

**Leszek Borowiec**

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

## **BUDŻET ZADANIOWY JAKO INSTRUMENT RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W ADMINISTRACJI CENTRALNEJ**

### **1. Wstęp**

Literatura oraz doświadczenia praktyczne poddają dość ostrej krytyce aktualny stan i sposób funkcjonowania administracji, nie zapominając o jej osiągnięciach w okresie dziewiętnastu lat transformacji. Słabością obecnego systemu działania administracji było i jest sterowanie świadczeniami poprzez oddawanie do dyspozycji zasobów (orientacja na nakłady). Podejmowanie decyzji dotyczących zastosowania zasobów dokonywane jest przez urzędy sztabowe, co prowadzi do oddzielenia odpowiedzialności merytorycznej od odpowiedzialności za zasoby. Ponadto nie istnieje porozumienie między polityką i administracją w sprawie rodzaju i zakresu niezbędnych świadczeń. Występuje natomiast nadmierna ingerencja polityczna w bieżące sprawy administracji centralnej oraz samorządowej. W polskiej administracji istnieje słaba orientacja na klienta i niedorozwój polityki jakościowej. W ramach funkcjonowania urzędów często spotykany jest brak przejrzystości kosztów i świadczeń. Występuje zbyt mało bodźców do działań ekonomicznych. Sterowanie i kontrola usamodzielnionych jednostek są niekompletne i mało efektywne. Nie wykorzystuje się systemu wczesnego ostrzegania, pokrywającego cały obszar administracji publicznej, w tym również gminnej. Przedstawioną diagnozę można sprowadzić do następujących spostrzeżeń ogólnych:

- proces budowy i przebudowy systemu samorządu terytorialnego w Polsce przebiega powoli, a efekty odbiegają od oczekiwań,
- regulacje prawne nie pociągnęły za sobą odpowiednich rozwiązań ekonomiczno-finansowych,

- zarządzanie gospodarką gmin jest bardziej zbiorem luźnych i nieskojarzonych rozwiązań organizacyjnych, ekonomicznych i technicznych, niż spójnym i całościowym systemem,
- w gospodarce samorządów terytorialnych istnieje słaby mechanizm weryfikowania skuteczności działań i eliminacji struktur lub osób nieefektywnych.

Należy pamiętać, że działanie administracji realizowane jest w określonym środowisku społecznym, politycznym, gospodarczym i technologicznym, które wywiera istotny wpływ na realizację zadań publicznych. Służebny charakter w stosunku do społeczeństwa wymusza na administracji aktywny udział w zachodzących zmianach i wyprzedzanie oczekiwań społeczeństwa. Nowe realia wymagają innowacyjnego postępowania, opartego na misji władz publicznych, ich konkurencyjności, polityce skupionej na celach, decentralizacji władzy oraz odpowiedzialności. Jedną z dróg zmian w jednostkach administracji centralnej oraz samorządowej jest zbliżenie ich do instytucji usługowych nastawionych na rozpoznanie i zaspokojenie potrzeb swoich klientów (mieszkańcy i interesanci zgłaszający się do urzędu jako inwestorzy–klienci zewnętrzni, inne komórki organizacyjne lub poszczególni pracownicy–klienci wewnętrzni).

## 2. Kierunki działań administracji dla poprawy efektywności

Polska administracja w swych działaniach innowacyjnych oraz przy wprowadzeniu rachunkowości zarządczej powinna wykorzystywać wzorce państw europejskich i amerykańskich. Obecnie metodą, która zdobywa popularność w zarządzaniu publicznym, jest model nowego zarządzania sektorem publicznym (*new public management*)<sup>1</sup>. Autorzy zarządzania przedsiębiorczego D. Osborne i T. Gaebler charakteryzują je następująco: „większość przedsiębiorczych organów władzy wzbudza chęć konkurencji między podmiotami świadczącymi usługi, przekazuje swoje uprawnienia obywatelom, odbierając prawo kontroli biurokracji, a dając je społeczności, ocenia sprawność i jakość działania swoich agend, koncentruje się nie na ich pracy, lecz na jej wynikach, nie kieruje się przepisami i regulaminami, ale swą misją, traktuje obywateli korzystających z ich usług jako klientów, daje im swobodę. Władze te zapobiegają powstawaniu problemów, zamiast szukać środków zaradczych, kiedy problemy się już wyłonią. Wkładają energię w zdobywanie pieniędzy, a nie w ich wydawanie. Decentralizują uprawnienia, dopuszczając obywateli do współdziałania w zarządzaniu. Nie koncentrują się przy tym na świadczeniu usług dla społeczeństwa, ale na aktywizowaniu współpracy wszystkich sekto-

