



Ministerstwo

Finansów

Departament Polityki Wydatkowej

REFORMA SYSTEMU BUDŻETOWEGO

Budżetowanie w oparciu o programy. Koncepcja nowego podziału budżetu państwa

Warszawa, październik 2016 r.

(aktualizacja czerwiec 2017 r.)

REFORMA SYSTEMU BUDŻETOWEGO

Budżetowanie w oparciu o programy. Koncepcja nowego podziału budżetu państwa.

Dokument „Reforma Systemu Budżetowego. Budżetowanie w oparciu o programy. Koncepcja nowego podziału budżetu państwa.” został opracowany przez pracowników Departamentu Polityki Wydatkowej w Ministerstwie Finansów.

W celu ponownego wykorzystywania treści informacji zawartych w dokumencie osoby lub podmioty pobierające te informacje są zobowiązane do:

- 1) poinformowania o źródle, czasie wytworzenia i pozyskania tych informacji, poprzez podanie pełnej nazwy Ministerstwa Finansów lub nazwy skróconej – MF;
- 2) poinformowania o przetworzeniu informacji ponownie wykorzystywanej.

Ministerstwo Finansów nie ponosi odpowiedzialności za treść informacji przetworzonych przez podmiot ponownie wykorzystujący te treści.

Spis treści

Wprowadzenie	2
Kierunki zmian wynikające z <i>Założeń Reformy Systemu Budżetowego</i>	4
Budżetowanie w oparciu o programy	6
Założenia dotyczące podziału budżetu państwa i klasyfikacji budżetowej	8
Klasyfikacja programowa a pozostałe wymiary klasyfikacyjne	9
Podstawowy podział budżetu państwa – obszary wydatkowe.....	10
Miejsce i rola programów budżetowych w podziale budżetu państwa i systemie klasyfikowania wydatków	15
Proponowane zasady konstruowania i typy programów budżetowych.....	16
Budżety wojewodów – możliwe podejścia	19
Rekomendowane rozwiązania	24
Zagadnienia komplementarne	29
1. Integracja procesów zarządzania	29
2. Jednostka budżetowa.....	32
3. Charakter i zakres limitów wydatków	32
4. Rola komórek budżetowo-finansowych ministerstw	34
Podstawowe publikacje.....	36
Aneks: Obszary wydatkowe	37

Wprowadzenie

26 lipca 2016 r. Rada Ministrów przyjęła *Założenia reformy systemu budżetowego* (dalej *Założenia...*), które określają ramy koncepcyjne nowego systemu budżetowego, w tym dotyczące najważniejszych, z punktu widzenia efektywnego zarządzania środkami publicznymi, aspektów tego systemu w części odnoszącej się do wydatków publicznych.

Przedstawiony w *Założeniach...* zarys nowego systemu budżetowego nawiązuje do koncepcji holistycznego zarządzania publicznego, zgodnie z którą zarządzanie budżetowe stanowi proces przenikający inne (pod)systemy zarządzania publicznego, obejmujący wszystkie szczeble administracji publicznej, w którym realizować się powinny zasady otwartości, partycypacji, odpowiedzialności i strategicznego podejścia do planowania i osiągania celów rozwojowych państwa¹. W podejściu tym (pod)system zarządzania budżetowego traktowany jest jako jeden z wielu funkcjonalnie powiązanych i współzależnych od siebie (pod)systemów systemu zarządzania publicznego.

W Polsce na system zarządzania publicznego (zarządzania państwem), oprócz (pod)systemu budżetowego, składają się również co najmniej:

- (pod)system zarządzania strategicznego, regulowany przepisami ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju,
- (pod)system zarządzania administracją rządową, regulowany ustawą o działach administracji rządowej, ustawą o województwie i administracji rządowej w województwie,
- (pod)system zarządzania operacyjnego (zarówno działami administracji rządowej jak i jednostkami), regulowany m.in. ustawą o finansach publicznych.

Jednym z głównych celów reformy systemu budżetowego jest wprowadzenie skutecznych narzędzi, umożliwiających prowadzenie spójnej polityki budżetowej, wykraczającej poza horyzont jednego roku budżetowego, a także mechanizmów zapewniających efektywną alokację środków publicznych w kolejnych budżetach, wspierających realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa.

Realizacja tego celu wymaga wypracowania i wprowadzenia w ramach (pod)systemu budżetowego rozwiązań odpowiadających jednolitym ramom koncepcyjnym, wspólnym dla wszystkich (pod)systemów zarządzania państwem. Architektura systemu budżetowego (np. podział budżetu państwa, konstrukcja klasyfikacji budżetowej, role poszczególnych aktorów w procesie budżetowym) powinna więc mieć charakter otwarty na inne (pod)systemy zarządzania państwem, umożliwiając zintegrowane podejście do definiowania celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa, koordynację strumieni wydatków publicznych w sposób uwzględniający te cele i priorytety, a także włączenie w ich realizację wszystkich jednostek wykonujących zadania publiczne (tj. faktyczne wprowadzenie zarządzania dostępnymi zasobami oraz włączenie w proces budżetowy informacji o wynikach).

Mając na względzie powyższe założenia ogólne, w niniejszym dokumencie dokonano analizy możliwych wariantów ukształtowania podziału budżetu państwa oraz wymiaru przedmiotowego w systemie klasyfikowania wydatków, na podstawie której sformułowano propozycję rekomendowanych w tym zakresie rozwiązań. Ponadto, przedstawiono również analizę i propozycje rozwiązań komplementarnych względem rekomendowanego modelu budżetowania w oparciu o programy, istotnych z punktu widzenia wzmocnienia zdolności

¹ OECD, *Recommendation of the Council on budgetary governance*, 18 February 2015

instytucjonalnej państwa do prowadzenia odpowiedzialnej polityki budżetowej, wspierającej realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych, które dotyczą integracji procesów zarządzania, sposobu finansowania wydatków jednostki budżetowej, zakresu i charakteru limitów wydatków oraz roli komórek budżetowo-finansowych ministerstw w nowym systemie.

Kierunki zmian wynikające z Założeń Reformy Systemu Budżetowego

Powyższe postulaty znalazły odzwierciedlenie w przyjętych przez Radę Ministrów *Założeniach*..., w których przewidziano:

- wprowadzenie średniookresowych ram budżetowych jako instrumentu koordynacji, w perspektywie wieloletniej, strumieni wydatków publicznych w sposób zgodny z priorytetami i celami strategicznymi rządu, a także jako instrumentu oddziaływania na przestrzeń fiskalną, tj. odpowiednio wczesnego wprowadzania działań dostosowawczych, dotyczących poziomu i/lub struktury wydatków publicznych, aby umożliwić finansowanie priorytetów wydatkowych, w tym w ramach nowych zadań, oraz
- integrację procesów planowania wieloletniego i rocznego, tj. koncentrację procesu decyzyjnego w ramach planowania, którym towarzyszyć powinno wzmocnienie roli: Rady Ministrów – jako kreatora polityki budżetowej (decydenta określającego priorytety i kierunki wydatkowe), Ministra Finansów – jako organu odpowiedzialnego za strategiczne kształtowanie ram procesu budżetowego i negocjacji budżetowych w sposób umożliwiający zapewnienie stabilności finansów publicznych, efektywności alokacyjnej procesu budżetowego, a także ministrów właściwych do spraw poszczególnych działów administracji rządowej, odpowiedzialnych za efektywną realizację celów i priorytetów Rady Ministrów.

