

**ARTUR J. KOŻUCH**

Uniwersytet Rolniczy w Krakowie

**MONIKA WAKUŁA**

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

**PROCEDURA BUDŻETOWA W AKTUALNYCH WARUNKACH DZIAŁANIA  
JST – TEORETYCZNY ALGORYTM DECYZYJNY****1. Wprowadzenie**

Coraz istotniej wpływające na praktykę działania jednostek samorządu terytorialnego (JST) konkurencyjne warunki działania gmin w Polsce pozwalają uznać za aktualną w tym podsektorze obserwację, mówiącą, że trwanie i rozwój organizacji są warunkowane jej zdolnością przystosowywania się do zmian warunków funkcjonowania. W odniesieniu do organizacji podsektora samorządowego jest to oczywiście spostrzeżenie znacznie na wyrost, ale i w tego typu organizacjach brak działań służących dopasowaniu się do wymogów otoczenia prowadzi do znacznych turbulencji, a nawet zahamowania realizacji celów. Kryzys w organizacji to przecież nie tylko jej upadek, ale również utrata możliwości dalszego efektywnego funkcjonowania, wynikająca z utraty równowagi wewnętrznej i zewnętrznej [1]. Jedną z ważniejszych przyczyn kryzysu jest m.in. niedostosowanie dotychczasowych, statycznych z natury rozwiązań do nowego ukształtowania dynamicznych czynników, które warunkują potrzeby strukturotwórcze, organizacyjne, czy w zakresie stosowanych instrumentów wspierających zarządzanie. Podejmowanie świadomych i celowych działań służących wdrożeniu rozwiązań zapobiegających powstawaniu sytuacji kryzysowych, zapewniających jednocześnie dalsze funkcjonowanie i rozwój organizacji jest więc jednym z podstawowych warunków sukcesu. Zależności te, w relacji do dynamicznych zmian w bliższym i dalszym otoczeniu gmin polskich powodują, że niezbędne jest podejmowanie działań usprawniających, w szczególności w sytuacji, gdy oprócz celów formalnych, służących wzrostowi lub zachowaniu dotychczasowego poziomu sprawności, występują cele nieformalne, odnoszące się do realizacji interesów politycznych.

Celem niniejszego opracowania jest próba określenia algorytmu postępowania w procedurze budżetowej JST, służącego zapewnieniu efektywności i skuteczności funkcjonowania tych jednostek. Przyjęto tu założenie, że stosowane w praktyce JST procedury są w głównej mierze wynikiem nakazów wynikających z regulacji prawnych i służą zapewnieniu zgodności z prawem oraz dyscypliny finansów publicznych. Ich uzupełnienie o pro-jakościowe rozwiązania wynikające z możliwości stosowania budżetowania programowego i ukierunkowanego na rezultaty jest natomiast warunkiem prawidłowego konstruowania budżetów zadaniowych.

W pracy wykorzystano metodę dedukcji, łącząc współczesne doświadczenia nauki i praktyki zarządzania finansami w JST oraz koncepcje zarządzania publicznego. W proponowanym modelu zapewniono odbicie obiektu modelowanego, czyli obecnej lub przyszłej struktury wypełniającej potrzeby organizacji [4,9], a także wymienialność opisywanego

modułu i odpowiedniość stosowanych połączeń z elementami struktury organizacyjnej.

## 2. Wybrane warunki modelowania procesów usprawniających zarządzanie w JST

Istotnym zadaniem stojącym przed jednostkami samorządowymi jest poszukiwanie i wdrażanie nowych rozwiązań, służących rozwojowi zarówno samej organizacji, jak i zachodzących w niej procesów, w tym związanych z zarządzaniem. Wiąże się to m.in. z poszukiwaniem instrumentów stanowiących logiczne, uporządkowane systemy, zbudowane z różnych elementów strukturalnych organizacji, obejmujące swoim zakresem finansowe, ekonomiczne, organizacyjne i techniczne obszary działalności. Narzędzia te umożliwiają bowiem nadążanie za dynamiką zmian w otoczeniu, w szczególności poprzez wspieranie procesów decyzyjnych, zarówno o charakterze strategicznym, jak i operacyjnym.

