

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



**Maria Nieplowicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: maria.nieplowicz@ue.wroc.pl

---

## **BUDŻET ZADANIOWY W MIASTACH NA PRAWACH POWIATU – WYBRANE ZAGADNIENIA**

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest przedstawienie przesłanek do stosowania budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu oraz ukazanie doświadczeń tych miast związanych ze stosowaniem budżetu zadaniowego, ze szczególnym uwzględnieniem jego zalet i wad oraz najistotniejszych problemów związanych z budżetowaniem zadaniowym w tych jednostkach. Stosowanie budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu, a szerzej w jednostkach samorządu terytorialnego, nie jest obowiązkowe z prawnego punktu widzenia. Obecnie budżet zadaniowy stosuje 12 z 65 miast na prawach powiatu. Występuje on obok budżetu tradycyjnie stosowanego w tych jednostkach i wynika tylko i wyłącznie z ich własnej inicjatywy. Najczęściej przyczyną podejmowania tych inicjatyw jest chęć podwyższenia efektywności gospodarki finansowej.

**Słowa kluczowe:** budżet zadaniowy, miasta na prawach powiatu, mierniki.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.35

### **1. Wstęp**

Jednostki samorządu terytorialnego korzystają ze środków przekazanych przez lokalne społeczności. Bardzo często wysokość tych środków jest niewystarczająca i niektóre zadania publiczne realizowane są jedynie w minimalnym zakresie. W obliczu niewystarczających środków budżetowych ważne jest, aby wydatkować je w sposób najbardziej efektywny. Pomiar efektywności jest bardzo ważny w sytuacji posiadania ograniczonych środków na zadania publiczne w miastach na prawach powiatu. Konieczne zatem stało się poszukiwanie nowych form budżetowania, które obok kontrolowania mają sprzyjać efektywniejszej alokacji środków publicznych [Andrews 2005; Postuła, Perczyński 2010; Rivenbark, Kelly 2006]. Wiele z

tych nowych koncepcji ma swoje korzenie w rozwiązaniach stosowanych w sektorze prywatnym, co jest zgodne z ideą New Public Management.

Dobrym rozwiązaniem wspomnianych problemów może być budżet zadaniowy, który jest nowym modelem budżetowania, nakierowanym na wyniki osiągnięte w związku z ponoszonymi wydatkami publicznymi [Korolewska 2014]. W latach 90. XX wieku pojawiły się pierwsze próby zmian formy budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego. Istotne znaczenie miało tu wsparcie z Programu Partnerstwa dla Samorządu (LGPP – *Local Government Partnership Program*) sponsorowanego przez Amerykańską Agencję Rozwoju Międzynarodowego (USAID – *The United States Agency for International Development*). Pierwsze miasto na prawach powiatu (Kraków) wdrożyło budżet zadaniowy w 1994 roku. Dzięki szkoleniom oraz bezpośredniej pomocy z tego Programu w latach 1999-2000 aż 38 samorządów przygotowało swoje budżety w formie budżetów zadań (zarówno miasta na prawach powiatu, jak i mniejsze gminy). Obecnie budżet zadaniowy stosuje 12 z 65 miast na prawach powiatu, a mianowicie: Bytom (2008)<sup>1</sup>, Gdańsk (2011), Gliwice (2004), Kraków (1994), Krosno (2005), Piotrków Trybunalski (2008), Płock (2003), Poznań (2000), Szczecin (2005), Warszawa (2008), Wrocław (2008) i Zabrze (2004).

Celem artykułu jest przedstawienie przesłanek stosowania budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu oraz ukazanie doświadczeń tych miast związanych ze stosowaniem budżetu zadaniowego. Ten system budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego nie jest obowiązkowy z prawnego punktu widzenia. Występuje on obok budżetu tradycyjnie stosowanego w tych jednostkach i wynika tylko i wyłącznie z ich własnej inicjatywy (najczęściej przyczyną podejmowania tych inicjatyw jest chęć podwyższenia efektywności gospodarki finansowej).

