniki. Jednak ze względu na złożoność i przesunięcie w czasie rezultatów, powinny być w tej ocenie wykorzystywane wskaźniki produktu.
- 4) Uzyskanie pozytywnych efektów 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 czasu wymaga zmiana kultury organizacji (urzędu), w tym szczególnie odejście od jedynie formalistycznego rozumienia pracy administracji publicznej.

Dziś 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. Próba ich wyliczenia nie tylko dla poziomu kraju ale również poszczególnych samorządów, pozwoliłaby zobaczyć jakie jest zróżnicowanie w kraju, a dzięki temu na bardziej świadomą politykę oświatową państwa. Dziś największa część wydatków z budżetu na edukację – subwencja oświatowa, nie ma ani wyznaczonego celu ani mierników oceniających efektywność ich wykorzystania. Jednak wprowadzenie takich miar nie może być traktowane jako wdrożenie budżetu zadaniowego do samorządów. To, jak powiedziano musi być proces lokalny. Być może z czasem poszczególne samorządy zaczną wykorzystywać te informacje również na potrzeby zarządzania swoimi finansami- a w tym dla zbudowania własnych budżetów zadaniowych. Prawne 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 szkoleń pokazujących jakie zalety płyną z tych 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 prostsze i co najważniejsze znane już samorządom narzędzie. Również historia zmian form budżetu na zachodzie pokazuje, że jest to dobry punkt wyjścia.



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 (...) (Ustawa o finansach publicznych – uofp – z 2009 r. 110, i 211). Ta podstawowa definicja zawiera dwie cechy budżetu- planowość i polityczny charakter, co wynika z uchwalania go w drodze debaty demokratycznej. 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 ekonomiczne funkcje, jakie te podmioty pełnią. Budżet nie może być zatem rozumiany tylko jako dokument (akt normatywny) jest on również narzędziem zarządzania finansami publicznymi, przebiegającym w określony sposób – od planowania poprzez uchwalanie, wykonanie do sprawozdania i kontroli z jego realizacji .

Form budżetu – a więc tego jak dochody i wydatki (przychody i rozchody) są planowane i zapisywane, jest w praktyce wiele. Celem niniejszego rozdziału jest analiza możliwości i ograniczeń zastosowania budżetów zadań oraz celów i efektów- popularnie nazywanych budżetem zadaniowym, w odniesieniu do oświaty.

W pierwszej części dokonano historycznego przeglądu form budżetu od klasycznego do celów i efektów, wskazując ich podstawowe charakterystyki a również przyczyny, dla których od kilkudziesięciu już lat podejmuje się na całym świecie próby reform budżetu. Zaprezentowane przykłady budżetów zadań oraz celów i efektów odnoszą się do zadań oświatowych. Przedstawione są tu zalety, jakie te inne niż klasyczne formy budżetu mogą przynieść dla działań podmiotów publicznych, w tym działań w zakresie oświaty. Ten teoretyczny przegląd jest zestawiony w z praktyką wykorzystania budżetów zadań i celów i efektów na świecie. Pozwolił on na wskazanie podstawowych problemów na jakie można napotkać projektując i wykorzystując nowe formy budżetu w szczególności w odniesieniu do oświaty.

W dalszej części pokazano doświadczenia i opinie polskich samorządów stosujących różne formy budżetu, w tym budżetu zadań w oświacie. Wykorzystano tu wyniki ankiety jaką przeprowadzono na reprezentatywnej próbie polskich gmin i powiatów oraz wnioski z rozmów przeprowadzonych z przedstawicielami 6 miast, które wdrożyły budżety zadań w oświacie. Zakończeniem tej części jest próba odpowiedzi na pytanie o możliwości i perspektywę wykorzystania nowych form budżetowania w oświacie* .

* 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 i niezwykle ciekawe i owocne rozmowy. Pragnę w tym miejscu również serdecznie podziękować Tonemu Levitasowi, za wiele życzliwych uwag do kolejnych wersji opracowania i inspirację do dalszych przemyśleń i poszukiwań.

1. Od budżetu klasycznego do budżetu celów i efektywności

W literaturze formułuje się szereg zasad, jakie powinien spełniać budżet (por. tabela nr 1). Okazuje się jednak, że w praktyce nie wszystkie są równie łatwe i oczywiste w osiągnięciu a także ocenie. Zasady równowagi, zupełności, jedności czy szczegółowości związane są przede wszystkim z tym, co w budżecie jest zapisywane. Będą one zależeć zatem od tego jak prawo definiuje dochody i wydatki podmiotu publicznego, jaka powinna być liczbowa relacja między nimi, a wreszcie to jakiego okresu powinien budżet dotyczyć. Spełnienie tych zapisów, choć często trudne jest jednak dość oczywiste w ocenie. Z kolei spełnienie zasady przejrzystości, jawności, realności i gospodarności wynikać będzie przede wszystkim z tego jak dokonuje się zapisów budżetowych – a więc od formy budżetu. Ocena ich spełniania jest bardziej złożona i często subiektywna, stąd trudniejsza w zapisie i egzekwowaniu według litery prawa. Jednak to właśnie te zasady stanowią w ostatnich latach, wraz z ideami New Public Management NPM (nowego zarządzania publicznego) przedmiot szczególnego zainteresowania i poszukiwania reformatorów budżetów. A wynika to z tego, że klasyczna forma budżetu w niewielkim stopniu je realizuje.

Tabela 1 Zasady budżetowe

ZASADA	OPIS
Równowaga	Konieczność wskazania źródeł pokrycia wszystkich wydatków i rozchodów.
Zupełność	Objęcie budżetem wszystkich dochodów i wydatków państwa/samorządu.
Jedność	Formalna – związana z wspólnym (zbiorczym) wykonaniem budżetu państwa i samorządów, a na poziomie jednostki samorządu terytorialnego – budżetu samorządu oraz planów finansowych samorządowych jednostek sektora finansów publicznych. Materialna – która mówi, że źródła dochodów nie są przypisane do żadnych konkretnych wydatków
Szczegółowość	Źródła dochodów i przeznaczenie wydatków powinny być dokładnie określone, a wydatki realizowane nie mogą przekroczyć zaplanowanych i dokonywane muszą być w określonym czasie, ściśle określony powinien być również ten czas – okres budżetowy.
Przejrzystość	Budżet powinien być tak skonstruowany, aby można było zrozumieć procesy zachodzące w obszarze finansów publicznych.
Jawność	Plan i wykonanie budżetu powinien być jawny dla wszystkich zainteresowanych, w tym przedstawicieli społeczeństwa.
Realność	Plany powinny być przygotowane dokładnie i odzwierciedlać wiedzę o ryzykach jakie napotkać może ich realizacja.

Gospodarność	Określana często jako oszczędność w wydatkowaniu środków publicznych, ale powinno rozumieć się ją szerzej, a mianowicie jako efektywność – a więc uzyskanie jak najlepszej relacji między nakładami a ich efektami.
---------------------	---

Źródło: por. np. Owsiak St.; 2006; str. 123; Swianiewicz P.; 2011; str. 239

1.1. Budżet klasyczny

Forma budżetu obowiązująca polskie samorządy zapisana jest w ustawie o finansach publicznych (uofp). 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 zapisane są w tym budżecie w specjalny sposób ustalony w klasyfikacji budżetowej* według działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności; paragrafów – określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku[†]. Podziałki klasyfikacyjne (dział, rozdział, paragraf) oznaczone są cyframi. I tak na przykład działania związane z edukacją zapisane są w dziale oświata i wychowanie – 801; szkolnictwo wyższe – 803 czy 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 4 cyfr. Trzy pierwsze wskazują na rodzaj dochodu – np. 292 subwencje ogólne z budżetu państwa, lub wydatku – np. 401 – wynagrodzenia osobowe pracowników. Czwarta cyfra wskazuje na powiązanie dochodu lub wydatku z programami realizowanymi z środków zagranicznych, jeśli jest większa od zera mówi to o istnieniu takiego powiązania, np. cyfra 1 oznacza finansowanie z programów ze środków pochodzących z UE.

Klasyfikacja budżetowa pozwala jak widać na bardzo szczegółowe zapisywanie wszystkich przepływów środków publicznych. Jest to niewątpliwa zaleta tej formy budżetowania, kolejną zaletą z szczegółowości wynikającą jest również możliwość porównywania wydatków między różnymi podmiotami publicznymi tego samego typu jak również w czasie. Zatem tak konstruowane budżety pozwalają na kontrolę finansów publicznych. Natomiast spełnianie przez tę formę budżetu (zwaną klasyczną lub liniową) wskazanych wcześniej zasad budżetu jest problematyczne. Skupimy się tu tylko na czterech ostatnich zasadach, które jak powiedziano różnicują w sposób szczególny różne formy budżetu.

Zasada jawności i przejrzystości jest formalnie zachowana (przez jawność debaty publicznej jak również sprawozdawczości) jednak faktycznie niewiele z tej jawności i przejrzystości może skorzystać „przeciętny” obywatel. W zasadzie tylko wyspecjalizowane jednostki i osoby (jak RIO, Ministerstwo Finansów) są w stanie zrozumieć, co dokładnie kryje się

* A dokładnie Rozporządzeń Ministra Finansów ws szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Aktualnie obowiązuje rozporządzenie z 2010 r, wcześniejsze pochodziło z 2006 r.