---

<sup>1</sup> „Nowe zarządzanie publiczne” nazywane jest również zarządzaniem przedsiębiorczym (*entrepreneurial government*), zarządzaniem menedżerskim (*managerialism*), administracją publiczną opartą na rynku (*market-based public administration*).

rów – publicznego, prywatnego, społecznego – w zaspokajaniu potrzeb społecznych swojego regionu” [7, s. 43].

„Nowe zarządzanie publiczne” składa się z siedmiu podstawowych elementów [4, s. 4-5]:

- wprowadzenia menedżerskiego zarządzania w sektorze publicznym,
- jasno określonych standardów i mierników działalności,
- większego nacisku na kontrolę wyników jednostki,
- nastawienia na dezagregację jednostek sektora publicznego,
- wprowadzenia konkurencji do sektora publicznego,
- wykorzystania technik i metod zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym,
- nacisku na większą dyscyplinę i oszczędność w wykorzystaniu zasobów.

W tym kontekście rachunkowość zarządcza jako metoda wspomagająca zarządzanie ze swoim instrumentarium w pełni wpisuje się w model „nowego zarządzania publicznego”. Może ona stanowić podstawowy instrument systemowego podejścia do działania organizacji – od planowania poprzez realizację i pomiar dokonań, aż po kontrolę.

Tabela 1. Rola rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania organizacją

Funkcja zarządzania	Rola rachunkowości w zarządzaniu
Planowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dostarczanie informacji pomocnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących świadczenia usług (jakie usługi, na jakim rynku, w jakim zakresie odpłatności)</li> <li>• Pomoc w wycenie projektów wydatków kapitałowych</li> <li>• Tworzenie procedur preliminarzowa</li> <li>• Koordynacja planów krótkookresowych wszystkich odcinków działania</li> <li>• Scalanie poszczególnych planów w jeden ogólny roczny plan finansowy</li> </ul>
Kontrola	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dostarczanie raportów kontrolno-wynikowych porównujących wykonanie z planem dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności</li> <li>• Identyfikacja działań odbiegających od planu</li> <li>• Wskazanie obszarów, w których plan nie jest możliwy do wykonania</li> </ul>
Organizowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przystosowanie wewnętrznego systemu sprawozdawczego do struktury organizacyjnej lub propozycja odpowiedniejszej struktury</li> </ul>
Motywowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opisywanie za pomocą budżetów bodźców motywujących kierowników do realizacji założeń firmy</li> <li>• Motywowanie – poprzez raporty kontrolno-wynikowe – pożądanym osiągnięć przez porównanie ich z pożądanym efektem</li> <li>• Pomoc w rozpoznaniu obszarów z ewentualnymi problemami kierowniczymi z uwypukleniem celowości ich dokładnego badania</li> <li>• Dostarczanie systemu umożliwiającego kadrze kierowniczej bardziej efektywną kontrolę ich działalności</li> </ul>
Komunikowanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wprowadzanie i utrzymywanie systemów przekazywania informacji i sprawozdawczości</li> <li>• Zapewnienie koordynacji między kierownikami różnych jednostek organizacyjnych w zakresie ich wymagań i obowiązków</li> <li>• Ocena efektywności kierowania działalnością za pomocą raportów kontrolno-wynikowych</li> </ul>

Źródło: [2, s. 209].

Podstawowym zadaniem rachunkowości zarządczej jest systematyczne dostarczanie kierownictwu organizacji zestawu informacji ułatwiających podejmowanie optymalnych decyzji w danych warunkach. Rachunkowość zarządcza dostarcza podstawowych informacji dla zarządzających, niezbędnych do skutecznego sterowania przebiegiem procesów gospodarczych [6, s. 11]. W administracji wspiera ona realizację procesu świadczenia usług publicznych w zakresie planowania, sterowania oraz kontroli prowadzonych procesów.