## **2. Potrzeba budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu**

Stosowanie budżetu zadaniowego nie jest obligatoryjne w przypadku jednostek samorządu terytorialnego<sup>2</sup>, ma on charakter wtórny. Musi być zgodny z założeniami wynikającymi z planów długoterminowych (strategii, wieloletniej prognozy finansowej), jak również z rocznego budżetu w ujęciu klasycznym. Jednakże ogromne korzyści z jego stosowania skłoniły wiele z nich do wdrożenia tego rodzaju budżetu. Wśród ankietowanych miast na prawach powiatu (52 z 65) na pytanie dotyczące terminu ustanowienia obowiązku wdrożenia budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego 1 jednostka odpowiedziała, że od 2013 r., 4 jednostki, że od 2014 r., 28 jednostek, że od 2015 r., czyli łącznie 33 jednostki wskazały bardzo bliski termin ustalenia obowiązku stosowania budżetu zadaniowego.

<sup>1</sup> W nawiasach podano rok wdrożenia budżetu zadaniowego.

<sup>2</sup> Obowiązek sporządzania budżetu w układzie zadaniowym ma sektor rządowy.

wego. Natomiast 17 jednostek odpowiedziało, że nigdy nie należy ustanowić obowiązkowego wdrożenia budżetu zadaniowego, a 2 jednostki nie udzieliły żadnej odpowiedzi [Korolewska, Marchewka-Bartkowiak 2013, s. 164]. Wynika stąd, że większość miast na prawach powiatu jest za szybkim ustanowieniem obowiązku wdrożenia budżetu zadaniowego. Przemawiać za tym mogą korzyści wynikające ze stosowania tego rodzaju budżetu. Jako główną zaletę można wskazać ocenę całości kosztów realizowanych zadań, a także porównanie realizacji zadań w poszczególnych latach. Ponadto możliwe są ustalenie hierarchii zadań i weryfikacja zbędnych przedsięwzięć oraz dostarczenie dodatkowych informacji o realizowanych zadaniach. Szerzej o zaletach będzie w następnej części artykułu.

Ważne jest również ustalenie powiązań budżetu zadaniowego z budżetem tradycyjnym. Należy zachować logiczną kolejność, tzn. najpierw należy zdefiniować zadania, ustalić ich zakres rzeczowy, kwoty na ich realizację, cele i mierniki – czyli sporządzić zestawienie wydatków w układzie zadaniowym, i dopiero na tej podstawie opracować budżet tradycyjny. Zatem punktem wyjścia jest opracowanie budżetu zadaniowego, mimo że nie jest on obowiązujący, ale gwarantuje realizację zapisanych w nim zadań. Natomiast budżet tradycyjny stanowi obowiązkową formę prezentacji dochodów i wydatków.

Jako kolejną przesłankę do wdrożenia budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu można wskazać ustawowy obowiązek prowadzenia kontroli zarządczej, której jednym z głównych celów jest zapewnienie efektywności i skuteczności działania (art. 68 Ustawy o finansach publicznych). Ponadto pomiar stopnia osiągnięcia celów stanowi ważny element kontroli zarządczej w tych jednostkach. Zgodnie ze standardem 6 kontroli zarządczej, zawartym w obszarze B („Cele i zarządzanie ryzykiem”), „cele i zadania należy określać jasno i w co najmniej rocznej perspektywie, a ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyznaczonych mierników” [Kontrola... 2012, s. 53]. Oczywiście możliwe jest spełnienie ustawowego obowiązku prowadzenia kontroli zarządczej bez posiadania budżetu zadaniowego, ale jak wcześniej wskazano, wdrożenie budżetu zadaniowego wymusza przypisanie odpowiedzialności za realizację zadań oraz właściwe ich monitorowanie poprzez system mierników. Zatem stosowanie budżetowania zadaniowego w znacznym stopniu ułatwiłoby prowadzenie kontroli zarządczej w tych jednostkach (szerzej w [Filipiak, Dylewski 2010, s. 13]). Innym dobrym pomysłem jest też wdrożenie zrównoważonej karty wyników, o czym więcej w pracy [Świderek 2012].