Najważniejszym wymogiem na etapie wdrażania instrumentów zaspokajających potrzeby współczesnych organizacji samorządowych jest określenie, czy i w jakim zakresie implementować je w danej organizacji – jakich narzędzi i w odniesieniu do jakich działań używać, by uzyskać korzyści, czy niezbędna jest instytucjonalizacja i formalizacja, itp.? Wymaga to wskazania kryterium podejmowania decyzji o wdrażaniu tych narzędzi. Warunki otoczenia, potrzeba ograniczenia marnotrawienia środków publicznych, itp. powodują, że kryterium wielkości jednostki samorządowej jest często niewystarczające i musi zostać poszerzone o inne kategorie, jak np.: liczba klientów lub realizowanych usług, zakres prowadzonej działalności, liczba punktów, w których realizowane są zadania jednostki, stopień skomplikowania procesów, źródła pozyskiwania środków służących finansowaniu działalności, itp. Te warunki decydują także o zakresie planowanego systemu zarządzania, który jest jednocześnie uzależniony od oczekiwań informacyjnych kadry zarządzającej oraz wszystkich interesariuszy tego systemu. Tym bardziej, że – jak pokazuje praktyka – w wielu przypadkach elementy takich systemów funkcjonują w JST, czasem bez świadomości jej pracowników. Są to w szczególności działania (raportowanie, tworzenie zestawień, itp.), które przynoszą określone efekty w postaci usprawniania procesu podejmowania decyzji zarządczych, np.:

- porównywanie kosztów wytworzenia usług w poszczególnych okresach obrachunkowych,
- analiza zapotrzebowania na określone usługi publiczne oraz wskazanie obszarów, w których są one szczególnie wymagane,
- przygotowanie zapotrzebowania na środki finansowe przez poszczególne jednostki organizacyjne,
- opracowanie planu inwestycyjnego, itp.

Podjęcie decyzji o wdrożeniu oraz ustrukturalizowaniu nowych instrumentów jest często procesem składającym się z wielu etapów. Uwzględnić ono m.in. czynniki wewnętrzne (system finansowo-księgowy, doświadczenie pracowników, przy tworzeniu raportów, kalkulowaniu kosztów, itp.) oraz zewnętrzne, stanowiące warunki prawne, możliwości zdobywania informacji, itp.

Podstawowym problemem związanym z konstruowaniem systemów usprawniających zarządzanie w JST jest wydzielenie odpowiednich elementów struktury organizacyjnej, które wraz z określonym trybem funkcjonowania umożliwią planowanie, monitorowanie,

prowadzenie analiz oraz ocenę działalności. W aktualnych warunkach działania JST znajduje to swoje odbicie w związanym z wdrażaniem kontroli zarządczej obowiązku dostosowania struktury organizacyjnej do realizowanych zadań. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy organizacje samorządowe mają – w wielu przypadkach – znaczną samodzielność w ich nazywaniu i określaniu działań objętych ich zakresem.

Potrzeby poznawcze i oddziaływanie projektowanych procesów na strukturę organizacyjną jednostek samorządowych powodują często, że odwzorowanie w planach, budżetach i sprawozdawczości struktury organizacyjnej, procesowej, czy wytwórczej tych organizacji jest trudne do uzyskania, a nawet niemożliwe. Do podstawowych przyczyn tego stanu rzeczy zalicza się m.in:

- nadmierną szczegółowość, która powoduje dużą pracochłonność, brak wiarygodności i dokładności w długim okresie,
- skomplikowane systemy rozliczeń, sprzężeń i zależności, powodujące nierzadko szybki przyrost liczby elementów struktury, wypełniających funkcje kontrolingu,
- istotny poziom niepewności, co wynika ze zmienności otoczenia i potrzeby dostosowywania działania do nowych dynamicznych warunków działania,
- zmienność struktury, odnosząca się do reakcji na zmiany wewnątrz i na zewnątrz organizacji, które wymagają ciągłych decyzji dotyczących tego, co mierzyć, analizować, obserwować, itp.,
- problemy z decyzywnością, co wynika z potrzeby przypisywania uprawnień i odpowiedzialności poszczególnym modułom, a ich liczba może utrudniać procesy decyzyjne wymagające koordynacji i współdziałania tych elementów struktury, itp.

Uwzględnienie przedstawionych trudności w procesie modelowania daje efekt w postaci układu łatwiejszego, bardziej naturalnego do zaplanowania, a więc także do wykorzystania w procesach podejmowania decyzji. Jednak w JST, podobnie jak we wszystkich innych organizacjach, tworzenie struktury, a co za tym idzie możliwości wydzielenia jej elementów, jest warunkowana szeregiem zależności, obejmujących strategię organizacji, jej zasoby oraz otoczenie [8].