Działania te wymagają komplementarnych zmian w innych obszarach systemu budżetowego, a w szczególności odpowiedniego ukształtowania podziału budżetu państwa oraz wymiaru przedmiotowego klasyfikacji budżetowej. Kształt tych narzędzi powinien bowiem w równym stopniu realizować ich podstawowe funkcje budżetowe (np. zaspokajać potrzeby informacyjne na różnych etapach procesu budżetowego, sprzyjać efektywnej alokacji i gospodarowaniu środkami publicznymi itp.), ale także uwzględniać współzależności z innymi (pod)systemami zarządzania państwem.

Kompleksowe podejście do budowy systemu zarządzania państwem w ramach reformy systemu budżetowego na przykładzie Korei przedstawiono w ramce 1. Z uwagi na zbliżony kontekst, a także podobne do zidentyfikowanych w Korei słabości polskiego systemu budżetowego, doświadczenia koreańskie mogą być przydatne w pracach koncepcyjnych dotyczących kształtu nowego systemu budżetowego, w tym w szczególności w odniesieniu do podziału budżetu państwa oraz struktury programów budżetowych.

Ramka 1. Wprowadzenie budżetowania programowego w Korei

Kontekst i diagnoza

W latach 2002-2003 Korea Południowa zapoczątkowała serię reform budżetowych, których centralnym elementem było wprowadzenie średniookresowych ram wydatkowych (ang. *medium-term expenditure framework*, MTEF), stanowiących podstawę zintegrowanego systemu zarządzania państwem. Reformy te stanowiły m.in. konsekwencję kryzysu gospodarczego, którego kraj ten doświadczył w II poł. lat 90. XX w., i związanych z nimi reform zarządzania publicznego, w ramach których przeprowadzono m.in. diagnozę systemu budżetowego. Diagnoza ta pokazała słabości ówczesnej struktury budżetu, która negatywnie wpływała na możliwość jego wykorzystania jako instrumentu planowania i zarządzania. Do słabości tych zaliczono w szczególności:

- roczny i oddolny proces planowania budżetowego, skupiony na analizie nakładów (ang. *input-orientation*); konstrukcja tego procesu pobudzała rywalizację pomiędzy ministerstwami (dysponentami) o zasoby (co przejawiało się nawet kilkudziesięcioprocentowymi wzrostami zgłaszanych potrzeb w ujęciu r/r), a także zmuszała Ministerstwo Finansów do bardzo pracochłonnej i szczegółowej analizy całości zgłaszanych co roku potrzeb, w efekcie czego budżetowanie miało z reguły charakter przyrostowy (inkrementalizm);
- ograniczoną autonomię ministerstw, w tym na etapie wykonania, wynikającą m.in. z nadmiernej kontroli (mikrozarządzania), wykonywanej m.in. przez Ministerstwo Finansów, opartej przede wszystkim na

kryterium zgodności wykonania z prawem (ang. *compliance focus*),

- rozdrobnienie źródeł finansowania zadań publicznych (na budżet właściwy i liczne fundusze celowe/rachunki specjalne),
- brak adekwatnej, przejrzystej i przydatnej – z punktu widzenia alokacyjnego procesu decyzyjnego oraz rozliczalności – informacji, w tym informacji o wynikach, wynikający m.in. ze słabości systemu zarządzania (ang. *performance management system*, PMS) i systemu sprawozdawczego, opartych o niepowiązane i nieprzystające układy klasyfikacyjne (funkcjonalne, organizacyjne, ekonomiczne).

Cele i założenia reformy

Celem przeprowadzonych reform było wprowadzenie, w oparciu o średniookresowe ramy wydatkowe, zintegrowanego systemu zarządzania publicznego, czemu służyć miała przebudowa systemu budżetowego, a w jej ramach m.in. wprowadzenie budżetowania ogólnego, zwiększenie autonomii ministerstw (elastyczności gospodarowania środkami publicznymi), ukierunkowanie zarządzania publicznego, w tym zarządzania wydatkami, na wyniki, a także przebudowa struktury budżetu.

W ramach reformy dokonano funkcjonalnej integracji w ramach jednego procesu pięciu podstawowych instrumentów, tj.: 1) prognoz makroekonomicznych, 2) średniookresowego planu fiskalnego, 3) budżetowania ogólnego, 4) systemu zarządzania w oparciu o wyniki (PMS) oraz 5) budżetu rocznego. Poszczególne elementy średniookresowych ram wydatkowych w Korei przedstawiono w poniższej tabeli.

	Makroprognozy	Plan średniookresowy	Budżetowanie ogólne	Zarządzanie operacyjne w oparciu o wyniki (PMS)	Budżet roczny
Szczegółowość	Agregaty fiskalne	Funkcje	Ministerstwa	Programy	Programy i działania
Produkt	Ramy fiskalne	Polityki i priorytety	Limity i wytyczne	Wskaźniki	Alokacje wydatków

Przyjęte rozwiązania umożliwiły powiązanie procesów alokacji środków publicznych (tj. budżetowania) i zarządzania operacyjnego z procesami definiowania i koordynacji realizacji celów i priorytetów (tj. z planowaniem strategicznym i kreowaniem polityk publicznych). Kluczowym dokumentem został średniookresowy plan zarządzania fiskalnego (ang. *National Fiscal Management Plan*, NFMP), który – przy uwzględnieniu średniookresowych prognoz dotyczących przyszłych dochodów, wydatków, wyniku oraz długu – określa cele i priorytety rządu. W ramach ogólnie strukturyzowanego procesu budżetowego dochodzi najpierw do przełożenia prognoz dotyczących głównych agregatów fiskalnych oraz celów i priorytetów na wieloletnie ogólne limity wydatków i wytyczne dla poszczególnych ministerstw (odpowiadających im obszarów wydatkowych), a następnie bardziej szczegółowe limity roczne. Procesy te wspiera system zarządzania w oparciu o wyniki, który dostarcza informacji o planowanych i osiągniętych rezultatach oraz efektywności, wspierających alokację i zarządzanie operacyjne. Rozwiązania te opierają się na agregatach budżetowych o rosnącej szczegółowości, których podstawową oś stanowią programy budżetowe, w oparciu o które planowany i wykonywany jest budżet.

Budżetowanie w oparciu o programy

Z punktu widzenia powodzenia opisanych wyżej celów i założeń reform w Korei szczególnie istotne było odpowiednie, tj. w sposób dostosowany do potrzeb alokacji i zarządzania, ukształtowanie struktury programów budżetowych. W pracach analityczno-koncepcyjnych oraz pilotażowych wsparcia technicznego Korei udzielił Bank Światowy. Uwzględniając zdiagnozowane słabości i oczekiwane rezultaty, eksperci Banku Światowego sformułowali sześć zaleceń odnoszących się do kształtowania programów budżetowych, tj.:

- zapewnienie spójności klasyfikacji budżetowej z klasyfikacją wykorzystywaną w dokumencie średniookresowym, aby możliwe było efektywne przełożenie postanowień wynikających z dokumentów średniookresowych na alokację środków w ramach planowania rocznego,
- oparcie alokacji i zarządzania na strukturze programów, odzwierciedlających role i obszary działalności poszczególnych organów (ministerstw),
- ukształtowanie struktury programów przy uwzględnieniu właściwości poszczególnych organów (ministrów), celem jednoznacznego określenia odpowiedzialności i rozliczalności za wyniki (eliminacja lub ograniczenie programów przekrojowych, międzyministerialnych),
- ukształtowanie struktury programów w oparciu o kryterium celów interwencji publicznej w danym obszarze, integracja programów o zbliżonych celach i ograniczenie liczby programów do poziomu optymalnego z punktu widzenia potrzeb alokacji i zarządzania,
- ujęcie w ramach poszczególnych programów budżetowych wszystkich działań i instrumentów związanych z realizacją celów tych programów, niezależnie od źródeł ich finansowania,
- wprowadzenie programów o charakterze ogólnym, obejmujących koszty pośrednie,
- ograniczenie liczby działań w ramach poszczególnych programów, celem wzmocnienia możliwości

- prowadzenia pogłębianych, przydatnych z punktu widzenia kreowania polityk publicznych, analiz, uproszczenie struktury i ograniczenie liczby podziałek (kategorii) ekonomicznych wydatków, które – będąc wcześniej podstawą alokacji i kontroli – negatywnie wpływały na elastyczność gospodarowania środkami publicznymi.