Należy również wskazać, że budżet zadaniowy może służyć jako instrument do zarządzania strategicznego w gminie, a szerzej w jednostkach samorządu terytorialnego [Stuglik 2008, s. 8]. Może również być wykorzystywany do bieżącego zarządzania finansami jednostki [Zawadzka-Pąk 2013, s. 151]. Jednakże, aby budżet zadaniowy mógł służyć do celów zarządczych, konieczne jest prowadzenie sprawozdawczości umożliwiającej monitorowanie realizacji zadań i podzadania (za pomocą odpowiednich formularzy sprawozdań z realizacji zadań). Po-

szczególne etapy opracowywania budżetu zadaniowego<sup>3</sup> angażują różne komórki urzędu miasta, „zmuszają” do przypisania odpowiedzialności za wykonanie poszczególnych zadań, oferują system mierników, a zatem też sprzyjają właściwemu zarządzaniu tą jednostką.

### **3. Doświadczenia miast na prawach powiatu stosujących budżet zadaniowy**

Biuro Analiz Sejmowych w 2012 r. przeprowadziło badanie ankietowe w miastach na prawach powiatu dotyczące ich doświadczeń w zakresie wdrażania i funkcjonowania budżetu zadaniowego. Wnioski zostały zebrane w opracowaniu pt. „Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków na przykładzie miasta na prawach powiatu” autorstwa M. Korolewskiej oraz K. Marchewki-Bartkowiak.

Spośród 65 miast na prawach powiatu na ankietę odpowiedziały 52 jednostki. Spośród nich 12 miast ma wdrożony budżet zadaniowy<sup>4</sup>. Z wielu zadanych pytań na szczególną uwagę zasługuje kwestia zalet i wad budżetu zadaniowego z punktu widzenia miast na prawach powiatu, co zostało przedstawione w tab. 1.

Z punktu widzenia celu artykułu, jakim jest wskazanie przesłanek do stosowania budżetu zadaniowego w miastach na prawach powiatu, zasadne jest przeanalizowanie wskazanych zalet, ale też i możliwych problemów. Z tabeli 1 jednoznacznie wynika, że wdrożenie budżetu zadaniowego przyczynia się do poprawy przejrzystości, efektywności i skuteczności wydatkowanych środków (por. [Zawadzka-Pąk 2013, s. 143; Stuglik 2008, s. 86; Winiarska 2012, s. 21]). Po pierwsze, osiąga się poprawę efektywności wydatków; możliwa jest ocena tych wydatków, a co za tym idzie również dokonanie oszczędności w tych wydatkach. Po drugie, uzyskuje się przejrzystość wydatkowanych środków dla różnych odbiorców, tj. mieszkańców, radnych czy inwestorów (obecnych, potencjalnych). Stwarza to możliwość merytorycznej dyskusji o zadaniach samorządowych, jak również dokonywania rozbudowanych analiz budżetowych. Po trzecie, poprawia się skuteczność wydatkowanych środków poprzez przypisanie odpowiedzialności za realizację zadań do poszczególnych wydziałów czy jednostek, jak też poprzez rozbudowany system mierników, z określonymi wartościami bazowymi i docelowymi.

---

<sup>3</sup> Wymienia się następujące etapy opracowywania budżetu zadaniowego: wyznaczenie ram finansowych, określenie na kilku poziomach szczegółowości realizowanych zadań, określenie komórek organizacyjnych realizujących zadania i wyznaczenie osób odpowiedzialnych za osiągnięcie celów, zdefiniowanie celów, zdefiniowanie mierników, alokacja wydatków na zadania i podzadania oraz opracowanie budżetu tradycyjnego [Zawadzka-Pąk 2013, s. 151-153].