Wykorzystanie nowoczesnych instrumentów zarządzania w działalności JST – podobnie jak w innych organizacjach gospodarczych – wymaga generowania i dostarczenia odpowiedniej dla zachodzących w nich procesów informacji. W jednostkach samorządowych wiąże się to z obowiązkiem zabezpieczenia informacji wiarygodnych, pełnych i dostarczonych w odpowiednim czasie. Jest to jednoznaczne z tworzeniem systemów informacyjnych, które wspierają:[5]

- diagnozę potrzeb działalności,
- wybór, filtrowanie i zdobywanie informacji oraz wiedzy z rozmaitych źródeł,
- poddawanie obróbce (przetwarzaniu) tych informacji na postać zorientowaną na zadania, które można określić w zależności od użytkownika,
- generowanie rozwiązań,
- podejmowanie decyzji zgodnie z założonymi priorytetowymi celami,

- dalsze przetwarzanie wybranych opcji rozwiązań,
- przesyłanie informacji do wybranych jednostek i komórek organizacyjnych.

Zakres potrzeb wskazuje więc wyraźnie, że istotne zmiany dotyczą stosowanych w JST systemów generowania informacji. Dotyczy to między innymi systemów rachunku kosztów, ale także innych stosowanych w tych jednostkach narzędzi informatycznych. Praktyka gospodarcza wskazuje bowiem, że arkusze kalkulacyjne są dobrymi narzędziami do zrealizowania matematycznej części modelu rachunku kosztów działań oraz do późniejszej prezentacji danych [10]. Nie nadają się one natomiast dla rozbudowanych systemów kalkulacji, w których wymagana jest określona funkcjonalność obejmująca możliwości: [3] planowania, zmiany logiki obliczeń, wycinkowego kalkulowania i obserwowania procesów, raportowania, indywidualnego dostosowania, wynikającego z łatwości obsługi długotrwałego wykorzystywania, prowadzenia symulacji i co najważniejsze sprawdzania spójności modelu.

### 3. Procedura budżetowa w JST – rozwiązywanie modelowe

Ocena procedur tworzenia budżetu oraz powiązań planów i kierunków ich dostosowywania z możliwościami finansowymi JST wskazuje, że szczególne znacznie przypisać należy działaniom, dotyczącym opracowaniu budżetów operacyjnych ośrodków odpowiedzialności. Specyfika kapitału ludzkiego nagromadzonego w urzędnikach realizujących zróżnicowane działania jednostki samorządowej powoduje, że plany o charakterze rzeczowym wymagają przeliczenia i weryfikacji przez pracowników działu finansowego. Zapewnia to jakość procesu planowania oraz wiąże wiedzę merytoryczną pracowników bezpośrednio odpowiedzialnych za realizację poszczególnych zadań z ich ekonomiczno-finansową specyfiką. Jest to jednocześnie jeden z podstawowych warunków efektywnego osiągnięcia celów niefinansowych, do realizacji których obligują zapisy zawarte w planach długo, średnio i krótkookresowych. Istotne znaczenie ma tu również możliwość koordynacji horyzontalnej, której zadaniem jest standaryzacja wykorzystywanych metod, instrumentów, narzędzi planowania, określania parametrów planowania, itp.

Pierwszym krokiem służącym zapewnieniu racjonalności działania jest więc sporządzenie budżetu w wersji rzeczowo-finansowej, stanowiącej zestawienie rodzaju i ilości zasobów niezbędnych do realizacji określonych działań z ich wartością ustaloną za pomocą wyceny zużycia tych zasobów. Na tym właśnie etapie przebiega pierwsza weryfikacja realizacji usług, polegająca na takim doborze technologii ich wykonania, by zachować racjonalność ekonomiczną – w tym przypadku realizowaną poprzez minimalizację kosztów, niezależnie od wielkości zużycia zasobów, przy jednoczesnym zapewnieniu ich jakości, niezbędnej dla danego poziomu społeczno-gospodarczego jednostki samorządowej. Osiągnięcie tego celu jest na tym etapie budżetowania możliwe dzięki sporządzaniu planów przez osoby zajmujące się bezpośrednio wykonywaniem określonych działań, znające wymogi technologiczne oraz potrzeby zgłaszane przez odbiorców, często w postaci niesformalizowanej i nie uwzględnianej w oficjalnych badaniach w tym zakresie. Umożliwienie partycypacji pracowniczej jest w działaniach ukierunkowanych na budżetowanie jednym z podstawowych wymogów jakości funkcjonowania organizacji samorządowych. Najważniejszym jednak obowiązkiem tego etapu tworzenia budżetu jest zapewnienie wynikającej z definicji kosztów celowości zużycia zasobów organizacji. Jest to możliwe tylko wtedy,

gdy realizowane usługi publiczne będą zgodne z celami zawartymi w strategii JST oraz planach o charakterze taktycznym (Wieloletnia Prognoza Finansowa, czy Wieloletnie Programy Inwestycyjne).