[†] Przy czym 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 (Lachiewicz W (red.); 2011).

w poszczególnych pozycjach budżetu. Szczegółowe rozbicie według klasyfikacji budżetowej utrudnia również powiązanie budżetu z rzeczywistymi zadaniami realizowanymi przez samorząd, a ostatecznie realność i gospodarność budżetu jest trudna do oceny. Wynika to z jednej strony z braków w tej klasyfikacji – na przykład wśród rozdziałów działu oświata i wychowanie nie następuje rozróżnienie na różne typy szkół zawodowych (technika, szkoły zawodowe), a w paragrafach nie można rozróżnić wydatków na wynagrodzenia według grup pracowników*. 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 tym samym powiela 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 ograniczona².

W niektórych opracowaniach można zatem 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...”³ 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 New Public Management NPM (nowego zarządzania publicznego).

NPM, który ma swoje korzenie w latach 80. XX wieku w Wielkiej Brytanii jest koncepcją, która odcisnęła niezwykle silne piętno na sposobie myślenia o zarządzaniu podmiotami publicznymi. Podstawowe zasady postulowane przez NPM, które najbardziej odzwierciedlają się w nowych formach budżetu to⁴:

- Konieczność większego nacisku na analizę efektów i efektywności działań publicznych. Wyniki i rezultaty podejmowanych przez podmioty publiczne zadań powinny być określone a następnie ich wykonanie mierzone i powiązane z kosztami ich osiągnięcia.

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

- 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 procedury.
- Konieczność lepszego odzwierciedlania w działaniach publicznych potrzeb społecznych. To wymaga lepszego dialogu władz i administracji ze społeczeństwem, czego ważnym instrumentem jest budżet, który powinien być dostępny, czytelny dla mieszkańców

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

Jednak pierwsze próby nowych form budżetów publicznych pojawiły się przed NPM, jeszcze w latach 50 tych. Za pierwowzór nowoczesnych form budżetu uważa się tzw. budżet planowania, programowanie i budżetowania (Program and Planning -Programming -Budgeting (PPB)) jaki wprowadzono w Departamencie Obrony USA. Te pierwsze próby się nie powiodły. Co ciekawe idea PPB 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 i brak hierarchizacji celów, 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 zadań.⁵

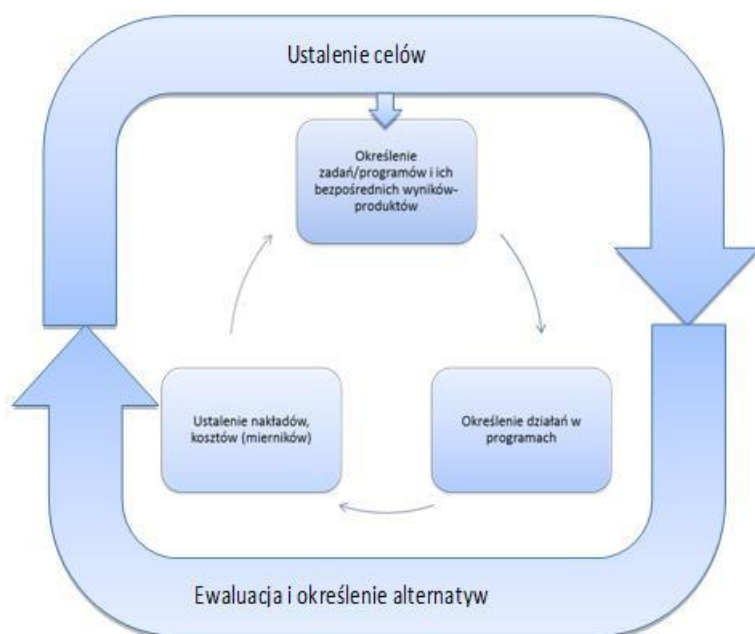
1.2. Budżet programów (*program budgeting*)

Schemat działania w tej formie budżetowania* pokazany jest na poniższym rysunku. Jak widać punktem wyjścia jest określenie celów organizacji np. określonych w strategii samorządu. Z punktu widzenia idei tego budżetu, a również pokazanych wcześniej wskazań NPM i zasad budżetowych ten element budżetu zadań jest podstawowy. Podmiot publiczny, zarządzający nim (władze i administracja publiczna) muszą wyznaczyć ten cel, powinna być to ich samodzielna (zdecentralizowana) decyzja. Cel powinien odzwierciedlać potrzeby danej jednostki, a więc również społeczeństwa. W następnym kroku realizację tego celu rozpisuje się na niezbędne programy (zadania) a wreszcie działania, jakie konieczne są do osiągnięcia zamierzonego celu. Każdy program czy działanie ma swój określony rezultat – bezpośredni produkt lub efekt. Będą to np. uczniowie czy absolwenci danych poziomów nauczania,

* 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 nadmiernie pojemne, co może rodzić problemy dla interpretacji i oceny zastosowania różnych form budżetu. Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

korzystający z stołówki czy świetlicy. Do tych działań przypisane zostają nakłady rzeczowe i osobowe oraz określone koszty jakich programów/zadania wymagają. Istotnym elementem jest okresowa ewaluacja realizacji tych programów, tego czy prowadzą one rzeczywiście do zamierzonego celu oraz określenie alternatywnych działań a nawet programów. To oznacza, że mamy do czynienia z cyklem, po przejściu którego wracamy znów do określenia celów i/lub programów. Jednak przedmiotem zapisów w budżecie i analiz budżetowych są koszty i szerzej nakłady wykonania poszczególnych zadań/programów w przeliczeniu na osiągnięte produkty. Dokonuje się tego przy pomocy wskaźników kosztów i nakładów⁶. Stąd stałym i niezwykle ważnym elementem budżetu zadań jest informacja o nakładach nie tylko finansowych (jak to jest w budżecie klasycznym), ale również rzeczowych, a również o produktach – bezpośrednich wynikach działań.⁷

Rysunek 1 Schemat działań w przypadku stosowania budżetu programów/zadań



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Haggart S. (red.) 1972 oraz Pakoński K. (red) 2000

Jeśli na przykład w budżecie klasycznym jest rozdział szkoła podstawowa, to w budżecie zadań będzie istniało dookreślenie według zadań jakie ta szkoła pełni – np. realizacja podstawy programowej, zajęcia dodatkowe z uczniem zdolnym, dofinansowanie basenu (albo szerzej zajęć sportowych) czy prowadzenie świetlicy. W każdym przypadku odpowiedzialnym (dysponentem) środków jest ten sam podmiot (dana placówka szkolna), który może być również określony jako centrum kosztów. Jednak 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, a nawet klasyfikacji budżetowej – np. wydatki na świetlicę) w budżecie zadań możemy ocenić czemu te wydatki rzeczywiście służą – a to oznacza często konieczność łączenia lub rozdzielania

wydatków grupowanych w jednym punkcie klasyfikacji budżetowej. Jednocześnie jeśli pojawiają się nowe zadania – jak na przykład programy finansowane z 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 2 Budżet zadań – przykład w okręgu szkolnym (USA)

Opis programu	Wydatki w roku				
	1	2	3	4	5
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					
OGÓŁEM					
Nakłady i produkty – dane rzeczowe	Dane dla roku				
	1	2	3	4	5
LICZBA uczniów – szkoły podstawowe					
Liczba uczniów – szkoły gimnazjalne					
Liczba uczniów – szkoły ponadgimnazjalne					
RAZEM					
Liczba nauczycieli					
Liczba pracowników ogółem					
Liczba szkół					
Powierzchnia (w km2)					

Źródło: Haggart S. (red.) 1972; str. 72

Przypisanie kosztów czy szerzej nakładów do zadań nie jest proste. Należy szczegółowo zrozumieć i opisać proces (działania) związane z wykonywaniem zadania. Podstawowe rozróżnienie nakładów będzie wynikało ze związku z „produktem”, a więc można wskazać nakłady bezpośrednie i pośrednie. Szczególną trudność nastroczają koszty pośrednie – np. koszty obsługi administracyjnej, materiałowe, utrzymania budynku. Ciężko jest je dopisać do konkretnego zadania wykonywanego w tej samej placówce (przez tego samego

dysponenta). Nakłady bezpośrednio związane z wykonaniem zwykle są łatwiejsze do identyfikacji, jednak i tu mogą powstawać problemy. Jeśli np. nauczyciel obok zajęć w ramach realizacji podstawowego programu prowadzi zajęcia dodatkowe, należy rozdzielić godziny jego pracy i przypisać do różnych zadań. Innym przykładem są koszty np. doształcenia nauczycieli, trudno jest je przypisać do konkretnego zadania, w którego realizacji później ten nauczyciel bierze udział. Tę kategorię kosztów nazywa się zakumulowanymi kosztami usług (*service pool costs*). Rozdzielenie tych kosztów między poszczególne zadania nie jest zadaniem prostym (i tanim), instrumentarium podpowiada w tym przypadku Activity Based Costing (rachunek kosztów działań) – metoda rachunkowości znana z sektora prywatnego.⁸ Jednak, ze względu na trudność i kosztowność tej metody w praktyce bardzo często koszty te nie zostają rozdzielone i często traktowane są jako osobne zadanie – np. obsługa administracyjna, doształcenie nauczycieli.