Efektywność wykonywania zadań (usług) publicznych wymaga celowego i trafnego doboru instrumentów. Dlatego, mimo całej swojej specyfiki, jednostki administracji publicznej mogą z powodzeniem stosować w swojej działalności instrumenty rachunkowości zarządczej. Dotyczy to zarówno aspektów strategicznych, jak i operacyjnych. Narzędzia wykorzystywane w procesie świadczenia usług powinny wspomagać planowanie, sterowanie, informację oraz kontrolę. Podstawowe instrumenty w zakresie rachunkowości zarządczej możliwe do wykorzystania w administracji zaprezentowano w tab. 2.

Tabela 2. Instrumenty rachunkowości zarządczej w administracji

Kryterium	Proponowany instrument
Rachunkowość zarządcza – poziom strategiczny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategiczna karta wyników</li> <li>• Strategia danego podmiotu</li> <li>• Analiza inwestycji kapitałowych</li> <li>• Wieloletnie planowanie inwestycyjne</li> <li>• Wieloletnie plany usług publicznych</li> <li>• Informatyzacja rachunkowości zarządczej</li> <li>• Zabezpieczenie przed ryzykiem finansowym i prawnym</li> </ul>
Rachunkowość zarządcza – poziom operacyjny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budżetowanie zadaniowe</li> <li>• Planowanie operacyjne usług</li> <li>• Rachunek kosztów (rachunek ABC)</li> <li>• System wskaźników finansowych i niefinansowych</li> <li>• Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności</li> <li>• Sprawozdawczość wewnętrzna i zewnętrzna</li> <li>• Narzędzia zarządzania jakością usług (ISO, <i>Best Value</i>)</li> <li>• Benchmarking</li> </ul>

Źródło: opracowanie na podstawie [1, s. 156].

Kluczową rolę spośród wszystkich wymienionych instrumentów odgrywiają strategiczna karta wyników, budżetowanie zadaniowe, analiza wskaźnikowa oraz rachunek kosztów, a także benchmarking, jako niezbędny instrument służący doskonaleniu procesu świadczenia usług (realizacji zadań) przez sektor publiczny. Jednakże, uwzględniając specyfikę administracji oraz jej hierarchiczną organizację, należy zwrócić szczególną uwagę na rolę wdrażania budżetowania zadaniowego i jego wykorzystanie na poziomie centralnym.

### 3. Wykorzystanie budżetowania zadaniowego na poziomie centralnym

Budżet zadaniowy jest alternatywą do stosowanego dotychczas modelu tradycyjnego. Struktura tradycyjnego modelu budżetowania oparta jest na podziale na części, działy oraz rozdziały. Każdej też sklasyfikowanej w rocznym planie kategorii przypisane są odpowiednie środki, które podlegają wydatkowaniu. Najważniejszą cechą układy tradycyjnego jest to, że rozliczenia wszelkich środków finansowych, które zostały przypisane poszczególnym jego kategoriom, następują po upływie roku. W związku z tym nie podlegają one szczegółowej kontroli oraz weryfikacji na poszczególnych etapach realizowanych zadań.

W praktyce za budżet zrealizowany uważa się taki, w którym wszelkie przypisane mu środki zostały w całości wydane, a to automatycznie rodzi pytanie o zasadność, celowość i właściwość, z jaką określona suma została przekazana na konkretny cel. W budżecie tradycyjnym mamy również do czynienia ze słabym systemem kontroli przepływów pieniężnych i realizowanych zadań. Taka zaś sytuacja powoduje, że władze nie posiadają rzetelnych i wiarygodnych informacji na temat efektywności dokonywanych wydatków budżetowych.