Celowość wiąże się nieodłącznie z potrzebą określenia funkcji oraz wskazania komponentów usług zaspokajających potrzeby zgłaszane przez interesariuszy JST. Partycypacja społeczna jest więc czynnikiem, który wpływa dodatnio na poziom racjonalności ekonomicznej na poziomie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, co – z mikroekonomicznego punktu widzenia – przenosi się na działalność całej jednostki.

Zapewnienie celowości wydatkowania środków publicznych wiąże się zatem z potrzebą adaptacji na potrzeby budżetowania w JST procesu dezagregacji kosztów [6]. Jest on dokonywany za pomocą analizy istotności danej funkcji i obejmuje 3 etapy:

1. wyznaczenie współczynnika istotności danej funkcji przy wykorzystaniu ustalonego w wyniku odpowiednich badań potrzeb społecznych wskaźnika preferowania jej przez konsumentów,
2. określenie wstępnego kosztu docelowego danej funkcji, który jest iloczynem kosztu docelowego finalnego usługi i jej współczynnika istotności,
3. porównanie wstępnego kosztu docelowego funkcji z jej kosztem wynikającym z wysokości środków publicznych przypadających w danej JST na realizację analizowanych zadań – gdy wstępny koszt docelowy funkcji jest większy, wówczas ostateczny koszt docelowy funkcji jest równy kosztowi tej funkcji wynikającym z możliwości finansowych jednostki, co powoduje, że należy przeprowadzić redukcję odpowiednich pozycji struktury wewnętrznej wstępnego kosztu docelowego.

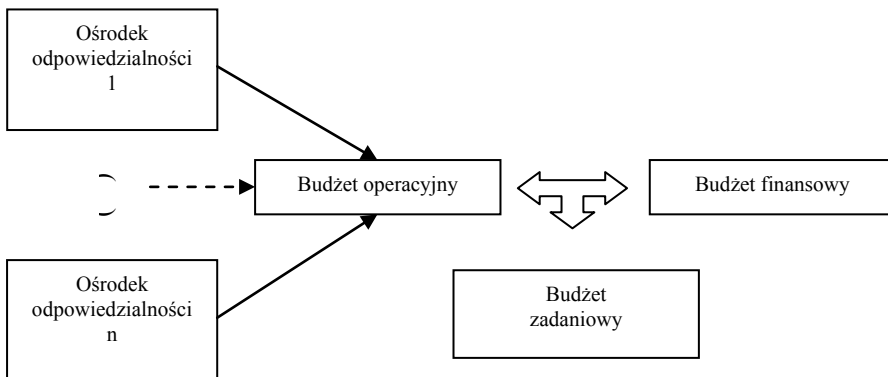
Zakres redukcji kosztów stanowi w tym przypadku różnicę między kosztem wynikającym z możliwości finansowych (ogólnym kosztem docelowym usługi) a jej wstępnym kosztem docelowym, stanowiącym sumę wstępnych kosztów docelowych danej funkcji.

Istotnym zagadnieniem w działalności JST jest także organizacja budżetowania. Odzworowuje ona podział odpowiedzialności pomiędzy wydzielone w strukturze organizacyjnej ośrodki odpowiedzialności. Ich budżety tworzą natomiast podstawę systemu budżetowania organizacji i są bazą dla ograniczania marnotrawstwa środków publicznych w całej organizacji. Weryfikacja i integracja budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest działaniem służącym tworzeniu budżetu operacyjnego, który winien zostać uzupełniony o odpowiedni budżet finansowy, obrazujący w głównej mierze budżet gotówki. To powiązanie warunkuje prawidłowość budżetu głównego JST, którego zadaniem jest przedstawienie i wyjaśnienie sposobu finansowania zadań objętych budżetami (Rysunek 1). Spełniona zostaje w ten sposób wymagana w budżetowaniu wszystkich organizacji zasada zupełności, nakazująca, by budżet główny ujmował w pełnej wysokości budżety cząstkowe, zaś budżety cząstkowe odzwierciedlały różne obszary działalności organizacji oraz zadania realizowane przez poszczególne jednostki organizacyjne – ośrodki odpowiedzialności.