Ustalenie kosztów i przypisanie ich do zadań stanowi o kolejnej zalecie budżetu zadań/programów. W budżecie tym następuje szczegółowa kontrola kosztów i możliwość ich porównywania między jednostkami (szkołami, klasami) realizującymi to samo zadanie lub kosztów jego wykonania w czasie. Ta możliwość porównywania jest możliwa dzięki zastosowaniu wskaźników, które pokazują ile „kosztował” dany produkt (kiedy przeliczamy np. na liczbę uczniów) lub zastosowany nakład (kiedy przeliczamy np. na liczbę etatów czy placówek). Taka informacja pozwala szukać optymalizacji kosztów – a więc poprawia gospodarność działań publicznych. Po pierwsze dzięki rzetelnym informacjom wynikającym ze wskaźników, zarządzający zadaniem publicznym (np. szkoła, dział oświaty, skarbnik) może zrozumieć „funkcję produkcji”^{*} i określić najbardziej optymalny zestaw nakładów dla osiągnięcia określonych produktów. Po drugie stanowi podstawę dla benchmarkingu kosztów między wykonawcami zadań (np. szkołami podstawowymi, nauczycielami), który – jak pokazują doświadczenia i badania z wielu dziedzin – stanowi impuls dla poszczególnych wykonawców do poprawy kosztowej efektywności działania⁹.

Przy czym należy pamiętać, że te analizy dokonywane są w obrębie danej jednostki. Pozwalają jej na porównywanie kosztów i szerzej nakładów uzyskania określonych produktów. Od tego jak są zdefiniowane poszczególne programy i działania zależeć będzie ilość i szczegółowość informacji płynących z budżetu zadań. Oczywiście wiele z takich porównań jest możliwe również w oparciu o dane z budżetu klasycznego. Jednak po pierwsze w przeciwieństwie do niego mamy tu zidentyfikowane centra kosztów, po drugie możemy wyróżnić kategorie kosztów i nakładów, a przede wszystkim produktów najważniejsze z punktu widzenia danego podmiotu publicznego (samorządu, czy tak jak w amerykańskim przykładzie okręgu szkolnego).

^{*} Warto przy tym zauważyć wykorzystanie tej zalety jest w pełni możliwe tylko w przypadku uwzględniania w kosztach zadań wszystkich kosztów.

Ważnym elementem przy kształtowaniu budżetu zadań, jest precyzyjne określenie dysponenta środków i jego odpowiedzialności. Wspomniany powyżej element „konkurencyjności” będzie mógł zaistnieć tylko wtedy, gdy dysponent ma rzeczywistą możliwość podejmowania decyzji wydatkowych i organizacyjnych kształtujących koszty wykonania zadania. W kontekście szkół warto może zauważyć, że tym dysponentem może być albo wydział oświaty albo każda placówka oświatowa. Na przykład 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. Efekty tak znacznej decentralizacji nie są jednoznaczne¹⁰, nie jest to jednak przedmiotem rozważań w tym opracowaniu.

Z punktu widzenia osiągnięcia pozytywnych efektów budżetu zadań ważne jest natomiast, aby określony w budżecie dysponent miał rzeczywistą swobodę decyzji wydatkowych i organizacyjnych. 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 jednocześnie szanse na uzyskanie optymalnych kosztów. Ważne będzie również, aby dysponent potrafił z tej swobody korzystać, co oznacza, aby swoje zadania postrzegał nie przez pryzmat realizacji przepisów a celu, dla którego te zadania wykonuje – stąd pomimo tego, że cel nie jest przedmiotem analiz w budżecie programów, powinien on stanowić punkt wyjścia dla jego tworzenia.

Wskazane powyżej podstawowe zasady kształtowania budżetu zadań uwidaczniają 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” – obowiązującego prawem klasycznego i nowego. Uzyskanie porównywalności kosztów jest z kolei utrudnione ze względu na specyfikę poszczególnych dysponentów czy centrów kosztów, co będzie związane np. 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, rezultatem będą ich wyniki egzaminacyjne a następnie to czy i jak znaleźli się oni na rynku pracy, dalszym jeszcze, ale niezbędnym w analizach publicznych efektem jest rozwój gospodarczy danego 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. Jednak, jak pokazuje powyższe zestawienie, łańcuch korzyści (czy kosztów) nie mających miary pieniężnej powinien być wyróżniony również w odniesieniu do innych działań publicznych, w tym oświatowych. Podobnie jak w odniesieniu do CBA, punktem wyjścia będzie tu zmierzenie tych na pierwszy rzut oka niemierzalnych rezultatów, a więc efektów osiągniętych celów. Próba taka jest podejmowana w budżecie określanym jako budżet celów i efektywności- *performance budgeting*.

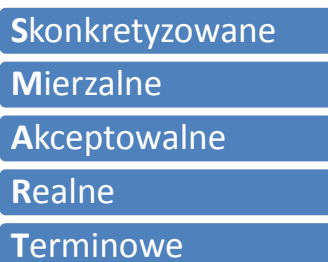
1.3. Budżet celów i efektywności (*performance budgeting*)

Budżet celów i efektów* nawiązuje do idei pomiaru celowości wydatków publicznych. Punktem wyjścia jest odpowiedź na pytanie o cele publicznych działań. Następnie określa się sposoby ich realizacji- 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 jej realizacji). Tak więc budżet celów i efektywności 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 zapisami prawa, jednak nie jest to tożsame. Jeśli np. gmina jest odpowiedzialna za edukację publiczną, to jest to jedna z funkcji jaką ona spełnia. Jednak podobnie jak w budowaniu strategii przyjmuje się wizję funkcjonowania oświaty i na tej podstawie cele strategiczne, które „wykraczają” poza spełnianie podstawy programowej tak też cele w budżecie celów i efektów mają szerszy zakres. Podobnie jak w strategii można je rozdzielać na cele długo i krótkoterminowe.

Przy określaniu celu przywołuje się regułę SMART[†] znaną z zarządzania poprzez cele w sektorze prywatnym. Zgodnie z tą regułą cel powinien być:

Rysunek 2 Charakterystyka celów w budżecie celów i efektów



Źródło: Opracowanie własne

* Takie tłumaczenie zaproponowano w Pakoński K. (red.) 2000.

[†] Jest to bezpośrednie tłumaczenie z angielskiego, gdzie określa się, że cele powinny być Specific; Measurable; Attainable/Ambitious; Realistic; Timely.

Przede wszystkim cel powinien być konkretny, nie budzący wątpliwości interpretacyjnych, pozwalający określić jakiego efektu (rezultatu) możemy się spodziewać. Ten rezultat musi być możliwy do zmierzenia. Chodzi tu zarówno o mierzalny charakter jak i dostępność danych. W niektórych przypadkach, jak np. w pokazanych poniżej celach szwedzkiego Nybro, sposobem mierzenia mogą być ankiety. Często będzie to więcej niż jedna miara pokazująca różne aspekty oczekiwanego rezultatu. Aby przyjęty cel był rzeczywiście realizowany musi być zrozumiały i akceptowany przez pracowników za jego realizację odpowiedzialnych. Warto dodać, że z tego względu nie powinien być to cel narzucony zewnątrz ale stworzony na potrzeby danej organizacji, w procesie konsultacji z tymi którzy będą odpowiadać za realizację zadań (tak jak cele w strategii). Nie można wyznaczać celu, który wykracza poza możliwości wykonania, realność oznacza zatem że organizacja musi posiadać wystarczające zasoby aby cel zrealizować. Na końcu wreszcie, należy przyjąć terminy w jakich rezultat ma być osiągnięty, aby wyznaczały one horyzont działania a również pozwoliły na weryfikację postępów.

Tabela 3 Przykładowe cele długo i krótkoterminowe w budżecie celów i efektów w szwedzkim 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 jak najwcześniej pomoc	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 Carlsson S; Haglund A; 2007

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/samorządów. Czasem osiągnięcie jednego celu wymaga prowadzenia więcej niż jednego programu. Należy zauważyć, że w tym miejscu wchodzimy w etap, który rozpoczynał budżet zadań, to znaczy określamy programy, rozpisujemy je na działania i przypisujemy im koszty.

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

Pomiar kosztów (nakładów) też jest tu dokonywany, jednak w przeciwieństwie do budżetu zadań stanowi on jeden z wielu mierników służących ocenie realizacji celów a nie jedyny. W zależności od tego do czego przyrównujemy miary – czy do kosztów czy do stopnia realizacji 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 realizacji celu), miernikach gospodarności (oceniając ile kosztuje nas dany nakład rzeczowy).

Rysunek 3 Przykładowy schemat zależności w budżecie celów i efektywności.