Posiłkując się ww. zaleceniami, w Korei przyjęto, że program budżetowy nie może mieć charakteru przekrojowego (tj. powinien zawierać się w obszarze właściwości danego organu/ministra), powinien obejmować wszystkie działania związane z realizacją określonego dla tego programu celu, niezależnie od źródeł finansowania, a poszczególne programy powinny się od siebie wyraźnie odróżniać (zarówno w sensie celów, jak i nazewnictwa). W dalszej kolejności przyjęto również, że liczba programów powinna być ograniczona (dostosowana do możliwości „zarządzania” programami w ramach procesu alokacji), a koszty pośrednie w poszczególnych obszarach zgrupowane w odrębnych programach.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Korean Institute of Public Finance, John M. Kim. (red.), *From line-item to program budgeting. Global lessons and the Korean case*

Mając na uwadze całościowe podejście do zarządzania, kształt podziału budżetu państwa oraz klasyfikacji budżetowej powinien pozwalać na:

- uwzględnienie/przełożenie w procesach planowania i koordynacji wydatków w ramach systemu budżetowego priorytetów i celów strategicznych, które definiowane są również poza systemem zarządzania budżetowego, tj. np. w ramach systemu zarządzania strategicznego, regulowanego przepisami ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju;
- jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za realizację priorytetów i celów oraz zadań publicznych, a co za tym idzie wydatkowanie środków publicznych i osiąganie zakładanych efektów, zarówno w odniesieniu do ministrów, właściwych w zakresie kreowania, koordynacji i realizacji polityki rządu w ramach poszczególnych funkcjonalnych obszarów działalności państwa, określonych w ustawie o działach administracji rządowej, jak i w odniesieniu do jednostek, realizujących konkretne zadania (zarządzanie operacyjne),
- wykorzystanie w procesach planowania budżetowego informacji o wynikach/efektach (ang. *performance information*), obecnie znacznie rozproszonej, którą należy rozumieć możliwie szeroko, jako informacje o efektywności, skuteczności, sprawności, itp. polityk publicznych, programów, zadań publicznych, instrumentów itd., pozyskiwane w ramach m.in. statystyki publicznej, w tym resortowej, obecnego budżetu zadaniowego (mierniki stopnia realizacji celów), ewaluacji, przeglądów wydatków, sprawozdawczości budżetowej, sprawozdawczości finansowej, oceny skutków regulacji ex-ante i ex-post, źródeł zewnętrznych, itp.

Ukształtowanie podziału budżetu państwa oraz klasyfikacji budżetowej w sposób spójny z ww. wymogami możliwe jest dzięki tzw. budżetowaniu w oparciu o programy (budżetowanie programowe, ang. *program-based budgeting*), którego założenia koncepcyjne zostaną przedstawione w następnym podrozdziale.

Budżetowanie w oparciu o programy

Budżetowanie w oparciu o programy odwołuje się do pojęcia tzw. „programu budżetowego”. Termin ten jest różnie definiowany w literaturze, jednak najczęściej **przez programy budżetowe rozumie się podziałki klasyfikacyjne grupujące wydatki dotyczące produktów/usług i/lub płatności transferowych, które przyczyniają się do osiągnięcia zamierzonego przez władze publiczne celu (wpływu, oddziaływania) w danym obszarze, a także posiadające inne cechy wspólne, np. adresata (beneficjenta) interwencji publicznej.** Tak rozumiane programy budżetowe, skonstruowane w oparciu o kryterium celu

interwencji publicznej, stanowią podstawową podziałkę planowania (alokacji środków), wykonania budżetu państwa i sprawozdawczości budżetowej, a także szerzej – zarządzania publicznego (zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym).

W ujęciu teoretycznym wyróżnić można cztery podstawowe modele budżetowania w oparciu o programy², które odpowiadają różnym możliwym zastosowaniom tego narzędzia, tj.:

- budżetowanie w oparciu o programy jako narzędzie analizy polityk publicznych, które umożliwia analizę i ewaluację efektywności kosztowej alternatywnych narzędzi, przedsięwzięć, projektów czy instrumentów (tzw. opcji wydatkowych), służących realizacji tych samych celów,
- budżetowanie w oparciu o programy jako narzędzie poprawy efektywności realizacji zadań publicznych, wynikającej z przyznania kierownikom (menedżerom publicznym) większej elastyczności zarządczej (ang. *operating discretion*), np. w doborze instrumentów realizacji celów programów (a co za tym idzie, większej elastyczności w gospodarowaniu środkami publicznymi w ramach określonych dla nich limitów),
- budżetowanie w oparciu o programy jako narzędzie identyfikacji pełnych kosztów zadań publicznych,
- budżetowanie w oparciu o programy jako narzędzie planowania średniookresowego, umożliwiające zarządzanie wydatkami (tj. prowadzenie działań dostosowawczych i kształtowanie pożądanego, w świetle priorytetów strategicznych i programowych rządu, scenariusza wydatkowego).

Jako podstawową zaletę klasyfikacji programowej wskazać należy możliwość porównania, przy uwzględnieniu celów i priorytetów władz publicznych, różnych scenariuszy i opcji wydatkowych, a w konsekwencji wsparcie wyboru publicznego i priorytetyzacji wydatków.

W sytuacji ograniczonych zasobów proces alokacji środków publicznych pomiędzy poszczególne obszary działalności państwa ma bowiem z reguły charakter rywalizacyjny. Programowy charakter budżetowania pozwala ograniczyć arbitralność budżetowego procesu decyzyjnego – zarówno na poziomie alokacji makro (tj. pomiędzy równorzędne obszary działalności państwa – np. funkcje państwa), jak i mikro (tj. w ramach tych obszarów/funkcji pomiędzy konkretne polityki, programy lub instrumenty, ekwiwalentne z punktu widzenia możliwości osiągnięcia celów określonych dla danego obszaru/funkcji – istotne z tego punktu widzenia jest, by programy kompleksowo obejmowały całość wydatków związanych z realizacją zadań publicznych w danym obszarze).

W modelu budżetowania w oparciu o programy decyzje o alokacji środków pomiędzy równorzędne obszary działalności państwa (np. funkcje państwa) podejmowane są bowiem przy uwzględnieniu celów strategicznych i priorytetów rozwojowych, wynikających np. z programu rządu (z tego względu zagadnienie formułowania priorytetów znajduje odzwierciedlenie w proponowanym kształcie procesu budżetowego).

Jednocześnie, budżetowanie w oparciu o programy pozwala włączyć w proces budżetowy informacje o wynikach. Decyzje o alokacji środków pomiędzy instrumenty (podprogramy) w ramach danego obszaru lub programu wyższego rzędu, równorzędne z punktu widzenia możliwości osiągnięcia określonych dla nich celów, powinny być bowiem podejmowane w oparciu o informacje na temat (dotychczasowej lub przewidywanej) efektywności i skuteczności tych instrumentów (tj. szeroko rozumianej informacji o wynikach).