Tabela 3. Podstawowe cechy budżetu tradycyjnego i zadaniowego

Budżet tradycyjny	Budżet zadaniowy
Narzędzie wydatkowania	Narzędzie zarządzania
Utrudnione powiązanie z celami rządu i kontroli skuteczności realizacji zadań	Sprzyja sprecyzowaniu celów działania rządu i monitorowaniu skuteczności ich realizacji
Wydatki budżetowe niezintegrowane z pozostałymi wydatkami sektora publicznego	Globalne podejście do wydatków sektora publicznego
Utrudniona hierarchizacja wydatków	Hierarchia wydatków i instrumentów według istotności dla rozwoju społeczno-gospodarczego
Statystyczne ujęcie – rok budżetowy	Długofalowe podejście – roczny budżet wynika z wieloletniego programowania budżetowego
Brak wiedzy o efektywności poniesionych wydatków	Pomiar stosunku nakładów do wyników efektywności
Resortowe podejście	Sprzyja współpracy w rządzie i pozostałych instytucjach sektora publicznego
Klasyfikacja budżetowa wymaga specjalistycznej wiedzy	Czytelna informacja o wydatkach budżetowych
Ukierunkowuje dyskusję w sejmie na pojedyncze pozycje wydatkowe	Umożliwia merytoryczną dyskusję w sejmie o programach rządowych
Dysponent administruje środkami	Dysponent zarządza środkami, jest odpowiedzialny za realizację programu

Źródło: opracowanie na podstawie [3].

Budżet opracowywany na zasadach tradycyjnych według podziałek klasyfikacji budżetowej (części, działów i rozdziałów) jest mało czytelny i nie uwzględnia w sposób wystarczający celowości i skuteczności ponoszonych wydatków, nie dostarcza zatem decydom obiektywnych informacji umożliwiających lepszą alokację środków publicznych na kolejne lata budżetowe. Dlatego reforma polegająca na wdrożeniu budżetu zadaniowego ma przełomowe znaczenie dla polityki wydatkowej sektora publicznego poprzez realizację przez nią wyzwań w zakresie poprawy struktury wydatków na prorozwojową oraz konsolidację finansów publicznych.

Zapisy o wdrożeniu budżetu zadaniowego na poziomie centralnym zostały zawarte w Programie Konwergencji oraz w Dokumencie Implementacyjnym Krajowego Programu Reform na lata 2005-2008, a stan zaawansowania prac w tym zakresie podlegał corocznym ocenom Komisji Europejskiej. Wdrożenie budżetu zadaniowego to realizacja art. 35 pkt. 3 ustawy o finansach publicznych, który mówi, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów [9].

Prace nad wdrożeniem budżetu zadaniowego do polskiego systemu finansów publicznych rozpoczęły się na początku 2006 r., a ich koordynacją zajmuje się Kancelaria Prezesa Rady Ministrów w ścisłej współpracy z Ministerstwem Finansów. Jako że jednym z głównych celów wdrożenia budżetu zadaniowego jest ułatwienie implementacji Strategii lizbońskiej, ujęty jest on w Dokumencie Implementacyjnym Programu Reform, a także w Programie Konwergencji opracowanym na przełomie lat 2005 i 2006. W tym dokumencie zawarto zapis mówiący, że „rząd przewiduje przyjęcie pewnych rozwiązań instytucjonalnych, których celem jest wzmocnienie systemu zarządzania finansami publicznymi. Prowadzone są prace nad propozycją wdrożenia budżetu zadaniowego, planuje się wprowadzenie wieloletniego planowania budżetowego” [8, s. 47].

Aby wdrożyć budżet zadaniowy w Polsce, należało opracować szczegółowo jego koncepcję, która uwzględniłaby specyfikę sytuacji w kraju, a jednocześnie była oparta na modelach funkcjonujących już w innych państwach. Dlatego też proponowana metodyka budżetu zadaniowego implementowanego w polskim systemie wynika z:

- analizy światowych osiągnięć i niepowodzeń we wdrażaniu i funkcjonowaniu budżetu zadaniowego,
- doświadczeń polskich samorządów w budżecie zadaniowym,
- doświadczeń w zarządzaniu przez cele w sektorze prywatnym,
- doświadczeń w audycie i rachunkowości,
- doświadczeń w zarządzaniu środkami UE,
- wniosków z przeprowadzonych pilotażów (międzyresortowy program Wysokich Technologii, wstępnej wersji budżetu Ministerstwa Edukacji Narodowej oraz

Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej oraz budżetu zadaniowego Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa wyższego – części „Nauka” i „Szkolnictwo wyższe”).