CEL: podnieść wyniki egzaminacyjne uczniów z matematyki	NAKŁADY FINANSOWE: wydatki bezpośrednie (dokszałcenie nauczycieli, zakup nowych tablic itp.) i pośrednie (wynagrodzenie administracji obsługującej program)	NAKŁADY RZECZOWE i OSOBOWE: dodatkowe godziny pracy nauczycieli, wykorzystywany sprzęt	PRODUKT: liczba uczniów biorących udział w nowych lekcjach, liczba lekcji przeprowadzonych nową metodą	REZULTAT: wyniki egzaminów z matematyki, zdawalność egzaminów matematyki,
działanie (program) – wprowadzenie nowych metod uczenia matematyki				
wskaźnik zdawalności egzaminów – porównanie z rokiem bazowym, z innymi samorządami/szkołami, z zamierzonym rezultatem – miarą rezultatu				
	Miernik nakładów (kosztów) np. ile wydajemy na jednego nauczyciela (na godzinę pracy nauczyciela) zatrudnionego w programie			
	Miernik kosztów produktu – np. Ile wydajemy na jednego ucznia biorącego udział w programie, ile wydajemy na jeden oddział biorący udział w programie			
	Miernik kosztów rezultatu – np. Ile kosztowało podniesienie wyników w stosunku do roku bazowego			
		Miernik nakładów rzeczowych/osobowych na produkt; np.. Ilu jest uczniów biorących udział w programie na jednego nauczyciela		
		miernik nakładów na rezultat- ilu nauczycieli brało udział w podniesieniu wyników w stosunku do roku bazowego		

			Miernik produkt/rezultat – np. Ile lekcji było przeprowadzonych, dla ilu uczniów w stosunku do uzyskanych rezultatów- podniesienia wyników w stosunku do roku bazowego
--	--	--	--

Źródło: opracowanie własne

Podobnie jak strategia obejmuje dłuższy okres czasu, również w budżecie celów i efektów ta dłuższa perspektywa musi zostać uwzględniona. Rezultat nie jest przecież osiągnięty w jednym roku, ale wymaga wielu lat działań. Stąd widoczne na powyższym rysunku mierniki w zależności od poziomu analizy (produkt czy rezultat) będą dotyczyć innego okresu czasu – odpowiednio 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 w oparciu o wskaźniki produktu. Wskaźniki rezultatu pozwalają ocenić efektywność przyjętych programów, powinny służyć kontroli czy i jak zbliżamy się do ustalonego celu, a w perspektywie kilku a nawet kilkunastoletniej powinny stanowić podstawę ewaluacji i ewentualnej zmiany programów i/lub celów.

Zalety jakie potencjalnie płyną z zastosowania budżetu celów i efektywności przede wszystkim poprawienie efektywności działania podmiotów publicznych. Obok efektywności kosztowej, którą lepiej niż w klasycznym budżecie analizować można w budżecie zadań, w tym budżecie mamy możliwość analizy celowości wydatków, a więc efektywności alokacji środków publicznych. Tak więc realność i gospodarność zyskują tu nowy wymiar w stosunku do budżetu 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. Dodatkowo jak pokazano jego opinie, mogą stać się jedną z miar osiągniętych rezultatów. Tak więc budżet ten staje się potencjalnie bardziej przejrzysty i zrozumiały dla mieszkańców. Znow w przeciwieństwie do innych form budżetu, w budżecie celów i efektywności integrujemy kolejny element wskazywany jako konieczny krok w zmianie zarządzania publicznego. Budżet ten staje się bowiem instrumentem współzarządzania społeczeństwa w samorządzie.

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

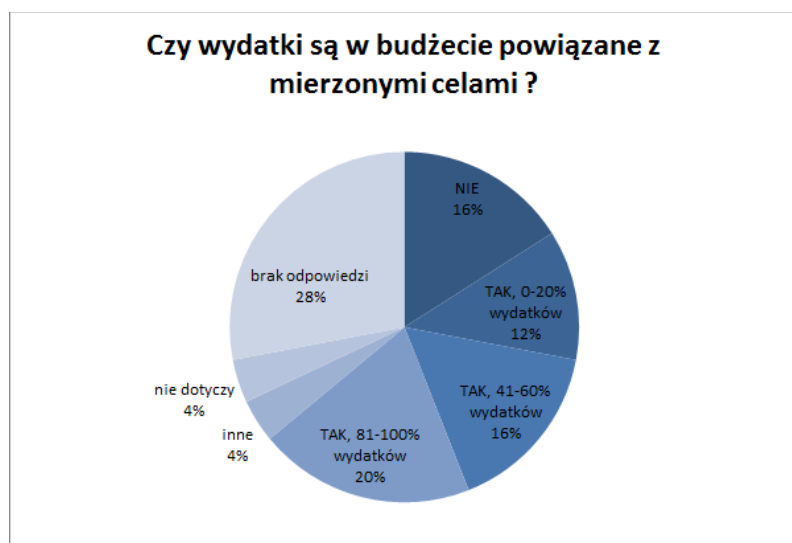
Powyżej przedstawiono teoretyczne podstawy budżetów zadań oraz celów i efektów. W praktyce form budżetu jest bardzo wiele i stanowią połączenie wielu (w tym wymienionych powyżej) wzorcowych konstrukcji. Stąd analiza ich zastosowania a tym bardziej efektów jest trudna, niemniej umożliwia pokazanie najczęstszych problemów pojawiających się w procesie wprowadzania i realizacji budżetu jak również najistotniejszych warunków ich przezwyciężenia.

Jak powiedziano te typy budżetów wprowadzane są w wielu krajach na różnych szczeblach administracji i do różnych zadań publicznych od wielu już lat. Jednak w większości krajów nadal podstawową formą budżetu pozostaje budżet klasyczny, a praktyczne wykorzystanie miar, czy nawet zadaniowego układu budżetu jest ograniczone. Na przykład w 2007 r. w 21 z 25 krajów UE funkcjonowały na poziomie krajowym różne miary produktu a w 16 rezultatu. Jednak, jak pokazuje rysunek 4, ich powiązanie z konkretnymi wydatkami było ograniczone.

Jeszcze rzadziej wykorzystywane są te miary w budżetach w samorządach. Na przykład 2002r. w amerykańskich gminach tylko w 15,5% najmniejszych samorządów (do 10,000 mieszkańców) wykorzystywało miary rezultatów w procesie budżetowym, w większych samorządach (powyżej 50,000) ta proporcja była większa, jednak nadal nie przeważająca – 40%.¹¹ Podobne badanie w Hiszpanii pokazało jeszcze niższe wykorzystanie w budżetach gmin celowego podejścia do wydatków. Od 2006 r. większe gminy hiszpańskie (powyżej 50,000 mieszkańców) są zobowiązane do przygotowywania w budżecie miar rezultatów ich działania, a dodatkowo rekomenduje się prowadzenie nowoczesnych metod budżetowania. Jednak, jak pokazało przeprowadzone w 2010 r. badanie tylko około 15% z tych samorządów uznaje użyteczność tych miar w procesie budżetowym.¹²

Innymi słowy nawet gdy mierniki są określone nie stanowią o kształtowaniu budżetu na kolejne lata. Co ciekawe czasem nawet mierniki są wpisywane w dokument budżetu ale w żaden sposób 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 ale jako element autopromocyjny. Nowa forma budżetu ma świadczyć o nowoczesności zarządzania.¹³

Rysunek 4 Powiązanie wydatków w budżecie państwa z mierzalnymi celami w krajach UE w 2007 r.



Źródło: Budget Practices and Procedures Survey; OECD 2007;
<http://webnet.oecd.org/budgeting/Budgeting.aspx>

Powyższe analizy odnieść można przede wszystkim do budżetu celów i efektów. Jest to historycznie nowsza konstrukcja, która budziła (i budzi) wiele nadziei co do jej efektów w poprawie wydatkowania publicznych środków. Okazuje się jednak, że w praktyce budżet ten rodzi bardzo wiele trudności, tak więc istnieje 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”.¹⁴ Niemniej problem rzeczywistego korzystania z mierników zapisanych w budżecie dotyczyć będzie nie tylko mierników rezultatu ale również (choć w nieco mniejszym stopniu) produktu.

Problem ten związany jest 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 – budowania kapitału ludzkiego, ale również wychowania – w tym walczenia z patologiami czy wychowania obywatelskiego (budowania kapitału społecznego) nie tylko wśród uczniów ale i rodziców, ale również pracodawca dla dość dużej grupy 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 mianownika¹⁵.

Teoria podpowiada, że wybór najważniejszych celów, określenie mierników rezultatów, mierników produktów i szerzej zaplanowanie budżetu zadań lub celów i efektów wymaga 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 z sprawami zasadniczymi jak światopogląd czy opcja polityczna, ale również (a może przede wszystkim) 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 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”.¹⁶

Kolejny problem dotyczy tylko mierników rezultatów. Chodzi o ich odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do przyjętego celu. W przypadku edukacji zawsze będzie pojawiał się problem oceny wyników edukacyjnych. Standardowym sposobem tej oceny są wyniki egzaminów zewnętrznych. Jednak jak wiadomo na ten wynik ma wpływ szereg nie kontrolowanych przez szkołę czy samorząd czynników, jak pochodzenie społeczne, wykształcenie rodziców, środowisko klasy etc. Podpowiedzią wydają się być 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, jest to trudne i kosztowne. Z kolei rozwiązaniem problemu jednorazowych czynników, które mogą oddziaływać na wynik egzaminu jest wykorzystanie wyników egzaminów z kilku lat. Okazuje się jednak, że nawet tak skomplikowane i przemyślane miary efektów edukacyjnych szkół budzą wątpliwości, a korzystanie z ich efektów do oceny pracy szkół mylące (a nawet szkodliwe) dla realizacji rzeczywistego celu jakim jest podniesienie efektów edukacyjnych. Problemy jakie się tu wskazuje to np. pogłębianie się różnic między poszczególnymi szkołami czy nastawienie uczenia na zdawanie testów a nie rozwój uczniów czego wyrazem jest rezygnacja np. z zajęć muzycznych czy sportowych w ostatnich klasach¹⁷.