² Korean Institute of Public Finance, John M. Kim (red.), *From line-item to program budgeting. Global lessons and the Korean case*, str. 18

Przy odpowiednim określeniu zasad przenoszenia wydatków, w ramach limitów określonych w ustawie budżetowej o strukturze programowej, budżetowanie programowe stwarza również możliwość zwiększenia autonomii organów i jednostek odpowiedzialnych za realizację zadań publicznych (w doborze konkretnych narzędzi i struktury wydatków), nakładając jednak na te organy i jednostki większą odpowiedzialność za osiągnięcie zakładanych celów.

Przy zachowaniu spójności struktury programów budżetowych oraz struktury organizacyjnej państwa (co może jednak wymagać pewnych odstępstw od prymatu zasady konstrukcji programów budżetowych w oparciu o kryterium celów i/lub zmian organizacyjnych i kompetencyjnych), możliwe jest również wykorzystanie budżetowania programowego jako ram zarządzania operacyjnego. Działalność poszczególnych jednostek organizacyjnych, realizujących określone zadania publiczne i gospodarujących określonymi zasobami (finansowymi, kadrowymi, majątkowymi, itp.), zawiera się bowiem w takim przypadku w ramach poszczególnych programów budżetowych, przyczyniając się do realizacji określonych dla nich celów. Programy budżetowe stanowią więc podstawową, wspólną dla wszystkich (pod)systemów zarządzania państwem oś, w oparciu o którą definiowane są cele i priorytety (zarządzanie strategiczne), alokowane zasoby (zarządzanie budżetowe), określone i realizowane zadania publiczne (jednostki).

W praktyce, opisane wyżej modelowe rozwiązania rzadko występują w stanie czystym, a konkretne systemy budżetowe wykorzystujące klasyfikację programową w różnym stopniu integrują ich elementy, co znajduje odbicie w kryteriach konstrukcyjnych i strukturze programów budżetowych. Przykładowo, jeśli celem wprowadzenia budżetowania w oparciu o programy jest w pierwszej kolejności stworzenie narzędzia do analizy polityk publicznych, struktura programów budżetowych może mieć charakter oderwany od struktury organizacyjnej państwa czy administracji rządowej. Jeśli natomiast głównym celem wprowadzenia budżetowania w oparciu o programy jest wzmocnienie elastyczności operacyjnej, wskazane wydaje się ukształtowanie struktury programów budżetowych w sposób spójny z tą strukturą organizacyjną. Pociąga to wtedy za sobą konieczność wprowadzenia większych agregatów budżetowych, grupujących programy budżetowe realizowane przez dany organ (ministra), i/lub dodatkowych podziałek analitycznych o charakterze funkcjonalnym, nie będących podstawą alokacji budżetowej.

Założenia dotyczące podziału budżetu państwa i klasyfikacji budżetowej

Opisane we wcześniejszych dwóch podrozdziałach założenia odnoszące się do miejsca (pod)systemu budżetowego w systemie zarządzania państwem oraz związków tego (pod)systemu z innymi jego elementami, znalazły swoje odbicie w przedstawionej w *Założeniach...* wstępnej koncepcji zmian dotyczących podziału budżetu państwa oraz klasyfikacji budżetowej.

Po pierwsze, w *Założeniach...* przyjęto, że konieczne jest zniesienie istniejącego dualizmu klasyfikacji (tradycyjnej i zadaniowej), a co za tym idzie dualizmu planowania, wykonania i sprawozdawczości (w zakresie budżetu państwa, państwowych funduszy celowych, instytucji gospodarki budżetowej, agencji wykonawczych oraz niektórych państwowych osób prawnych).

Po drugie, istniejące układy klasyfikacyjne, wewnętrznie niespójne oraz wzajemnie nieprzystające, powinna zastąpić jednolita klasyfikacja o charakterze zadaniowym (funkcjonalno-programowym), która w największym stopniu sprzyja efektywnemu planowaniu, priorytetyzacji i racjonalizacji wydatków.

Po trzecie, klasyfikacja ta powinna zostać integralnie powiązana z nowym podziałem budżetu państwa i pozwalać na systematyzację wydatków w wymiarach:

- funkcjonalnym – odpowiadającym właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa, stanowiącym podstawowy podział w zakresie budżetu państwa,
- przedmiotowym – inaczej programowym, odzwierciedlającym możliwie jednorodne obszary zadań oraz polityk publicznych, leżące we właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa,
- podmiotowym – odzwierciedlającym jednostki realizujące poszczególne zadania publiczne oraz
- ekonomicznym – odzwierciedlającym podstawowe kategorie i grupy wydatków.

W kolejnych podrozdziałach dokonana zostanie konkretyzacja powyższych założeń, a także prezentacja możliwych wariantów ukształtowania podziału budżetu państwa i zadaniowego wymiaru klasyfikacyjnego. W zakresie niezbędnym dla określenia proponowanego kształtu ww. rozwiązań zostaną również poruszone zagadnienia dotyczące pozostałych wymiarów klasyfikacyjnych, JST oraz jednostki sektora.

Klasyfikacja programowa a pozostałe wymiary klasyfikacyjne

Z punktu widzenia zaspokojenia potrzeb informacyjnych system klasyfikowania wydatków powinien dostarczać danych o wydatkach co najmniej w ujęciach: przedmiotowym³, organizacyjnym (podmiotowym) i ekonomicznym (rodzaj wydatku/charakter transakcji). Klasyfikacje te (wymiary klasyfikacyjne) mają charakter rozłączny.

1. Klasyfikacja przedmiotowa

Klasyfikacja przedmiotowa porządkuje dochody i wydatki według obszarów działalności władz publicznych, odpowiadających zadaniom lub politykom publicznym. Jej celem jest dostarczanie informacji o strukturze wydatków publicznych w podziale na poszczególne obszary, użytecznych z punktu widzenia np. analiz wieloletnich trendów i kierunków wydatkowania środków publicznych.

Z tego względu klasyfikacja przedmiotowa powinna mieć charakter kompleksowy, tj. obejmować cały sektor finansów publicznych (w docelowym kształcie) oraz uniwersalny (tj. możliwie stabilny w perspektywie wieloletniej). Tak skonstruowana klasyfikacja, dostosowana do potrzeb całego sektora, może być jednak w ograniczonym stopniu przydatna z punktu widzenia zarządzania budżetowego (planowania, wykonywania itd., w zakresie budżetu państwa czy budżetu JST) oraz operacyjnego (zarządzania jednostkami). Z tego względu z reguły uzupełnia ją lub rozwija klasyfikacja programowa.

Typowym przykładem klasyfikacji przedmiotowej, stosowanej jednak głównie dla celów komparatystyki międzynarodowej o charakterze ex-post, jest COFOG, czyli międzynarodowa Klasyfikacja Funkcji Rządu (ang. *Classification of Functions of Government*).

³ W niniejszym dokumencie przyjęto rozróżnienie pomiędzy funkcjonalnym i przedmiotowym układem klasyfikacyjnym, przyjmując że kryterium funkcjonalne odwołuje się do obowiązującego podziału kompetencji, określonego w konstytucji oraz ustawach szczegółowych (np. ustawie o działach administracji rządowej), gdyż przepisy te określają funkcjonalne obszary działalności państwa. Kryterium przedmiotowe odwołuje się natomiast do przeznaczenia wydatku. Rozróżnienie to jest istotne, gdyż w systematyce międzynarodowej klasyfikacją funkcjonalną określa się np. Klasyfikację Funkcji Rządu (ang. COFOG), który w tym dokumencie stanowi przykład klasyfikacji przedmiotowej.