Zapewnienie odpowiedniej elastyczności systemu budżetowania w JST wymaga, by osoby wykorzystujące zawarte w nim informacje nie otrzymywały ich w nadmiarze oraz by były one użyteczne dla potencjalnych odbiorców. Z tego powodu wymagane jest również określenie szczegółowości danych ujmowanych w budżetach i generowanych przez nie

informacjach, sposobów planowania działalności całej jednostki oraz jej poszczególnych obszarów i zasobów będących w dyspozycji, potencjału możliwego do zaangażowania w proces planowania oraz – co szczególnie istotne – sposobu wykorzystania budżetów w zarządzaniu. Jednocześnie też wymagane jest przeprowadzanie co pewien czas oceny użyteczności generowanych informacji, ich uporządkowanie i wybór najlepszych sposobów prezentacji zestawień i raportów.

Jedną z podstawowych zasad procesu budżetowania w JST jest zatem współuczestnictwo potencjalnych dysponentów, określających układ budżetu, który spełnia ich oczekiwania i prawidłowo odzwierciedla ich obszar działalności organizacji. Należy bowiem pamiętać, że wykonanie budżetu zależy od ludzi, czyli ich zrozumienie informacji jest warunkiem osiągnięcia celów. Praktyka funkcjonowania JST pokazuje, że zbyt rozbudowane formuły matematyczne, niezrozumiałość słownictwa i nadmiar informacji może zniechęcić do aktywności i jakości pracy w procesie budżetowania i zachwiać prawidłowość działania całej organizacji.



**Rys. 1.** Wymagana struktura powiązań między budżetami cząstkowymi a budżetem końcowym (zadaniowym) w JST

Źródło: Opracowanie własne.

Wymagania dotyczące szczegółowości i użyteczności systemów budżetowania odnoszą się również do jednego z najtrudniejszych do opracowania obszarów tworzenia budżetu zadaniowego – doboru nośników kosztów działań w sposób zapewniający wiarygodność zawartych w nich wielkości kosztowych. Jak pokazuje praktyka, w gminach podstawowym układem ewidencji kosztów jest układ kosztów wg rodzaju. Wymagania stawiane przez zarządzanie wiążą się natomiast z prowadzeniem podmiotowych rachunków kosztów wg miejsc powstawania (komórki organizacyjne lub ośrodki odpowiedzialności oraz osoby odpowiedzialne), przy jednoczesnym planowaniu realizowanych w nich zadań.

Proponowany dla budżetu zadaniowego rachunek kosztów działań, w pierwszym stopniu budżetowania wiąże się zatem z wyceną poszczególnych działań, co wymaga określe-

nia wartości zużywanych w nich zasobów organizacyjnych, czyli powiązania związanych z nimi kosztów bezpośrednich i pośrednich. W dalszej kolejności dokonuje się natomiast przeniesienia kosztów działań na zadania realizowane w ramach budżetu.

Trudnością na tym etapie tworzenia budżetu jest jednak dobór odpowiednich nośników, które w sposób najbliższy rzeczywistości przebiegowi procesu odzwierciedlą zużycie wspólnych zasobów przez wybrane obiekty kosztowe. Jak bowiem zwraca uwagę C. Drury [2] nie istnieje uniwersalna metoda alokacji kosztów, a nawet przyjęcie kilku alternatywnych metod podziału nie ogranicza subiektywizmu w przypisywaniu kosztów pośrednich. Z tego powodu budżetowanie wymaga zastosowania odpowiedniej metody, która zapewni dobór właściwego dla danego zadania nośnika kosztów.

Wykazana już potrzeba optymalizacji, wspomagających zarządzanie, informacji generowanych przez system powoduje, że ograniczaniu podlega również liczba wykorzystywanych relacji przyczynowo-skutkowych, służących odnoszeniu kosztów na poszczególne zadania. Jest to zagadnienie trudne do zrealizowania, gdyż liczba niezbędnych nośników zależy proporcjonalnie od struktury kosztów. Wiadomo bowiem, że duży udział kosztów pośrednich wymaga większej liczby nośników kosztów, a to powoduje mniejszą dokładność i wiarygodność kalkulacji. Z tego powodu niezbędne staje się ograniczanie udziału kosztów bezpośrednich, co w wielu przypadkach jest dokonywane poprzez rozbudowę ewidencji, przy czym granicę tego procesu wyznaczają możliwości techniczne i opłacalność bezpośredniego rozliczania kosztów.