<sup>4</sup> W trakcie przeprowadzania przez BAS ankiety w 2012 r. 3 jednostki były w trakcie wdrażania budżetu zadaniowego (Katowice, Kielce, Ruda Śląska), a 3 miasta deklarowały chęć jego wdrożenia w najbliższej przyszłości (Lublin, Bydgoszcz, Łódź).

**Tabela 1.** Zalety i wady budżetu zadaniowego w badanych miastach na prawach powiatu

Zalety	Wady
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Możliwość oceny oraz zwiększenia efektywności wydatków, dokonanie oszczędności w wydatkach, monitorowanie uzyskanych efektów poszczególnych zadań</li> <li>• Ocena całości kosztów realizowanych zadań, porównanie realizacji zadań w poszczególnych latach, możliwość ustalenia hierarchii zadań i weryfikacja zbędnych przedsięwzięć oraz dostarczenie dodatkowych informacji o realizowanych zadaniach</li> <li>• Przejrzystość dla odbiorców (radnych, mieszkańców), umożliwienie merytorycznej dyskusji o zadaniach samorządowych, możliwość dokonywania rozbudowanych analiz budżetowych</li> <li>• Przepisanie odpowiedzialności za realizację zadań do konkretnych wydziałów/jednostek, czynnik motywujący pracowników jednostek samorządu terytorialnego</li> <li>• Weryfikacja zmian zadłużenia w ramach finansowania wydatków bieżących i inwestycyjnych</li> <li>• Narzędzie kontroli zarządczej w samorządach, szczególnie w zakresie oceny ryzyka</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pracochłonność (podwójna ewidencja księgową i sprawozdawczość) oraz czasochłonność (m.in. długi proces wdrażania budżetu zadaniowego)</li> <li>• Nowa i skomplikowana konstrukcja budżetu zadaniowego</li> <li>• Dodatkowe koszty (osobowe, rzeczowe), szczególnie w okresie wdrożenia</li> <li>• Mniejsza szczegółowość informacji (w stosunku do budżetu tradycyjnego)</li> <li>• Ograniczenie samodzielności jednostek samorządu terytorialnego</li> <li>• Brak możliwości równoważenia kosztów zadań, szczególnie w zakresie oświaty i polityki społecznej na etapie projektu w aspekcie proponowanych subwencji i dotacji z budżetu państwa</li> <li>• Nowa formuła wymagająca zmiany myślenia strategicznego</li> <li>• Trudności w ocenie zbyt obszernego zakresu informacji</li> <li>• Problemy porównywalności danych na poziomie poszczególnych szczebli samorządowych</li> <li>• Ograniczenie swobody dysponowania środkami budżetowymi</li> <li>• Problem uwzględnienia nowych zadań nakładanych na samorządy</li> <li>• Konieczność dokonania zmian w procesie planowania</li> </ul>

Źródło: [Korolewska, Marchewka-Bartkowiak 2013, s. 169].

Warto również wskazać najistotniejsze problemy związane z budżetowaniem zadaniowym, które zostały wypunktowane przez ankietowane miasta na prawach powiatu [Korolewska, Marchewka-Bartkowiak 2013, s. 170-171]:

- trudności w wymiernym formułowaniu celów zadań budżetowych,
- trudności w formułowaniu adekwatnych mierników i wskaźników celów zadań budżetowych,
- brak odpowiednich i sprawdzonych systemów informatycznych wspomagających proces planowania i monitorowania realizacji budżetu zadaniowego (konieczność integracji dużej ilości danych),
- istniejący model rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego nie sprzyja ewidencji i rozliczaniu kosztów/wydatków w układzie zadań oraz innych możliwych obiektów kosztów (usług, produktów, programów i celów strategicznych),
- słabe zrozumienie i wykorzystanie funkcji zarządczej budżetu w układzie zadaniowym,
- przekonanie dysponentów do budżetu zadaniowego,

- opór ze strony pracowników,
- brak regulacji organizacyjnych umożliwiającym przypisanie prac nad tworzeniem budżetu zadaniowego merytorycznym pracownikom.