2. Klasyfikacja organizacyjna (wymiar podmiotowy)

Klasyfikacja organizacyjna (inaczej podmiotowa) porządkuje dochody i wydatki według jednostek lub typów jednostek, umożliwiając tym samym identyfikację podmiotów odpowiedzialnych za dystrybucję środków publicznych lub dokonywanie wydatków publicznych, a także eliminację przepływów pomiędzy jednostkami na potrzeby konsolidacji.

3. Klasyfikacja ekonomiczna

Klasyfikacja ekonomiczna (inaczej wymiar ekonomiczny) grupuje wydatki według ich rodzajów (np. wynagrodzenia, zakup dóbr i usług, itp.). W szerszym ujęciu klasyfikacja ekonomiczna powinna również umożliwiać identyfikację źródeł finansowania poszczególnych wydatków, a także eliminację przepływów pomiędzy jednostkami na potrzeby konsolidacji.

Powyższe trzy rodzaje klasyfikacji (wymiarów klasyfikacyjnych) mają charakter podstawowy. Oprócz nich można wyróżnić np. klasyfikację wydatków w ujęciu terytorialnym. W tym przypadku wydatki grupowane są w ujęciu przestrzennym, dostarczającym informacji o ich strukturze, np. w podziale na jednostki podstawowego podziału administracyjnego kraju. Klasyfikacja tego typu jest przydatna m.in. na potrzeby kształtowania polityki rozwoju regionalnego, polityki rozwoju itd.

Klasyfikacja programowa (in. wymiar programowy) ma charakter addytywny, uzupełniający względem ww. klasyfikacji. Oznacza to, że nawet jeśli programy budżetowe mają stanowić podstawowe, z punktu widzenia prawnego (sankcji parlamentarnej), podziałki alokacji środków, programowa klasyfikacja wydatków nie może zastąpić innych klasyfikacji (wymiarów klasyfikacyjnych). Klasyfikacja programowa może natomiast, ale nie musi, stanowić rozwinięcie klasyfikacji przedmiotowej wydatków.

W świetle *Założeń...*, które przewidują wprowadzenie wymiaru programowego do systemu klasyfikowania wydatków, analizy i określenia wymaga więc w pierwszej kolejności miejsce wymiaru programowego w systemie klasyfikowania wydatków, a następnie definicja, typy oraz kryteria konstrukcyjne programów budżetowych. Analiza tego zagadnienia zostanie poprzedzona analizą optymalnego sposobu ukształtowania podstawowego podziału budżetu państwa na tzw. obszary wydatkowe.

Podstawowy podział budżetu państwa – obszary wydatkowe

Podział budżetu państwa rodzi zasadnicze konsekwencje dla sposobu realizacji poszczególnych etapów procesu budżetowego, tj. w szczególności dla sposobu i możliwości racjonalnego podziału limitu wydatków na finansowanie poszczególnych obszarów działalności państwa (tj. dezagregacji kwoty i limitu wydatków wynikających ze stabilizującej reguły wydatkowej, SRW). Obecnie podział ten, wraz z zasadami wykonywania budżetu państwa, służy również określeniu właściwości, uprawnień i obowiązków podmiotów (tj. dysponentów części budżetowych oraz dysponentów niższego stopnia) w zakresie gospodarowania środkami publicznymi, w tym bieżącej kontroli dochodów i wydatków.

Zgodnie z *Załozeniami...* podstawowy podział budżetu państwa powinny stanowić tzw. obszary wydatkowe, odpowiadające właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa. *Założenia...* przewidują więc częściowe utrzymanie obowiązującej obecnie zasady ogólnej, zgodnie z którą podstawowy podział budżetu państwa, dla celów skutecznego planowania i wykonywania budżetu państwa, w powiązaniu z zarządzaniem operacyjnym jednostkami, powinien być spójny ze strukturą organizacyjną administracji państwowej, a w jej ramach również administracji rządowej.

W diagnozie systemu budżetowego przedstawionej w *Założeniach...* jako jedną z istotnych wad obecnego podziału budżetu państwa wskazano ograniczony wpływ ministrów właściwych dla poszczególnych działów administracji rządowej na poziom i strukturę całości wydatków ponoszonych na realizację zadań publicznych leżących w obszarach ich właściwości. Właściwości, którą należy postrzegać przez pryzmat odpowiedzialności, jaką ministrowie ci ponoszą kierując działami administracji rządowej – analogicznie jak to ma miejsce w ramach obecnego systemu kontroli zarządczej, w którym plany działalności sporządza się dla działów administracji rządowej – a nie przez węższy zakres zadań publicznych, jakie obecnie są finansowane z części budżetowych, których ministrowie ci są dysponentami.

Kształt podstawowego podziału budżetu państwa powinien więc umożliwiać ministrom właściwym dla poszczególnych działów administracji rządowej skuteczną koordynację polityki Rady Ministrów w zakresie kierowanych przez nich działów, w tym również wpływ na kształtowanie struktury całości wydatków przeznaczonych na finansowanie zadań publicznych określonych dla tych działów.

Realizacja tego postulatu wymaga zachowania spójności podstawowego podziału budżetu państwa z podziałami funkcjonalnymi wykorzystywanymi w ramach innych (pod)systemów zarządzania państwem, w tym przede wszystkim z podziałem kompetencji, a co za tym idzie zadań publicznych, wynikającym z ustawy o działach administracji rządowej.

Jednocześnie, w nowym systemie budżetowym podstawowy podział budżetu państwa powinien również spełniać inne funkcje, tj. w szczególności wspierać racjonalną dezagregację kwoty wydatków i limitu wydatków. Realizacja tej funkcji wiąże się ściśle z zagadnieniem wyboru publicznego, którego władze publiczne dokonują w ramach budżetowego procesu decyzyjnego, alokując środki pomiędzy agregaty budżetowe odpowiadające określonym obszarom działalności państwa, a następnie, w ramach tych obszarów, pomiędzy określone polityki, instrumenty, itp. umożliwiające realizację zadań publicznych zgrupowanych w tych obszarach i określonych dla nich celów.

W powyższym kontekście określenia wymagają następujące zagadnienia:

1. Sposób podziału kwoty wydatków i limitu wydatków z SRW: W jaki sposób i w oparciu o jakie agregaty budżetowe powinna następować wstępna dezagregacja kwoty wydatków i limitu wydatków wynikających z SRW, a w szczególności, czy agregaty te powinny mieć charakter w pełni funkcjonalny, tj. grupować wydatki dotyczące zadań publicznych niezależnie od ich późniejszego dysponenta (wariant I), czy też odpowiadać zdefiniowanym w ramach podstawowego podziału budżetu państwa obszarom wydatkowym poszczególnych ministrów i organów państwa (wariant II)?
2. Obszary wydatkowe a działy administracji rządowej i inne obszary funkcjonalne: Czy obszary wydatkowe, stanowiące podstawowy podział budżetu państwa, powinny odpowiadać (w zakresie administracji rządowej) grupom działów administracji rządowej (wariant A), czy też poszczególnym działom administracji rządowej (wariant B), kierowanym przez poszczególnych ministrów? Czy wskazane jest rozwiązanie pośrednie, uwarunkowane charakterem i zakresem zadań publicznych objętych poszczególnymi działami administracji rządowej (wariant C)? Czy i jakie związki powinny występować pomiędzy obszarem wydatkowym a obszarami funkcjonalnymi stosowanymi w innych (pod)systemach zarządzania państwem?
3. Zakres i charakter obszarów wydatkowych: W jaki sposób obszary wydatkowe powinny uwzględniać budżety organów i jednostek, które podlegają włączeniu do rządowego projektu ustawy budżetowej? Czy i do jakiego stopnia obszary wydatkowe,

odpowiadające właściwości ministrów wynikającej z działów administracji rządowej, powinny również obejmować wydatki na zadania publiczne finansowane obecnie z budżetów wojewodów?