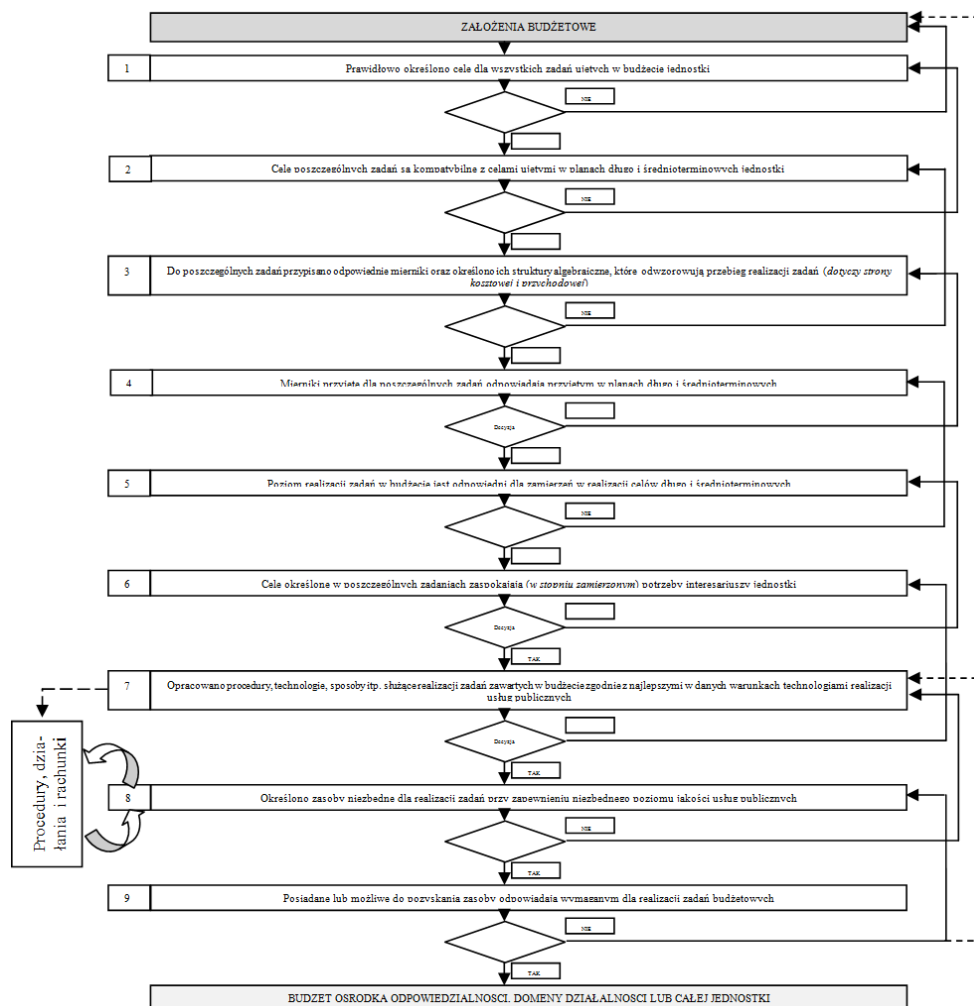
Prawidłowe sporządzenie budżetu zadaniowego JST wymaga, by jej działalność ująć nie tylko w postaci kosztów i wynikających z nich wydatków, ale również w postaci nazwanych i w miarę możliwości skwantyfikowanych, co do wysokości planowanych wyników tej działalności. Powoduje to, że organizacje samorządowe są zobligowane do systematycznego mierzenia rezultatów osiągniętych w ramach realizowanych zadań, przy zapewnieniu ich skuteczności i efektywności. Ocena skuteczności, związana z prawidłowością realizacji celów na wszystkich poziomach zarządzania, jest odnoszona do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (obiektów kosztowych) lub całej organizacji, zaś ocena efektywności ekonomicznej informuje o racjonalności przekształcania nakładów w oczekiwane wyniki [7], również w poszczególnych elementach struktury, jak i w odniesieniu do całej jednostki samorządowej.

Tworzenie zestawu miar zadań budżetowych, podobnie jak w przypadku określania celów do realizacji, wymaga wcześniejszego wyznaczenia parametrów sukcesu organizacji, które są pochodną określonego rzędu – związaną z zakresem procesu planowania – strategii jednostki. Z celów strategicznych wynikają bowiem cele taktyczne i operacyjne realizowane w działalności jednostki. Odbywa się to poprzez wyznaczanie mierzalnych mierników i ich wartości docelowych dla każdego z kluczowych parametrów sukcesu. Taki kompleksowy zestaw miar daje możliwość powiązania celu, mierników obrazujących jego realizację i osób odpowiedzialnych za osiągnięcie założeń, a także określenie konstrukcji miernika oraz źródeł poboru danych.