Jednak raz jeszcze należy przypomnieć, że efekty edukacyjne to tylko jeden z wielu wymiarów działania szkoły. Jak pokazano np. w poprzedniej części na przykładzie Szwecji, należy analizować również inne aspekty działania szkoły- jak partycypację uczniów i rodziców w jej życiu, czy bezpieczeństwo dzieci. Z jednej strony, ta wielowątkowość jest wadą (o czym wspomniano kilka akapitów wcześniej) jednak w kontekście problemów pomiaru wyników edukacyjnych może stanowić pewną pomoc, pozwalając np. 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 szereg zadań jest szczegółowo określonych różnymi rozporządzeniami to ograniczona jest swoboda decyzji wydatkowych. Teoria sugeruje, że powinniśmy mieć do czynienia z „mechanicznym” przełożeniem informacji płynących

z wskaźników – 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. Jak powiedziano, NPM wskazuje, że zarządzający zadaniem publicznym powinien być odpowiedzialni za cel, i mieć swobodę w wybieraniu sposobów jego realizacji. Zatem nie może być ograniczony zbyt dokładnymi wskazaniem prawa¹⁸. Z drugiej strony, jeśli cel ma wielowątkowy charakter a jego realizacja zależy od wielu podmiotów, bezpośrednio zarządzający – decydenci nie mogą odpowiadać za jego realizację, która dodatkowo jest często przesunięta w czasie. Aby jednak zachować powiązanie decydentów i ich oceny z podejmowanymi przez nich działaniami, postuluje się ocenianie ich w odniesieniu do realizacji (kosztów) produktów.

Obok wskazanych powyżej obiektywnych ograniczeń, istotne będzie tu podejście zarządzających do zadań. Bardzo ważną rolę będzie tu odkrywać 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 efekty. Za przyczynę tych różnic wskazuje się różną kulturę administracji publicznej. Tam gdzie przeważa biurokratyczne podejście, a podstawą działania administracji jest litera prawa, tam idee NPM aplikowane są znacznie dłużej i często jedynie powierzchownie. Dotyczy to szczególnie krajów Europy Południowej wraz z Francją ale także Niemiec i Austrii¹⁹.

Warto zauważyć, że dwa pokazane powyżej problemy z miernikami – problem oceny efektów edukacyjnych i ograniczona swoboda wydatkowa – związane są z złamaniem wskazanej wcześniej zasady realności celu. Stwierdzone było, że cel, jaki stawiamy przed podmiotem publicznym, i który przyjmujemy jako podstawę określenia jego zadań, musi być realny do spełnienia na poziomie tego podmiotu. Jak się wydaje mamy tu w przypadku edukacji sporą niedogodność. Raz jeszcze zatem wraca problem definiowania celów, być może edukacyjne są zbyt złożone i związane z wieloma niezależnymi od zarządzających czynnikami, ale inne ważne dla funkcjonowania szkoły zwykle leżą istotnie w zasięgu samorządu. Okazuje się również, że rozwiązaniem może być zrezygnowanie z przekładania miar rezultatów na decyzje budżetowe. Bo nawet w tym przypadku budują większą świadomość wydawanych pieniędzy i realizowanych na podstawie zewnętrznie ustalonych standardów zadań. Nie odnosi się to oczywiście do miar produktu, gdyż ocena i porównywanie kosztów i nakładów jest nie tylko możliwe ale i zasadne.

Jak pokazano powyżej rzeczywiste stosowanie miar w budżetach jest trudnym zadaniem. A przecież nie jest to jedyna trudność z jaką trzeba się zmierzyć tworząc budżet zadań czy celów i efektów. Kłopotliwe może być również rozpisanie zadań na działania i przypisanie im pełnych kosztów. Czasu wymaga nie tylko weryfikacja rezultatów ale również dostosowanie się użytkowników budżetu (urzędników) do nowego systemu. Często rodzi się tu opór, wynikający z przeładowania 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) celów i efektów są na tyle wysokie, że dość często mamy do czynienia z rezygnacjami z rozpoczętych reform. Determinacja i wola polityczna okazuje się być bardzo istotnym czynnikiem utrzymania działań zmieniających tradycyjne budżetowanie. Jak pokazano na przykładzie USA i Kanady budżety te utrzymują się przede wszystkim w tych jednostkach administracji publicznej, gdzie mamy do czynienia z systemem silnej władzy prezydenckiej lub 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.

Jak pokazano powyżej, wprowadzenie budżetów 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 wielowątkowości i zależności od wielu podmiotów. Z drugiej mamy czynniki subiektywne, wynikające z obaw czy po prostu nieumiejętności podejmowania trudnych decyzji wykraczających poza zapisane przepisami działania. Jednocześnie pozytywne efekty dobrego zastosowania nowych form budżetowania są wyraźne i nie są to tylko zalety potencjalne ale rzeczywiste obserwacje z szeregu badań i analiz przeprowadzanych w tych miejscach na świecie, gdzie budżet zadań lub budżet celów i efektów funkcjonuje od dłuższego czasu²⁰.

W tym miejscu, warto uporządkować najważniejsze zasady właściwego wykorzystania tych form budżetu.²¹

- 1) Budowanie zarządzania opartego o miary rezultatów, to proces trudny i wielowątkowy. Wymaga czasu i zaangażowania możliwie szerokiej grupy interesariuszy, którzy powinni wraz z władzami współtworzyć cele, określać mierniki a nawet programy ich realizacji.
- 2) Miary są niezbędnym elementem budżetu zadań i celów i efektów i nie można mówić o tych budżetach jeśli ich wprowadzenie nie jest poprzedzone opracowaniem właściwych wskaźników (produktów w przypadku budżetu zadań czy rezultatów w przypadku budżetu celów i efektów). Okresowa (np. raz na 5 lat) weryfikacja stosowanych wskaźników (podobnie jak programów) jest niezbędna.
- 3) Nowa forma budżetu to za mało, aby dokonały się zmiany w zarządzaniu środkami publicznymi. Musi być to powiązane z nowym budżetowaniem – a więc decyzje o alokacji środków muszą być podporządkowane odpowiednim zadaniom/programom, weryfikowane na podstawie wskaźników. Jednocześnie osoby/jednostki

odpowiedzialne za dany program muszą mieć swobodę zarządzania środkami im przekazywanymi. Rozliczenie ich z realizacji programów powinno następować w oparciu o wskaźniki produktu – a więc tego, co jest zależne od decyzji zarządczych jednostki, a nie rezultatu, który zależy od zbyt wielu czynników.

- 4) Uzyskanie pozytywnych efektów 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 powyżej z założenia są odsunięte w czasie) ale również czasu wymaga zmiana kultury organizacji.

3. Budżet zadaniowy* w Polsce – historia i stan dzisiejszy

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.. Istotne znaczenie miało tu wsparcie z Programu Partnerstwa dla Samorządu (LGPP) sponsorowanego przez Amerykańską Agencję Rozwoju Międzynarodowego (USAID). Dzięki szkoleniom a także bezpośredniej pomocy z tego programu w latach 1999-2000 38 samorządów przygotowało swoje budżety w formie budżetów zadań. Były to zarówno duże miasta (jak Kraków, Poznań) jak i mniejsze gminy²². Niektóre z tych samorządów (ale nie wszystkie) prowadzą budżet zadań do dziś. Przykładem miasta, które brało udział w tym programie i do dziś używa i prezentuje swój budżet zadań są Starachowice (por. tabela nr. 5), które poniżej posłużą jako przykład – reprezentanta całej tej grupy[†].

3.1.1. Budżet zadaniowy – wdrożenia programu LGPP

Prace nad wdrożeniem budżetu przebiegały w Starachowicach w kilku etapach. Przede wszystkim 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 te 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

* Jest to określenie potocznie używane w Polsce, jednak jak wyjaśnimy mało precyzyjne.

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

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”²³.

Tabela 4 Budżet zadań – przykład Starachowic- 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	L. oddz					
	L. dzieci					
Zmienne elementy nauczania	L.dzieci objętych naucz. Indywidualnym					
Klasy 0	L. oddz					
	L. dzieci					
Prowadzenie stołówki, kuchni, świetlicy	korzystający z żywienia					
	korzystający ze świetlicy					
Klasy alternatywne	L. oddz					
	L. dzieci					
REMONTY						
Doskonalenie zawodowe nauczycieli						
Programy wspólnotowe						
Inwestycje						
Pomoc materialna						

Źródło: Sprawozdanie z realizacji budżetu Miasta Starachowice za 2008 r.

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 wskaźników produktu- czy to w odniesieniu do nakładów osobowych czy finansowych. Budżet w tym kształcie jest przygotowywany i prezentowany w Starachowicach do dziś. Niestety cele zadań w zakresie edukacji nie są artykułowane w dokumencie budżetowym, nie można zatem zweryfikować czy i jak są one realizowane.

Pozostały zadania, wraz z szczegółowym określeniem nakładów. Jest to zatem niemal klasyczny budżet zadań/programów.