Ad 1 Sposób podziału kwoty wydatków i limitu wydatków z SRW

W wariantcie I wstępnego podziału kwoty wydatków i limitu wydatków z SRW dokonuje się w oparciu o agregaty funkcjonalne, które grupują wszystkie zadania publiczne z danego obszaru działalności państwa, niezależnie od tego jaki organ, minister lub jednostka je realizują (tj. w oderwaniu od struktury organizacyjnej państwa i administracji rządowej). Agregaty te mogą odpowiadać funkcjonalnie określonym podziałkom klasyfikacji budżetowej (np. funkcjom w układzie funkcji rządu COFOG lub zbliżonym), a w konsekwencji grupować wydatki (w całości lub w części) kilku organów lub ministrów.

Rozwiązanie takie jest zbliżone do modelu budżetowania w oparciu o programy jako narzędzia analizy polityk publicznych, którego podstawową zaletą jest poszerzenie możliwości analizy różnych scenariuszy wydatkowych i alternatywnych opcji wydatkowych, w tym poszukiwania oszczędności umożliwiających finansowanie, w ramach limitu określonego dla danego agregatu budżetowego, nowych zadań i priorytetów. Potencjalną zaletą tego wariantu jest również możliwość ukształtowania agregatów budżetowych w sposób spójny z obszarami funkcjonalnymi stosowanymi w pozostałych (pod)systemach zarządzania państwem, tj. np. obszarami strategicznej interwencji, zdefiniowanymi w dokumentach strategicznych (średniookresowej strategii rozwoju kraju).

Wariant I nie wydaje się jednak optymalny z punktu widzenia potrzeb procesu budżetowego. Na kolejnych etapach planowania zachodzi bowiem konieczność dalszej dezagregacji wstępnych limitów określonych funkcjonalnie na podziałki podstawowego podziału budżetu państwa, tj. np. programy budżetowe realizowane przez poszczególnych ministrów, gdyż dla wykonania budżetu istotne jest kto (jakie jednostki) mogą dysponować określonymi środkami. W konsekwencji, ciężar uzgodnienia z ministrami i innymi organami, których (konkurencyjne) programy budżetowe mieszczą się w danym funkcjonalnie określonym limicie wydatków, spoczywa na Ministrze Finansów. Jednocześnie, ministrowie i organy, uczestniczący w tych negocjacjach, są zainteresowani maksymalizacją alokacji środków na własne programy budżetowe, gdyż ewentualne oszczędności mogą być realokowane do programów budżetowych innych ministrów, przypisanych do danego funkcjonalnego agregatu budżetowego.

W praktyce, przyjęcie wariantu I, w kształcie zbliżonym np. do obszarów funkcjonalnych zdefiniowanych w obecnym (pod)systemie zarządzania strategicznego, które odpowiadają np. zintegrowanym strategiom rozwoju, dodatkowo pogłębiałoby ww. trudności, związane z negocjacjami budżetowymi. Jedną z istotnych słabości systemu strategii zintegrowanych jest bowiem brak efektywnych mechanizmów koordynacji i rozliczalności.

Z punktu widzenia celów reformy systemu budżetowego, a także przejrzystości i odpowiedniej strukturyzacji procesu budżetowego, za optymalny należy więc uznać wariant II, w którym wstępna dezagregacja kwoty wydatków i limitu wydatków wynikających z SRW następuje bezpośrednio na podziałki podstawowego podziału budżetu państwa, tj. obszary wydatkowe odpowiadające właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa. Takie rozwiązanie zapewnia bowiem Radzie Ministrów rzeczywiste możliwości strategicznego oddziaływania na strukturę wydatków – decyzja dotycząca wstępnej alokacji środków na obszary wydatkowe poszczególnych ministrów, wynikająca z aktualizacji podstawowego scenariusza wydatkowego (tj. scenariusza opracowanego przy założeniu niezmiennego kursu polityki), a także wstępnego podziału środków w ramach dostępnej przestrzeni fiskalnej, ogranicza bowiem rywalizacyjny charakter dalszych negocjacji budżetowych, które dotyczą

podziału środków pomiędzy programy budżetowe tego samego ministra, w ramach jego obszaru wydatkowego. Rozwiązanie takie, przy odpowiednio określonych przepisach dotyczących przeniesień, w tym międzyokresowych, stwarza również zachęty do poszukiwania oszczędności w ramach limitu dla danego obszaru wydatkowego, umożliwiając zwiększenie finansowania już istniejących programów budżetowych lub finansowanie nowych programów budżetowych (nowych zadań, nowych priorytetów wydatkowych).

Ad 2 Obszary wydatkowe a działy administracji rządowej i inne obszary funkcjonalne

Niezależnie od rozstrzygnięcia pierwszego z ww. zagadnień, niezbędne jest wskazanie, w jaki sposób podstawowy podział budżetu państwa na obszary wydatkowe uwzględniać będzie podziały funkcjonalne stosowane w innych (pod)systemach zarządzania państwem, a w szczególności podział administracji rządowej na działy. Powiązanie podziału budżetu państwa z ustawą o działach administracji rządowej ocenić należy bowiem jako kluczowe dla jasnej, czytelnej, spójnej w ramach systemu zarządzania państwem, delimitacji zadań publicznych oraz odpowiedzialności za ich realizację, a także możliwości ściślejszego niż obecnie powiązania ze sobą planowania strategicznego, budżetowego oraz operacyjnego.

Jak wskazano wyżej, uwzględnienie w podstawowym podziale budżetu państwa podziału na działy administracji rządowej może nastąpić przez zapewnienie pełnej odpowiedniości „obszar wydatkowy – dział administracji rządowej” (wariant A), pogrupowanie wszystkich działów administracji, kierowanych przez poszczególnych ministrów, w obszary wydatkowe (wariant B), lub też przyjęcie wariantu pośredniego (wariant C). Ze względów analogicznych, jak wskazane w odniesieniu do wariantu I, dotyczącego sposobu podziału kwoty wydatków i limitu wydatków SRW, należy natomiast wykluczyć rozwiązanie, w którym obszar wydatkowy obejmowałby działy administracji rządowej kierowane przez różnych ministrów.

Przyjęcie wariantu A prowadzi do dużej „fragmentacji” budżetu państwa, zwłaszcza przy założeniu, że programy budżetowe, dla celów odpowiedzialności i rozliczalności, powinny się zawierać w ramach poszczególnych obszarów wydatkowych, co w konsekwencji może ograniczać elastyczność w zarządzaniu środkami publicznymi. Rozwiązanie takie pozwala Radzie Ministrów w możliwie precyzyjny sposób oddziaływać na strukturę wydatków w układzie działów administracji rządowej, tj. w układzie, który odzwierciedla podstawowe obszary zarządzania państwem. Nie uwzględnia ono jednak faktu, że niejednokrotnie pomiędzy działami administracji rządowej występuje daleko idące pokrewieństwo (jak np. w przypadku działów budżet i finanse publiczne, czy też rolnictwo i rozwój wsi – co widać m.in. w obecnej strukturze układu zadaniowego, w której niektóre zadania budżetowe zawierają się w więcej niż jednym dziale administracji rządowej).