Przedstawione rozważania dotyczące modelowania procedury budżetowania zadaniowego w JST wskazują, że zapewnienie jej pełnej konsolidacji wiąże się ze stosowaniem odpowiedniego procesu decyzyjnego (Rysunek 2). Proces ten obejmuje prowadzone na każdym etapie działania związane z weryfikacją, akceptacją i zatwierdzaniem odpowiednich systemów, narzędzi, instrumentów, informacji, danych, itp. Każdy niezakceptowany, niezatwierdzony lub niezaweryfikowany pozytywnie obszar tego budżetu i procedury jego

tworzenia jest objęty tym procesem, aż do czasu uzyskania pozytywnej oceny.

Punktem wyjścia dla działań związanych z opracowaniem budżetu zadaniowego, stanowiącego element bazy informacyjnej dla zarządzania w JST jest określenie założeń budżetowych opisujących potrzeby oraz planowany poziom zaspokojenia tych potrzeb w danym roku budżetowym – z podziałem na poszczególne ośrodki odpowiedzialności i ewentualne domeny działalności – przy jednoczesnym określeniu wysokości prognozowanych dochodów i przychodów umożliwiających sfinansowanie planowanych zadań. Na tym etapie podejmowane są decyzje dotyczące celów, których realizacja w danym roku budżetowym służyć będzie osiągnięciu celów taktycznych i strategicznych.



Rys. 2. Proces decyzyjny tworzenia budżetu JST



Źródło: Opracowanie własne.

Prawidłowe konstruowanie budżetu jest zatem warunkowane jego powiązaniem ze strategią oraz WPI i WPF danej jednostki samorządowej. Jednocześnie też, potrzeba wyrażenia za pomocą odpowiednich mierników celów opisanych w założeniach do budżetu wymaga, by we wszystkich planach wyższego szczebla cele te były również wyrażone za pomocą prawidłowo określonych i co najważniejsze kompatybilnych mierników. Jest to bowiem warunek konieczny dla zachowania zarówno porównywalności działań realizowanych w poszczególnych okresach, jak i możliwości dokonywania – na etapie realizacji budżetów częściowych – oceny poziomu osiągnięcia celów taktycznych i strategicznych.

Największym wyzwaniem, którego wypełnienie w istotny sposób wpływa na jakość funkcjonowania organizacji jest więc dobór procedur, działań, technik, metod i sposobów realizacji usług publicznych, których wykorzystanie doprowadzi do osiągnięcia zarówno technicznej (związanej z minimalizacją zużycia zasobów) jak i ekonomicznej (związanej z minimalizacją kosztów tych zasobów) efektywności działań. Jest to w szczególności wynik decentralizacji procesów decyzyjnych i przekazania uprawnień związanych z dokonywaniem wyborów w tym zakresie osobom realizującym poszczególne zadania, podzadania, czy działania, których wiedza i umiejętności pozwalają na stosowanie odpowiadających współczesności rozwiązań w tym zakresie. Wiąże się to zatem ze stosowaniem różnych zmian, których efektem jest oszczędność zasobów publicznych. Uzupełnieniem uzyskanych w wyniku odpowiedniej do wartości kapitału ludzkiego alokacji odpowiedzialności i decyzyjności mogą natomiast być wspomniane wcześniej – wykorzystywane w sektorze komercyjnym – rozwiązania dotyczące rozpoznaniu struktury i wysokości kosztów niezbędnych dla osiągnięcia planowanych celów (rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów działań, itp.).

#### 4. Zakończenie

Budżetowanie zadaniowe stanowi podstawową procedurę wymaganą w nowoczesnie zarządzanych jednostkach samorządowych. Jest ona podstawą dla rozwoju i wspierania znacznej liczby procesów zarządzania. Tworzenie i formalizacja algorytmów postępowania służących jej prawidłowemu przebiegowi obejmuje:

1. analizę obszarów decyzyjnych,
2. określenie zakresu bazy planistycznej z podziałem na zakres podmiotowy – centra odpowiedzialności i zakres przedmiotowy – realizacji usług publicznych,
3. dobór metod, modeli (często biznesowych) i dobór mierników bazy – odpowiednio dla danej organizacji i przebiegu procesów realnych,
4. budowę formularzy planistycznych – również z uwzględnieniem ich obowiązkowego zakresu,
5. ocenę wybranych mierników – pod względem dokładności pomiaru i możliwości zapewnienia ciągłości odczytu,
6. tworzenie wytycznych planistycznych dla mierników normatywnych i przekazanie systemu mierników do bazy normatywnej.