Z wymienionych problemów na szczególną uwagę zasługują zwłaszcza kwestia związana z definiowaniem i stosowaniem właściwych mierników oraz opór ze strony pracowników.

W celu zapewnienia jednoznacznego rozumienia miernika (np. jakiego celu dotyczy, jego formuły obliczeniowej, kto i kiedy dostarcza dane do jego obliczenia) zaleca się stosowanie tzw. karty (wzorca) miernika, wskazującego jego właściciela i lidera. Podejście to jest powszechnie wykorzystywane w wielu koncepcjach pomiaru dokonań, np. w zrównoważonej karcie wyników [Kaplan, Norton 2011, s. 242-245], przypisanie bowiem odpowiedzialności za mierniki osiągnięcia celów warunkuje realizację wyznaczonych zadań i osiągnięcie przyjętych celów.

Generalnie lider miernika to osoba odpowiedzialna za monitorowanie wartości poszczególnych mierników oraz identyfikację szans i zagrożeń w osiąganiu planowanej ścieżki wartości dla każdego przypisanego im miernika. Natomiast właściciel miernika to osoba, w której gestii leżą działania wpływające na wartość miernika. W przypadku urzędu miasta funkcję lidera miernika powinni pełnić poszczególni dyrektorzy komórek organizacyjnych lub osoby odpowiedzialne za wybrane obszary funkcyjne urzędu miasta. Natomiast właścicielem miernika powinna być osoba powołana przez prezydenta miasta jako koordynator zadań controllingowych, najczęściej pracownik komórki finansów publicznych.

Ze względu na uwarunkowania funkcjonowania urzędu miasta do podstawowych zadań liderów mierników powinny należeć:

- comiesięczne monitorowanie wartości miernika,
- informowanie właściciela miernika w przypadku osiągania przez miernik wartości krytycznych oraz przygotowywanie planu działań korygujących,
- przygotowywanie informacji na temat kształtowania się wartości miernika,
- uczestniczenie w przeglądach kwartalnych i rocznych,
- przygotowywanie propozycji zmian mierników, zadań i celów szczegółowych,
- inicjowanie działań wpływających na wartość miernika.

Miesięczne przeglądy powinny być prowadzone przez poszczególnych liderów mierników. Liderzy powinni oceniać osiągnięte wartości danego miernika w stosunku do planu. W sytuacji krytycznej oceny poziomu wartości miernika lider powinien opracować plan działań korygujących i zainicjować działania naprawcze. Informacje o podejmowanych działaniach w stosunku do danego miernika powinny być również przekazywane właścicielowi miernika.

Właściciel miernika powinien być osobą niezależną, podlegającą wyłącznie prezydentowi miasta. Jakakolwiek zależność od lidera miernika (dyrektora komórki organizacyjnej urzędu miasta) może powodować zaburzenie procesu związanego z ustalaniem mierników, przygotowywaniem formuł obliczeniowych tego miernika, dostarczaniem danych potrzebnych do jego obliczenia czy wskazywaniem wartości docelowej miernika.

Kolejny ważny problem dotyczy oporu ze strony pracowników urzędu miasta. Ta kwestia zawsze pojawia się przy wdrażaniu nowych koncepcji w różnego rodzaju jednostkach, prywatnych czy publicznych, i jest sprawą bardzo naturalną. Wydaje się, że odpowiednie angażowanie pracowników z różnych działów i wydziałów urzędu miasta, właściwa komunikacja i informowanie o wdrażaniu nowego rozwiązania powinny znacznie obniżyć opór ze strony pracowników. Ponadto stosuje się tzw. pilotażowe wdrażanie budżetu zadaniowego, np. jedynie w aspekcie kilku dziedzin, aby zapoznać się ze specyfiką opracowywania takiego budżetu. Pozytywne efekty mogą być szybko zauważone przez pracowników i zmieniają ich nastawienie do tego nowego modelu budżetowania. Jest to bardzo wskazane, bowiem zaangażowanie pracowników urzędu miasta w proces opracowywania budżetu zadaniowego oraz zrozumienie przypisanej odpowiedzialności za wykonanie poszczególnych zadań przyczynia się do osiągnięcia zamierzonych efektów.