A contrario, przyjęcie wariantu B, w którym liczba obszarów wydatkowych w zakresie administracji rządowej jest zasadniczo mniejsza (bo odpowiada, w przybliżeniu, liczbie członków Rady Ministrów), wiąże się z wprowadzeniem dużych agregatów, obejmujących całość wydatków danego ministra. Wariant ten rozwiązuje również istniejący obecnie problem alokacji wydatków na zadania o charakterze horyzontalnym, związanych np. z koordynacją i kształtowaniem polityki w danym obszarze działalności państwa (gdyż mogą one być zgrupowane w danym obszarze wydatkowym w ramach jednego programu budżetowego). Rozwiązanie takie wymaga jednak przyjęcia zasad przenoszalności wydatków pomiędzy programami budżetowymi w ramach danego obszaru wydatkowego, które nie będą ze sobą niosły ryzyka nadmiernego ograniczenia wpływu Rady Ministrów i parlamentu na ostateczną strukturę alokacji. Z punktu widzenia zapewnienia adekwatnego poziomu finansowania określonych zadań publicznych, objętych różnymi działami administracji rządowej, ale przypisanymi do tego samego obszaru wydatkowego, zasadne może być

bowiem określanie w ustawie budżetowej prawnie wiążących limitów wydatków o większej szczegółowości, ograniczających dowolność kształtowania struktury wydatków w ramach poszczególnych obszarów wydatkowych.

W powyższym świetle, za optymalny należałoby więc uznać wariant pośredni (C), tj. ukształtowanie podstawowego podziału budżetu państwa na obszary wydatkowe przy uwzględnieniu zakresu zadań publicznych objętych poszczególnymi działami administracji rządowej. Wadą takiego rozwiązania jest jednak konieczność przypisania, a co za tym idzie – rozbiecia pomiędzy poszczególne obszary wydatkowe tego samego ministra, odpowiadające działom lub grupom działów administracji rządowej – wydatków na zadania o charakterze horyzontalnym.

Rozważenia wymaga zatem wprowadzenie dwustopniowego podziału budżetu państwa, tj. podziału na obszary wydatkowe, odpowiadające zakresowi zadań publicznych wszystkich działów administracji rządowej, kierowanych przez danego ministra, oraz programy budżetowe, odpowiadające poszczególnym działom administracji rządowej lub zadaniom publicznym wyodrębnionym w ramach tych działów (por. kolejny podrozdział).

Ad 3 Charakter i zakres obszarów wydatkowych

Powiązanie podstawowego podziału budżetu państwa z podziałem kompetencji wynikającym z ustawy o działach administracji rządowej, niezależnie od wybranego ostatecznie wariantu, niesie ze sobą określone konsekwencje.

Po pierwsze, poza zakresem obszarów wydatkowych odpowiadających działom administracji rządowej lub ich grupom pozostanie administracja rządowa nieobjęta strukturą działów, a także administracja państwowa szczebla centralnego, niebędąca administracją rządową. W szczególności, odrębne rozwiązanie powinno znaleźć zastosowanie w odniesieniu do organów i jednostek, których budżety podlegają włączeniu do rządowego projektu ustawy budżetowej. Biorąc pod uwagę, że wydatki tych organów i jednostek traktowane są odrębnie w SRW (tj. nie wchodzą do limitu wydatków SRW), celowe wydaje się ich ujęcie w odrębnym obszarze wydatkowym, obejmującym programy budżetowe odzwierciedlające zadania realizowane przez te organy i jednostki.

Odrębnego podejścia wymagają również budżety wojewodów, w których ujmowane są wydatki związane z zadaniami publicznymi mieszczącymi się w różnych działach administracji rządowej. Sposób ujęcia tych wydatków w nowym podziale budżetu państwa należy rozpatrywać w świetle celów reformy, tj. zwiększenia skuteczności koordynacji polityki Rady Ministrów, w tym wyznaczania celów jednostkom realizującym zadania publiczne w ramach poszczególnych działów administracji rządowej, a także kształtowania całości wydatków na te zadania przez ministrów kierujących poszczególnymi działami administracji rządowej. W konsekwencji wymaga to, aby budżety wojewodów w jak największej części, a co najmniej w zakresie wydatków z tytułu świadczeń społecznych i innych podobnych transferów oraz wydatków związanych z zadaniami publicznymi realizowanymi przez rządową administrację zespoloną w województwie, ujmowane były albo w programach budżetowych właściwych ministrów albo w odrębnych programach budżetowych, na których planowanie ministrowie ci będą mieli wpływ. Zagadnienie budżetów wojewodów zostanie przedstawione w odrębnym podrozdziale, gdyż ostateczny ich kształt wynikać powinien z rozstrzygnięć dotyczących zarówno obszarów wydatkowych, jak i programów budżetowych.

Po drugie, z punktu widzenia ściślejszego powiązania (pod)systemu zarządzania budżetowego z innymi (pod)systemami zarządzania państwem, przyjęcie powyższego rozwiązania wymagać może komplementarnych zmian również w tych (pod)systemach. Przykładowo,

w ramach (pod)systemu prowadzenia polityki rozwoju (zarządzania strategicznego) zmiany te mogłyby polegać np. na odejściu od konstruowania zintegrowanych, międzyministerialnych strategii rozwoju, wymagających odrębnych systemów koordynacji, na rzecz strategii tworzonych – w ramach brzegowych określonych przez strategię rozwoju kraju, definiującą cele i zasady horyzontalne – dla poszczególnych obszarów działalności państwa, którym w (pod)systemie budżetowym odpowiadałyby obszary wydatkowe, odpowiadające lub grupujące działy administracji rządowej.

Po trzecie, podział budżetu państwa na obszary wydatkowe powiązane ze strukturą działów administracji rządowej oznacza, że podział ten nie będzie w pełni funkcjonalny (przedmiotowy). Niejednokrotnie zadania przedmiotowo tożsame lub zbliżone (np. powszechne zabezpieczenie emerytalne, zaopatrzenie emerytalne rolników oraz resortowe systemy zaopatrzenia emerytalnego, albo kształcenie na poziomie wyższym w uczelniach powszechnych i „resortowych”), mieszczące się w ramach różnych działów administracji rządowej, będą przypisane do różnych obszarów wydatkowych. W praktyce oznacza to konieczność wprowadzenia, dla celów analitycznych, dodatkowych podziałek klasyfikacyjnych o charakterze funkcjonalnym, umożliwiających prezentację całokształtu struktury wydatków publicznych, w tym budżetu państwa. Analiza tego zagadnienia zostanie przeprowadzona w ramach podrozdziału dotyczącego programów budżetowych.

Miejsce i rola programów budżetowych w podziale budżetu państwa i systemie klasyfikowania wydatków

Wprowadzenie, w ramach reformy systemu budżetowego, budżetowania w oparciu o programy, które wspierać będzie nie tylko zarządzanie wydatkami w perspektywie wieloletniej, ale także zarządzanie operacyjne oraz stanowić podstawę analiz polityk publicznych (np. w formie przeglądów wydatków), wymaga określenia, czy programy budżetowe (klasyfikacja programowa) mają stanowić rozwinięcie podziału budżetu państwa, element klasyfikacji budżetowej, czy też za optymalny należy uznać jakiś wariant pośredni.