Wydatki budżetu, a ich właśnie dotyczy głównie budżet zadaniowy, uporządkowane są w nowym systemie tak, że każdy z nich znajduje odniesienie do właściwych zadań, wyznaczonych celów i mierników. Budżet zadaniowy pozwala odpowiedzieć na pięć podstawowych pytań:

1. Jakie zadania wykonują ministerstwa i urzędy centralne?
2. Jakie wydatki przeznacza społeczeństwo na poszczególne zadania?
3. Jakie cele mają być osiągnięte?
4. Jakie efekty mają przynieść zamierzone cele?
5. W jakim stopniu udało się doprowadzić do zamierzonych celów?

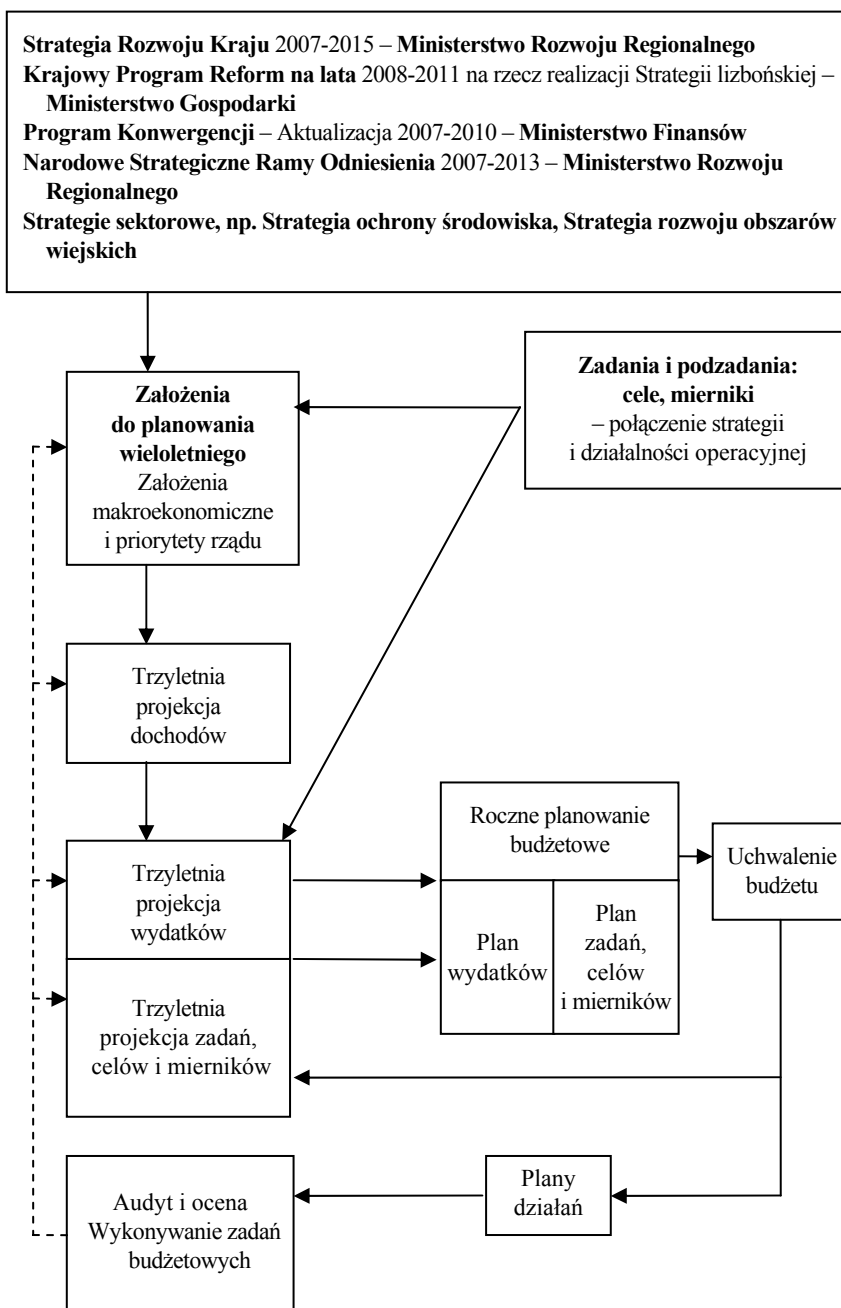
Podstawą nowoczesnego systemu zarządzania finansami publicznymi, opartego na budżecie zadaniowym, są następujące dokumenty planistyczne: założenia do wieloletniego planowania zadaniowego, trzyletnia zadaniowa projekcja wydatków oraz roczny budżet państwa i plany działań. Aktualny układ planistycznych dokumentów opracowanych przez rząd obejmuje:

- roczny budżet i programy wieloletnie,
- Strategię Rozwoju Kraju 2007-2015,
- Krajowy Program Reform na lata 2008-2011 na rzecz realizacji Strategii lizbońskiej,
- Program Konwergencji,
- Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013,
- strategie sektorowe.

Nowy układ planistyczny zaprezentowany na rys. 1 ma zapewnić integrację trzyletniej projekcji wydatków budżetu z priorytetami rządu, które według przyjętych założeń powinny znaleźć swoje odbicie w wydatkach przypisanych do konkretnych zadań i podzadań.

W budżecie zadaniowym zarządzanie środkami publicznymi odbywa się poprzez konkretne cele i priorytety, które skoncentrowane są wokół osiągnięcia ściśle określonych rezultatów. Efektywność jego zaś mierzona jest za pomocą ustalonego systemu mierników. Jego zakres jest znacznie szerszy od zakresu budżetu tradycyjnego, ponieważ zawiera w sobie część zadaniową (sprawnościową). Część ta informuje, jakim celem służą wydatki i jakie efekty uzyskiwane są z nakładów publicznych.

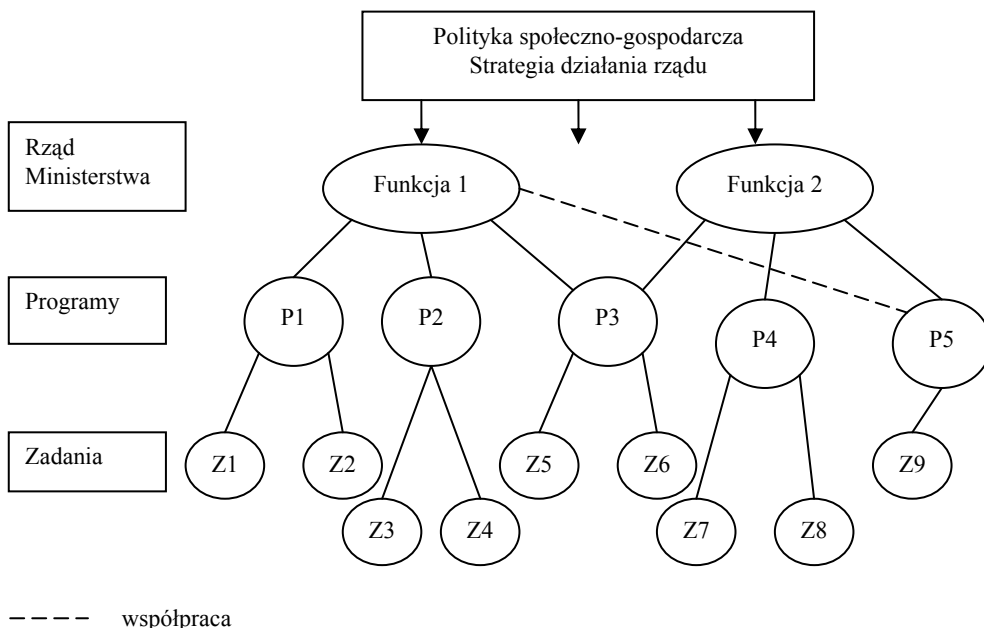
Podstawowe elementy budżetu zadaniowego to funkcje, programy i zadania, z których każdy określany jest na podstawie celów i mierników. Funkcje określają nadrzędne obszary działania państwa, grupują wydatki według celów, a nie według rodzajów, jak to miało miejsce w budżecie według modelu tradycyjnego. Programy tworzą drugi szczebel klasyfikacji budżetowej, określając strategiczne kierunki lub podstawowe obszary działania rządu w danym obszarze nadrzędnym. Zadania są częścią składową programów, z dokonaniem, odpowiadającym przeznaczeniu podziałem wydatków.