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 z takich programów korzystać. 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 np. w Gdańsku i Ostrowie Wielkopolskim. Dziś gdy technologia jest znacznie bardziej zaawansowana a przede wszystkim tańsza i często już obecna w urzędach samorządów np. Gdańsk wraca do poprzednich pomysłów.²⁴

3.1.2. 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 szczególny 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 zdefiniowano przez wydział oświaty, w porozumieniu z placówkami oświatowymi. Wyróżniona jest działalność podstawowa, prowadzona przez każdą placówkę, która następnie podzielona jest na podzadania – określone zajęcia prowadzone w szkole. Zdefiniowana jest również działalność dodatkowa, która nie wynika wprost z arkusza organizacyjnego, jak godziny zastępstw doraźnych, nauczanie indywidualne, tzw. trzynastki, nagrody – są 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 nie pojawia się we wszystkich placówkach, są tu np. zielone szkoły, programy wymiany międzynarodowej, remonty czy działania finansowane z środków innych niż miasta. Planowanie budżetu w obrębie oświaty i księgowanie następuje w układzie tych zadań. System ten pozwala na wyliczanie wskaźników kosztów, które jednak niekoniecznie są pokazywane w budżecie.

W praktyce samorządy często utożsamiają rozbudowaną analitykę oświatową z budżetem zadań. Istotnie jest to bardzo bliskie narzędzie. Jednak w świetle zaprezentowanych we wcześniejszej części tego opracowania rozważań o budżetach zadań, a szczególnie 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 i tworzony jawnie i (w najbardziej idealnym budżecie celów



i efektów) we współpracy ze społeczeństwem. Jeśli zatem wspomniane oprogramowanie i analizy z niego wynikające pozostają wewnętrznym narzędziem urzędu, nie mają charakteru budżetu zadań a szczególnie celów i efektów. Zwłaszcza, że cel dla którego realizacji są 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.

3.1.3. Budżet zadaniowy – „model szczeciński”

Obok „głównego nurtu” wprowadzania budżetów zadań wraz z programem USAID, również pod koniec zeszłego wieku w Szczecinie stworzono system nawiązujący do budżetu zadań, jednak różniący się od poprzedniego w dwu istotnych kwestiach- po pierwsze podstaw podziału zadań a po drugie podejścia do obowiązkowej klasyfikacji budżetowej (por. Tabela 6 poniżej).

Tabela 5 Budżet zadań – przykład Szczecina – zadanie – prowadzenie publicznych szkół podstawowych

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:

Zapewnienie wynagrodzeń dla pracowników

- wynagrodzenia osobowe pracowników
- wynagrodzenia bezosobowe
- pochodne od wynagrodzeń
- dodatkowe wynagrodzenie roczne

2. Pozostałe wydatki bieżące związane z działalnością jednostek

- 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:

- kwota wydatków na ucznia -
- kwota wydatków na oddział -
- średnia liczba uczniów przypadająca na oddział

Harmonogram finansowy działań:

- miesięcznie 1/12 planu rocznego

Klasyfikacja wydatków:

- rozdział 80101

Podstawy prawne:

- ustawa z dn. 7.09.1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. Nr 256 poz. 2572 ze zm.),
- ustawa z dnia 26.01.82 r.- Karta Nauczyciela (t.j. Dz.U. z 2006 r. Dz.U. Nr 97 poz. 674 ze zm.)

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



KAPITAŁ LUDZKI
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY



Projekt współfinansowany przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

Podstawą sformułowania tego budżetu są zadania i to „zadania a nie cel są nadrzędne”. To one są w pierwszej kolejności określone na podstawie zadań realizowanych przez samorząd zgodnie z przepisami prawa (w podziale na własne i zlecone), a dopiero w następnej kolejności definiuje się do nich cel i mierniki. Kolejna 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”²⁵ Takie podejście 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 jednak prostsze i tańsze, a dodatkowo 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, które w klasyfikacji budżetowej znajdzie się w rozdziale „działalność pozostała”). Dziś podobny jak w Szczecinie układ budżetu występuje np. w Warszawie.

Różnice w obu podejściach są wyraźnie widoczne w powyższych 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. W Starachowicach miasto wyodrębniło zadania szkół według ich znaczenia i specyfiki dla 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 również szacowania kosztów bezpośrednich i pośrednich każdego z tych zadań. W Szczecinie mamy odtworzenie klasyfikacji budżetowej – np. wspomniane stołówki stanowią odrębne zadanie niewidoczne 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 opracowania. Mierniki wyliczane w obydwu typach budżetów zadań są podobne – są to wskaźniki 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 zobaczenie kosztów realizowanych przez każde „centrum kosztów” – szkołę (choć oczywiście jest to możliwe, ale nie jest do „wyczytania” bezpośrednio z budżetu).

Choć wiele jest zatem podobieństw – zdefiniowanie zadań i mierzenie ich kosztów, są to inne formy budżetów. Jednak popularnie oba nazywane są budżetami zadaniowymi, podobnie jak systemy zarządzania oświatą. Ta nazwa jest podobna raczej do stosowanej w tym

opracowaniu nazwy „budżet zadań” (lub programów). Również powyższe przykłady bardziej zbliżone są do idei tego budżetu niż budżetu celów i efektów. Niestety określenie „budżet celów i efektów” nie przyjęło się w Polsce i dziś, kiedy mowa jest o budżecie zadaniowym, nie można mieć pewności, co pod tym pojęciem się kryje. Bałagan definicyjny pogłębił się wraz z wprowadzeniem „budżetu w układzie zadań” do polskiego prawodawstwa.

Pierwsze prace nad wprowadzeniem nowej formy budżetu – nazywanego budżetem zadaniowym jako obowiązkowej w budżecie państwa rozpoczęto w 2006 r. Wprowadzono niezbędne zmiany w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. i już na 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. Również w aktualnej ustawie o finansach publicznych uwzględniono tę nową formę budżetu, definiując ją następująco:

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” (uofp; art. 2 ust. 3).

Powyższa definicja nawiązuje raczej do budżetu celów i efektów. Jak dotychczas w odniesieniu do samorządów ta forma budżetu traktowana jest jedynie jako fakultatywna. Jednak zgodnie z deklaracjami Ministerstwa Finansów w przyszłości można oczekiwać, że budżet uwzględniający mierniki rezultatów stanie się obowiązkowy również lokalnie²⁶. Dotychczasowe doświadczenia polskich samorządów, są jak pokazano bliższe budżetowi zadań. Mierniki rezultatów bywają wykorzystywane w innych dziedzinach – np. w Krakowie istnieje wzorcowy budżet celów i efektów w odniesieniu do zadań administracyjnych.

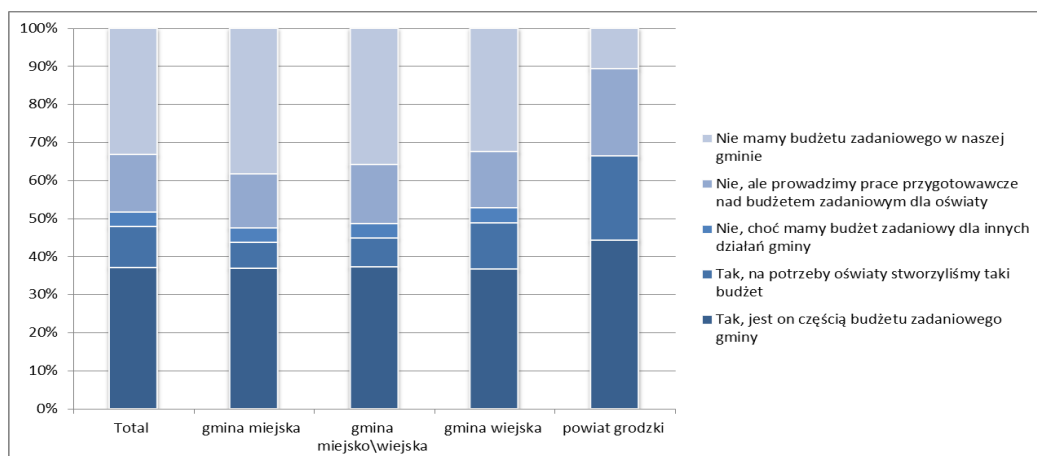
Doświadczenia i oczekiwania polskich samorządów z wykorzystania tych różnych form zadaniowego spojrzenia na oświatę pokazane są w kolejnej części opracowania.

4. Zalety zastosowania nowych form budżetu (budżetu zadań) w odniesieniu do edukacji – doświadczenia polskich samorządów

Prezentowane w poniższej części informacje pochodzą z ankiety przeprowadzonej latem 2011 r. na ogólnopolskiej reprezentatywnej próbie 320 gmin. Respondentami w 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 tego są tu wykorzystane opinie przedstawicieli samorządów zebrane w trakcie przeprowadzonych wywiadów oraz z rozmów prowadzonych w tzw. grupie fokusowej.

W 2011 r. 37% ankietowanych samorządów ogółem stwierdzało, że posiada budżet zadaniowy, a obok tego 10%, że wprowadziło taki budżet na potrzeby zadań oświatowych. Jak pokazuje poniższy wykres szczególnie wiele powiatów grodzkich stosuje tę formę budżetu dla zadań oświatowych (66%). Co ciekawe, w drugiej kolejności co do stopnia wykorzystania budżetu zadań i analityki oświatowej są gminy wiejskie (prawie 50%), a stosunkowo najrzadziej korzystają z tej formy budżetowania gminy miejskie (45% wskazań)*.