W działalności jednostek samorządu terytorialnego przedstawiony algorytm postępo-

wania obejmować winien budżetowanie od momentu rozpoczęcia procesu do momentu zatwierdzenia budżetu jednostki, stanowiącego bazę normatywną dla danego okresu budżetowego. Dalsze działania dotyczą natomiast określenia poziomu realizacji zadań oraz ustalenia wysokości odchyleń rzeczywistych, które warunkują powstanie potrzeby podjęcia decyzji. Całość proponowanych rozwiązań powoduje natomiast zwiększenie efektywności działania JST, a więc jest jednym z podstawowych rozwiązań służących racjonalizacji finansów lokalnych.

## 5. Literatura

1. Czerska M., 1996. *Organizacja przedsiębiorstw. Metodologia zmian organizacyjnych*. Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 12.
2. Drury C., 1992. *Management and Cost Account*. Chapman & Hall, London, s. 70.
3. Horvath&Partners, 2005. *Prozessmanagement umsetzen – Durch nachhaltige Prozessperformance Umsatz steigern und Kosten senken*. Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, s. 194.
4. Koźmiński A., 1975. *Zasady analizy organizacyjnej oraz projektowania i wdrażania usprawnień*. OPT, Katowice, s. 18.
5. Marciniak S., 2010. *Rola informacji w controllingu*. /w:/ Borowiecki R., Czekaj J. (red.), *Zarządzanie zasobami informacyjnymi w warunkach nowej gospodarki*. Difin, Warszawa, s. 270.
6. Markowska M., 2006. *Rachunek kosztów docelowych*. /w:/ Nowak E. (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków, s. 98.
7. Rummler G., Brache A., 2000. *Podnoszenie efektywności organizacji. Jak zarządzać „białymi plamami” w strukturze organizacyjnej?* PWE, Warszawa, s. 74-94.
8. Rutka R., 1996. *Organizacja przedsiębiorstw. Cz. I. Przedmiot projektowania*. Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 29-50.
9. Stabryła A. (red.), 1991. *Doskonalenie struktury organizacyjnej. Podstawy teoretyczne*. PWE, Warszawa, s. 100-101.
10. Świdarska G.K., Warowny P., 2007. *Wpływ stosowanej metody wdrożenia rachunku kosztów działań na zakres uzyskiwanej informacji*. „Controlling i rachunkowość zarządcza” nr 5(92), s. 10.

### Streszczenie

*Współczesne warunki działania jednostek samorządu terytorialnego powodują, że coraz większego znaczenia nabiera zjawisko konkurencji i potrzeba zwiększania efektywności działania. Jednym ze sposobów reakcji jest w tej sytuacji implementacja teoretycznych rozwiązań usprawniających procesy tworzenia budżetu. Wiąże się to w głównej mierze z uwzględnianiem potrzeb społeczności lokalnych, partycypacją pracowniczą oraz wykorzystaniem instrumentarium inżynierii wartości. Zapewnienie tych czynników jest podstawowym warunkiem usprawniania procesów decyzyjnych związanych z alokacją ograniczonych zasobów finansowych.*

**Słowa kluczowe:** jednostka samorządu terytorialnego, procedura budżetowa, algorytm podejmowania decyzji.

### THE BUDGETARY PROCEDURE IN CURRENT OPERATING CONDITIONS IN LOCAL TERRITORIAL UNITS – THE THEORETICAL DECISION ALGORITHM

#### Summary

*Contemporary operating conditions of local territorial units make the phenomenon of competition and the necessity of increasing the operational efficiency increasingly important. One of the possible responses to this situation is therefore the implementation of theoretical solutions, which would improve the processes of creating a budget. This entails the needs of local communities, employee's participation and the usage of value engineering apparatus to be taken into consideration. The provision of these factors is a prerequisite for the improvement of the decision-making processes related to the allocation of the limited financial resources*

**Keywords:** local territorial units, budgetary procedure, decision-making algorithm.

*Translated by Artur J. Kożuch, Monika Wakula*

ARTUR J. KOŻUCH  
Instytut Ekonomiczno-Społeczny  
Uniwersytet Rolniczy w Krakowie  
e-mail: a.j.kozuch@ur.krakow.pl

MONIKA WAKUŁA  
Katedra Nauk Ekonomicznych  
Instytut Zarządzania i Marketingu  
Wydział Zarządzania  
Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny  
e-mail: monikawakula@wp.pl