Rys. 1. Układ dokumentów planistycznych i ich wzajemne powiązania

Źródło: opracowanie na podstawie [5, s. 11].





Rys. 2. Całościowe ujęcie struktury budżetu zadaniowego

Źródło: opracowanie na podstawie [3, s. 11].

Dla poprawy skuteczności i efektywności funkcjonowania administracji rządowej najważniejsze znaczenie ma określenie celów ponoszenia wydatków publicznych przypisanych do konkretnych działań oraz, a może przede wszystkim, określenie ich mierników. Mierniki skuteczności służą ocenie stopnia osiągnięcia zamierzonych celów, natomiast mierniki efektywności mierzą zależność między nakładami i osiągniętymi wynikami. Przy opracowywaniu bazy takich mierników należy mieć na uwadze specyfikę sektora publicznego, w którym występują obszary zarówno łatwo, jak i trudno mierzalne.

#### 4. Zakończenie

Dla poprawy efektywności działania administracji na poziomie centralnym oraz lokalnym w realizacji podstawowych zadań niezbędne są procesy innowacyjne. W centrum uwagi powinny one postawić efekty zadań (usług) świadczonych na rzecz mieszkańców, określać odpowiedzialność za udzielone świadczenia, z zachowaniem racjonalności ponoszonych wydatków. Mając na uwadze poprawę efektywności działania administracji poprzez wprowadzanie rachunkowości zarządczej do tych organizacji, należy uwzględnić charakterystyczne wartości i normy wypracowane w długim okresie ich funkcjonowania.

Skuteczne wykorzystanie rachunkowości zarządczej w realizacji zadań publicznych administracji centralnej oraz samorządowej wymaga stosowania odpowiednich instrumentów. Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane, na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników. Podsumowując, należy przypomnieć, że wdrożenie budżetu zadaniowego pozwala głównie na:

- zwiększenie efektywności wydatkowania środków,
- znaczną poprawę skuteczności wydatków publicznych,
- realną wycenę poszczególnych zadań państwa,
- zwiększenie jawności i przejrzystości budżetu,
- koncentrację części wydatków publicznych na zadaniach uznanych za priorytetowe w programie rządu i sprzyjających rozwojowi społeczno-gospodarczemu,
- lepszą koordynację działań administracji publicznej oraz wyeliminowanie dublujących się funkcji i kompetencji w poszczególnych resortach.

Określenie celów oraz pomiar dokonań w ramach budżetu zadaniowego stają się podstawą poprawy sposobu wykonania zadań publicznych. Dysponowanie przez administrację wiedzą o poziomie realizowanych aktualnie zadań, poziomie pożądanym, najlepszych rozwiązaniach w zakresie dostarczania usług oraz sposobach wykorzystania najlepszych metod stanowi podstawę podejmowania trafnych decyzji w procesie zarządzania jednostką administracji publicznej.

## Literatura

- [1] Borowiec L., *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.
- [2] Chłód K., *Rachunkowość zarządcza uwarunkowana działaniami i jej rola w zarządzaniu*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- [3] Departament budżetu zadaniowego Ministerstwa Finansów, *Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, [w:] *Budżet zadaniowy – Wnioski dla Polski*, Kongres Ekonomistów Polskich, Warszawa 2007.
- [4] Hood Ch., *A public management for all seasons?*, "Public Administration" 1991, vol. 69(1).
- [5] Lubińska T., *Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, [w:] *Budżet zadaniowy – Wnioski dla Polski*, Kongres Ekonomistów Polskich, Warszawa 2007.
- [6] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [7] Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej*, Media Rodzina, Poznań 2005.
- [8] Program Konwergencji, Aktualizacja 2005, Warszawa 2006.
- [9] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU 2005 nr 249, poz. 2104.

**PERFORMANCE BUDGETING  
AS AN INSTRUMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING  
IN CENTRAL ADMINISTRATION**

**Summary**

The article presents performance budgeting as a basic instrument of management accounting in central administration. It includes diagnosis of the administration's operation and emphasizes the need for taking the innovative actions, where management accounting together with its instrument is the basic method supporting management. There are also indicated instruments which may be used in management accounting of administration both at the strategic and operational level. The article also subscribes the goals and specific nature of the performance budgeting at the level of government administration.