Rysunek 5 Budżet zadań w polskich samorządach – informacje z ankiet.

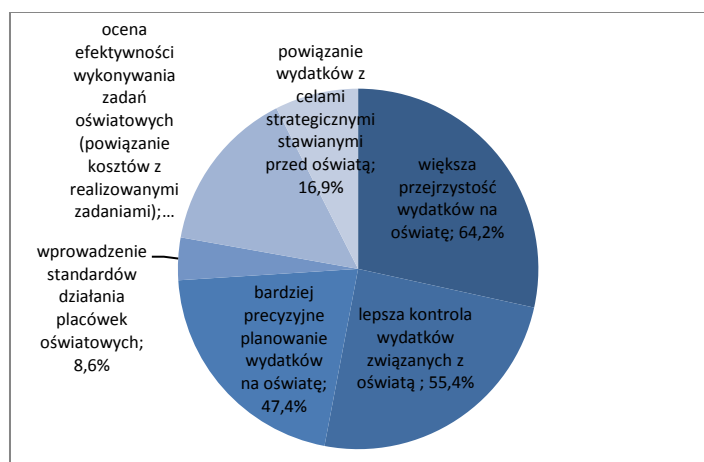


Źródło: Opracowanie własne

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

* 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. Budżet zadaniowy tylko w oświacie to zapewne istnienie różnych programów analitycznych wykorzystywanych w planowaniu wydatków oświatowych.

Rysunek 6 Zalety wprowadzenia budżetu zadań w odniesieniu do zadań oświatowych – informacje z ankiet



Wartości nie sumują się do 100%, gdyż samorządy mogły wskazać więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: Opracowanie własne

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 ankietowani byli pracownicy urzędu samorządu, dla których zapewne bliższa jest „klasyczna” forma budżetu. Dodatkowo liczba zadań wpisywanych szczególnie w dużych ośrodkach jest tak znaczna, że wprowadzenie budżetu zadań jest bardziej transparentny niż klasyczny, jednak nadal 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 odnieść ją zarówno do „przeciętnego obywatela” jak i radnych. Jak podkreślali przedstawiciele miast z którymi rozmawialiśmy to właśnie zadaniowy układ budżetu a nie klasyczny jest przedmiotem dyskusji z radnymi. Szczególnie programy dodatkowe, zaplanowane przez daną jednostkę, które gubią się w klasycznym budżecie tu są wyraźne. Co ciekawe, próby określenia celów a również 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 mierników. 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 jednak podkreślano, że informacja o kosztach rzadko stanowi podstawę istotnych zmian w budżecie oświaty. Wynika to z w opinii przedstawicieli samorządów o ograniczonej elastyczności decyzyjnej w odniesieniu do najważniejszej kategorii wydatków w oświacie – wynagrodzeń dla nauczycieli*. 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 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 jako zalety istnienia budżetu zadaniowego „wprowadzania standardów działania placówek oświatowych”. 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%)

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 funkcjonowania oświaty (i samorządu) jest budżet zadaniowy. Z drugiej strony zaskakuje, że połowa ankietowanych nie dostrzegała 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 czemu. Być może miał na to wpływ konkretny typ budżetu lub czas od kiedy budżet w układzie zadań funkcjonuje w samorządzie. Być może brak dostrzegania tej zalety jest związany z wspomnianą nieobecnością zarządczego zastosowania wskaźników.

Ostatnia z potencjalnych zalet- powiązanie wydatków z celami strategicznymi, zgodnie z opisanym schematem budowania budżetu zadań powinna być traktowana jako oczywista. Niestety jak pokazuje liczba wskazań (16,9%) tak nie jest. Po części może to wynikać z tego, że strategiczne planowanie w oświacie, opisane w oddzielnych dokumentach jest w polskich samorządach niezbyt częste. Zaledwie 22,5% ankietowanych samorządów posiadała taki dokument a większość (47%) ujmowała strategię oświatową w ogólnym dokumencie strategicznym. Jednak nawet spośród podmiotów, które posiadają strategię opracowaną

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

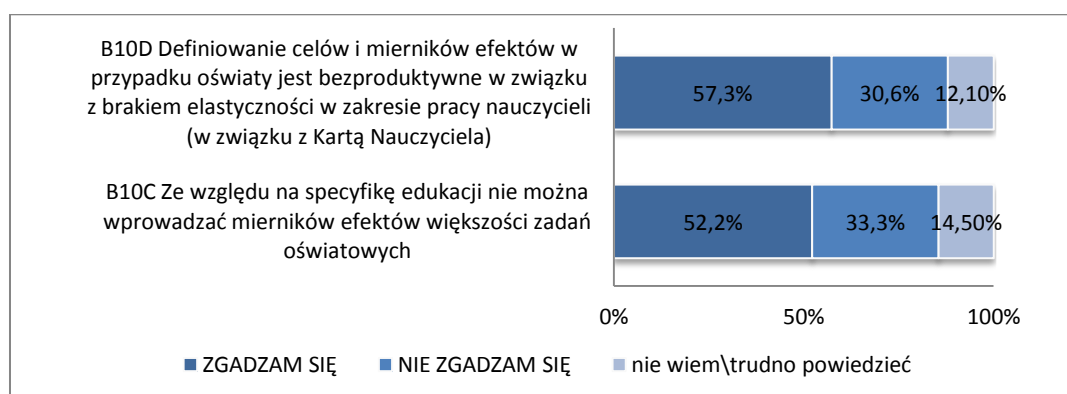
specjalnie dla oświaty tylko nieco ponad połowa ma budżet zadaniowy w oświacie i zaledwie co piąty z tych samorządów wskazywał na powiązanie wydatków z celami strategicznymi. Również tylko co piąty samorząd spośród tych które strategię oświatową mają uwzględnioną w strategii ogólnej i jednocześnie ma budżet zadaniowy twierdził, że takie powiązanie wydatków i strategii istnieje.

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

Samorządy jak dotychczas „wołą” zatem analizować koszty i nakłady na produkt niż pytać się 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 brak związku między celami strategicznymi a określonymi zadaniami jest to wadą, jednak nie przeszkadzającą 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 to mierzenie rezultatów nawet jeśli możliwe rodzi wiele wątpliwości. Ten problem należy dodatkowo 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 nie jest to precyzyjne i nasze rozmowy z przedstawicielami samorządów pokazały, że jako miernik efektu bardzo często traktują samorządy 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. rysunek 7).

Rysunek 7 Możliwości i problemy stosowania mierników efektów w oświacie – informacje z ankiet

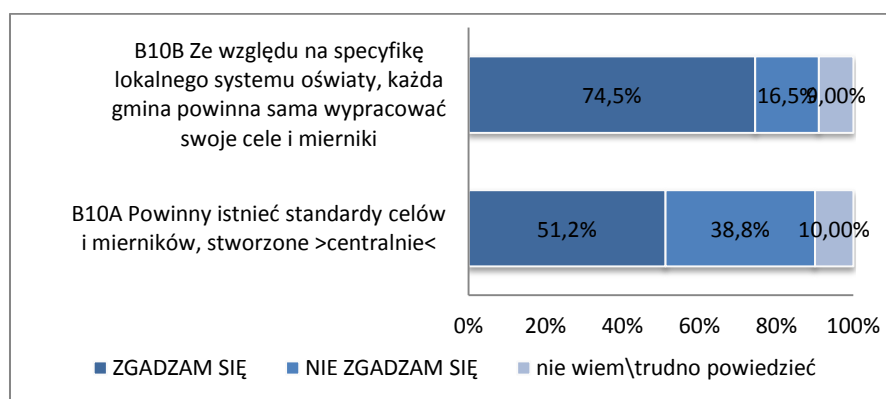


Połowa samorządów ma wątpliwości czy w ogóle można definiować i mierzyć efekty w oświacie. Odpowiednio 57% samorządów uznało za przeszkodę brak elastyczności

w zatrudnianiu, a 52% ogółem specyfikę oświaty. Co trzeci samorząd nie zgadzał się jednak z istnieniem takich problemów. Ciekawe, że podział odpowiedzi nie miał związku z tym czy samorząd miał czy nie już wprowadzony budżet zadaniowy.

Problem Karty Nauczyciela to jeden z wielu elementów ograniczających elastyczność działania polskich samorządów w wydatkach oświatowych. Poza jurysdykcją samorządów jest również odpowiedzialność za tworzenie programów nauczania, formułowanie standardów edukacyjnych czy prowadzenie egzaminów zewnętrznych (co jest zadaniem MEN) a również nadzór i ocena efektywności szkół i nauczycieli (przede wszystkim będące w gestii kuratoriów). Nie oznacza to jednak, że samorzady nic nie mogą w oświacie robić, jednak wymaga to działań wykraczających poza to, co wprost mówią przepisy. Można to odnieść do wspomnianych w części poprzedniej rozważań o typie administracji. Reformy z nurtu NPM, w tym budżet zadań a szczególnie celów i efektów, wymagają oddolnej inicjatywy. Ważna jest wola polityczna, na poziomie samorządu do wprowadzania zmian. Nie wszystko można i da się zapisać w prawie, zwłaszcza że jak podkreślano, zadania i cele powinny być zdefiniowane zgodnie z lokalnymi potrzebami, uwzględniając opinie i potrzeby 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 wskazanie standardów, przy czym niemal 40% ankietowanych samorządów nie widziało takiej potrzeby.