#### 4. Zakończenie

Wdrożenie budżetu zadaniowego jest skomplikowanym procesem, wymagającym czasu, wiedzy oraz ciągłego uczenia się, dzięki czemu możliwe jest wypracowanie rozwiązań dostosowanych do zadań i specyfiki danego miasta na prawach powiatu. Do sukcesu potrzebne są zaangażowanie i współpraca wszystkich pracowników w ramach całego urzędu miasta na prawach powiatu. Z przedstawionych w artykule korzyści ze stosowania budżetu zadaniowego wynika, że może on być narzędziem zarządzania strategicznego, przyczyniając się do wzrostu jakości działań publicznych. Natomiast opisanie wad i możliwych problemów związanych z wdrożeniem budżetu zadaniowego w sposób uczciwy informuje potencjalnych zainteresowanych o tym, z jakimi trudnościami mogą się spotkać. Jeżeli wiadomo, co może przebiegać w niewłaściwy sposób, wtedy lepiej można się na to przygotować. Z drugiej strony, pełna informacja o budżecie zadaniowym, możliwych pozytywach i negatywach, pozwala decydentowi na podjęcie właściwej decyzji, tzn. czy zdecyduje się na skorzystanie z tego narzędzia, mimo możliwych problemów, czy jednak zagrożenia są tak duże, że nie zdecyduje się na skorzystanie z tego narzędzia, mimo tak ogromnych korzyści.

#### Literatura

- Andrews M., 2005, *Performance-based budgeting reform. Progress, problems and pointers*, [w:] A. Shah (ed.) *Fiscal Management: Public sector governance and accountability series*, World Bank, Washington.
- Filipiak B., Dylewski M., 2010, *Kontrowersje związane ze sporządzaniem wieloletniej prognozy finansowej JST w związku z wdrożeniem budżetu zadaniowego*, „Finanse Komunalne” nr 12.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 2011, *Strategiczna karta wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa.

- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, 2012, Warszawa, <http://www.mf.gov.pl>.
- Korolewska M., 2014, *Leksykon budżetowy BAS*, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (30.01.2014).
- Korolewska M., Marchewka-Bartkowiak K., 2013, *Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu*, „Studia BAS” nr 1 (33).
- Postuła M., Perczyński P. (red.), 2010, *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Rivenbark W., Kelly J., 2006, *Performance budgeting in municipal government*, “Public Performance&Management Review” vol. 30, no. 1, September.
- Stuglik J., 2008, *Budżet zadaniowy jako instrument zarządzania strategicznego w gminie*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Biznesu w Dąbrowie Górniczej, Dąbrowa Górnicza.
- Świderek I., 2012, *Budżet zadaniowy i strategiczna karta wyników w jednostkach samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
- Winiarska K. (red.), 2012, *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, C.H. Beck, Warszawa.
- Zawadzka-Pak U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.

## THE PERFORMANCE-BASED BUDGET CITIES WITH COUNTY RIGHTS – SELECTED ISSUES

**Summary:** The purpose of this article is to present the experience of performance-based budgeting used in cities with county rights in Poland and to show the experience of these cities on the use of performance-based budget. The advantages and disadvantages of the performance-based budget have been depicted and the most important problems related to the performance-based budget indicated by the cities with county rights have been mentioned. This system of budgeting is not mandatory from a legal point of view. Currently, the performance-based budget is used by 12 out of 65 cities with county rights. Performance-based budgeting is found next to the classic budget used in these units and results only from their own initiative. In most cases, the reason why such initiatives are made is the desire to increase the efficiency of financial management.

**Keywords:** performance-based budget, city with county rights, performance measures.