Rysunek 8 Centralne a lokalne „tworzenie” celów i mierników – informacje z ankiet



Powyższe opinie oraz rozważania przeprowadzone w wcześniejszych częściach tego opracowania wskazują, że prawne 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 zalety 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 wykorzystywane. Istnieją zatem polskie przykłady budżetu zadań.

Odrębnym problemem jest istnienie „standardowych” mierników czy to produktu czy rezultatu działań podejmowanych przez samorządy. Dotyczy on nie tylko oświaty, ale również innych zdecentralizowanych zadań publicznych. Chodzi o ocenę efektywności funkcjonowania samorządów. Jak wspomniano taki benchmarking, w którym wskaźniki się wykorzystuje uważany jest za jeden z wielu czynników sprzyjających efektywniejszemu działaniu podmiotów publicznych. Nie chodzi tu o kontrolowanie poczynąń samorządów, a jedynie ich monitorowanie. Takie mierzenie, jak powiedziano jest często źle postrzegane przez zarządzających zadaniami publicznymi, czego wyrazem może być niemal 40% odpowiedzi w ankiecie negacje konieczności istnienia standardów miar. Jednak w oświacie czy pomocy społecznej – 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). Wskaźniki rezultatu już są tu stworzone dla Funkcji 3 państwa – Edukacja, wychowanie i opieka. Próba ich wyliczenia nie tylko dla poziomu kraju ale również poszczególnych samorządów, pozwoliłaby zobaczyć jakie jest zróżnicowanie w kraju, a dzięki temu na bardziej świadomą politykę oświatową państwa. Dziś największa część wydatków z budżetu na edukację – subwencja oświatowa, nie ma ani wyznaczonego celu ani mierników oceniających efektywność ich wykorzystania.

W. Misiąg²⁷ w odniesieniu do polityki społecznej zaproponował, że budżet zadaniowy powinien obejmować zarówno wydatki instytucji centralnych jak i poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Podobną propozycję w odniesieniu do oświaty można znaleźć w opracowaniu A. Strzelczak²⁸. Jednak dziś należałoby raczej zacząć od pełniejszego zdefiniowania celów i mierników na poziomie państwa, po prostu z uwzględnieniem informacji płynących od samorządów. Być może z czasem poszczególne samorządy zaczną wykorzystywać te informacje również na potrzeby zarządzania swoimi finansami – a w tym dla zbudowania własnych budżetów zadań a w następnej kolejności celu i efektów.

Literatura:

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

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

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

Carlsson S; Haglund A; 2007; 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.; 2003; From program to performance budgeting: The challenge for emerging market economies; IMF Working Paper 03/169.

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

Herzog R.; 2006; Performance budgeting: descriptive, allegorical, mythical and idealistic; International Journal of Organization Theory and Behaviour; 9 (1); Spring; pp 72-91.

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

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

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

Ladd H. 1999; The Dallas School Accountability and Incentive Program: An Evaluation of Its Impacts on Student Outcomes; Economics of Education Review, vol. 18(1), pp 1-16.

Levitas A; 2011; Planowanie strategiczne w oświacie; prezentacja dla projektu Doskonalenie Strategii Zarządzania Oświatą; Warszawa, 11 maja 2011.

Lubińska T; 2010; Budżet a finanse publiczne; Difin; Warszawa.

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



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

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

Owsiak St; 2006; Finanse publiczne. Teoria i praktyka; PWN; Warszawa.

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

Pina, Torres, Yetano; 2009; Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches.; European Accounting Review; vol. 18; pp. 765-807.

Propper C; Wilson D; 2003; The use and usefulness of performance measures in the public sector; Oxford Review of Economic Policy; vol. 19; no. 2.

Rivenbark W. Kelly J. Performance budgeting in municipal government; Public Performance & Management Review, Vol. 30, No. 1, September 2006, pp. 35–46.

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

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

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

Strzelczak A. 2011; 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.

Swianiewicz P; 2011; Finanse samorządowe; koncepcje, realizacja; polityki lokalne. MunicipiumSA; Warszawa.

Weber M. 2011; Nowy sposób planowania finansów; Rzeczpospolita 14/09/2011.



Akty prawne:

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych; Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240.

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

¹ Por. Np. Misiąg W. Hryniewicka A.; 2011; Koncepcja i wskaźniki budżetu zadaniowego a bilans potrzeb pomocy społecznej; Raport Instytutu Rozwoju Służb Społecznych; Diamond J.; 2003; From program to performance budgeting: The challenge for emerging market economies; IMF Working Paper 03/169; Robinson M; Brumbry J; 2005; Does performance budgeting work? An analytical review of literature; IMF Working Papers; 05/210.

² por. np. Swianiewicz P; 2011; Finanse samorządowe; koncepcje, realizacja; polityki lokalne. MunicipiumSA; Warszawa; str. 240-244.

³ Andrews M.; 2005; Performance-based budgeting reform. Progress, problems and pointers; (w:) Shah A. (red.) Fiscal Management; World Bank ; str. 36.

⁴ Por. np. Opolski K.; Modzelewski P.; 2004; Zarządzanie jakością w usługach publicznych; CEDEWU; Warszawa

⁵ Diamond J. 2003; op. cit.

⁶ Diamond J. 2003 op. cit.; Pakoński K (red.) 2000; Budżet; Budżet jako narzędzie zarządzania w administracji samorządowej, czyli jak osiągać cele przy ekonomicznym wykorzystaniu zasobów; Municipium; Warszawa

⁷ Haggart S. (red.) 1972; Program budgeting for school district planning; Educational Technology Publications; Englewood Cliffs; New Jersey.

⁸ Blanchard L. 2006; Performance Budgeting: How NASA and SBA Link Costs and Performance; IBM Center for the Business of Government.

⁹ Kopańska A. 2008; Budowanie konkurencji w usługach komunalnych; Analiza zastosowania na podstawie sektora wodno-kanalizacyjnego;; (w:) „Finanse i gospodarka jednostek samorządu terytorialnego” (red.) S. Kańduła.

¹⁰ por. np. Ladd H. 1999; The Dallas School Accountability and Incentive Program: An Evaluation of Its Impacts on Student Outcomes; Economics of Education Review, vol. 18(1).

¹¹ Rivenbark W. Kelly J. Performance budgeting in municipal government; Public Performance & Management Review, Vol. 30, No. 1, September 2006, pp. 35–46.

¹² Montesinos V. Brusca I; 2011; The usefulness of performance and financial reporting in local government: the Spanish experience; artykuł prezentowany na 13'tej konferencji CIGAR; Bridging public sector and non-profit sector accounting; Ghent 9 - 10 czerwca 2011.

¹³ Pina, Torres, Yetano; 2009; Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches.; European Accounting Review; vol. 18.

¹⁴ Herzog R.; 2006; Performance budgeting: descriptive, allegorical, mythical and idealistic; International Journal of Organization Theory and Behaviour; 9 (1); Spring; pp 72-91.

¹⁵ Levitas A; 2011; Planowanie strategiczne w oświacie; prezentacja dla projektu Doskonalenie Strategii Zarządzania Oświatą; Warszawa, 11 maja 2011.

¹⁶ Por. np. Herzog R.; 2006; op. cit. Propper C; Wilson D; 2003; The use and usefulness of performance measures in the public sector; Oxford Review of Economic Policy; vol. 19; no. 2; a w odniesieniu do Polski np. Stanek R. 2010; Analiza gminnych strategii oświatowych; Raport dla projektu „Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym”; UW, ORE...

¹⁷ Propper C; Wilson D; 2003 op. cit.; Barrow L, Rouse C; 2005; Casuality, casuality, casuality: The view of Education Inputs and Outputs from Economics;nnFederal Reserve Bank of Chicago Working Papers; November 2005.

¹⁸ Herzog R.; 2006. op. cit.

¹⁹ Pina, Torres, Yetano; 2009; op. cit.

²⁰ Robinson M; Brumbry J; 2005; op. cit.

²¹ Misiąg W. 2011; op. cit; Diamond J.; 2003; op. cit; Robinson M; Brumbry J; 2005; op. cit.

²² Pakoński K. red. 2000. op. cit.

²³ <http://pri.dobrepraktyki.pl/> oraz Pakoński K. red 2000. op. cit.

²⁴ Weber M. 2011; Nowy sposób planowania finansów; Rzeczpospolita 14/09/2011.

²⁵ Strzelczak A. 2011; 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.

²⁶ Weber M. 2011.; op. cit.

²⁷ Misiąg W. 2011; op. cit.

²⁸ Strzelczak A.; 2011; op. cit.



OŚRODEK
ROZWOJU
EDUKACJI

Aleje Ujazdowskie 28
00-478 Warszawa
tel. 22 345 37 00
fax 22 345 37 70

www.ore.edu.pl



KAPITAŁ LUDZKI
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI
FUNDUSZ SPOŁECZNY