Możliwe są co najmniej dwa podstawowe warianty rozwiązania tego zagadnienia, tj.:

1. Przyjęcie funkcjonalnego podziału budżetu państwa, tj. podziału na obszary wydatkowe, odpowiadające właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa, przy włączeniu wymiaru programowego do klasyfikacji budżetowej w miejsce lub w powiązaniu z klasyfikacją przedmiotową (wariant I), albo
2. Przyjęcie funkcjonalno-programowego, dwustopniowego podziału budżetu państwa, tj. podziału na obszary wydatkowe, odpowiadające właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa, oraz – jako drugi stopień – programy budżetowe, tj. obszary zadań oraz polityk publicznych, leżące we właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa, i zachowanie dodatkowego, niezależnego wymiaru funkcjonalno-przedmiotowego we właściwej klasyfikacji budżetowej, umożliwiającego prowadzenie analiz dotyczących struktury wydatków (wariant II).

W wariacie I programy budżetowe stanowią rozwinięcie klasyfikacji przedmiotowej. Podstawową zaletą tego rozwiązania jest istnienie wyłącznie jednej przedmiotowej struktury klasyfikacyjnej, która – siłą rzeczy – musiałaby być jednak stosunkowo złożona. Rozwiązanie takie oznacza jednocześnie konieczność ukształtowania struktury programów w sposób adekwatny zarówno do potrzeb administracji rządowej, jak i samorządowej. Biorąc pod uwagę zróżnicowanie zadań publicznych oraz struktur organizacyjnych w tych dwóch segmentach administracji publicznej, wspólna struktura programów budżetowych mogłaby się jednak okazać nieoptymalna dla każdej z nich – w części, w jakiej zadania publiczne

realizowane są zarówno przez administrację rządową, jak i samorządową, uniwersalne programy budżetowe mogłyby być zbyt „duże” lub „zbyt” małe, aby były przydatne w planowaniu i zarządzaniu budżetowym.

Zaletą wariantu I, z punktu widzenia możliwości prowadzenia analiz strukturalnych, a jednocześnie wadą, z punktu widzenia możliwości elastycznego kształtowania programów budżetowych, byłaby również stabilność i sztywność struktury takiej klasyfikacji. Sztywna struktura programów budżetowych w tym ujęciu oznaczać musi bowiem odejście od kryterium celu jako konstytutywnego dla budżetowania w oparciu o programy. Tak ukształtowane podziałki klasyfikacyjne nie spełniałyby jednocześnie swojej funkcji jako element zarządzania, gdyż byłyby zdefiniowane w sposób jednolity dla wszystkich obszarów wydatkowych (analogicznie jak obecne działy i rozdziały dla części budżetowych).

W wariantcie II programy budżetowe stanowią całkowicie odrębny, niezależny od uniwersalnej klasyfikacji przedmiotowej, podział wydatków, stanowiący uzupełnienie podstawowego podziału budżetu państwa na obszary wydatkowe, odpowiadające właściwości poszczególnych ministrów i/lub organów państwa. W wariantcie tym możliwe jest elastyczne kształtowanie struktury programów budżetowych w oparciu o kryterium celów interwencji publicznej, w sposób dostosowany do potrzeb zarządzania budżetowego, a także możliwe spójny ze strukturą obszarów funkcjonalnych (pod)systemu zarządzania strategicznego oraz strukturą organizacyjną jednostek realizujących zadania publiczne (państwa).

Takie rozwiązanie wydaje się również dostosowane do ewentualnego wprowadzenia budżetowania zadaniowego (ang. *performance-based budgeting*) w sektorze samorządowym. Obecnie JST zobowiązane są do planowania swoich budżetów wyłącznie w układzie klasyfikacji budżetowej. Te JST, które dobrowolnie wprowadzają elementy budżetowania zadaniowego, korzystają z własnych klasyfikacji programowych (stanowiących odpowiednik wykorzystywanego w sektorze rządowym „układu zadaniowego”). Ewentualne wprowadzenie jednolitej struktury programowej budżetów JST lub też pozostawienie tym jednostkom swobody w kształtowaniu tej struktury (przy zachowaniu – dla potrzeb analitycznych i sprawozdawczych – przedmiotowej klasyfikacji wydatków, obejmującej cały (docelowy) sektor finansów publicznych) wymaga przeprowadzenia odrębnej analizy przez Departament ST.

W praktyce możliwe są również warianty pośrednie, tj. przyjęcie stosunkowo szerokich, uniwersalnych i jednolitych dla całego sektora, programów (podziałek klasyfikacyjnych) o charakterze wyłącznie funkcjonalnym (przedmiotowym) oraz, w ich ramach, podziałek niższego rzędu, tj. (pod)programów budżetowych, określonych odrębnie dla administracji rządowej i samorządowej. Aby tak określone programy budżetowe były przydatne z zarządczego punktu widzenia, w zakresie budżetu państwa musiałyby się one jednak dodatkowo mieścić w granicach poszczególnych obszarów wydatkowych, odzwierciedlających właściwość ministrów. Ewentualnie, struktura programów budżetowych musiałaby mieć charakter dwustopniowy, gdzie programy wyższego rzędu mogłyby mieć charakter międzyobszarowy (międzyministerialny), natomiast programy niższego rzędu definiowane byłyby w ramach poszczególnych obszarów wydatkowych.

Proponowane zasady konstruowania i typy programów budżetowych

Dopełnieniem analizy możliwych rozwiązań dotyczących ukształtowania podstawowego podziału budżetu państwa oraz programowej struktury budżetu jest określenie typów oraz ogólnych zasad konstruowania programów budżetowych. W ramce 2 zamieszczono ogólne, zdefiniowane w literaturze przedmiotu, zasady konstruowania programów budżetowych.

Ramka 2. Ogólne zasady konstruowania programów budżetowych

Zasada 1: [Kryterium celu] Programy powinny, w największym możliwym stopniu, być tworzone w oparciu o kryterium celu, tj. grupować produkty/usługi publiczne i/lub transfery, które umożliwiają osiągnięcie zakładanego oddziaływania interwencji publicznej. Ewentualne odstępstwa od tej zasady powinny znajdować zastosowanie jedynie w wyjątkowych, uzasadnionych przypadkach.

(Programs and subprograms should to the maximum possible extent be results-based, grouping together outputs with a common intended outcome. This principle should be departed from only in specific cases with clear justification.)

Zasada 2: [Istotność i kontrola] Jeśli budżet jest uchwalany w podziale na programy (tj. programy są podstawową podziałką alokacji środków), programy powinny być definiowane przy uwzględnieniu kryterium istotności, tj. odzwierciedlać możliwie szerokie obszary działalności państwa, w odniesieniu do których władza wykonawcza i/lub ustawodawcza uznaje za niezbędne określenie poziomu alokacji w ustawie budżetowej, nie pozostawiając w tym zakresie możliwości kształtowania tego poziomu w ramach wykonania ustawy budżetowej.

(In countries where funds are appropriated in the budget law by program, programs should be defined only for those broad product lines that are of sufficient importance in government-wide policy priorities for the government and/or parliament to wish to determine centrally the total resourcing that will be made available to them, rather than leaving this to be determined by the budget allocation decisions of relevant ministries/agencies.)

Zasada 3: [Kompleksowy charakter] Programy nie powinny być definiowane w sposób wymagający podziału specyficznych zasobów (np. poszczególnych pracowników, konkretnych samochodów) pomiędzy kilka programów, chyba że możliwe i uzasadnione jest rejestrowanie informacji o wykorzystaniu takich wspólnych zasobów, z wykorzystaniem systemu rachunkowości, na potrzeby uzyskania kompletnej informacji o kosztach realizacji poszczególnych programów.

(Programs should not be defined in a way that requires specific resources (inputs) – for example, specific employees or cars – to be split between several programs, unless it is feasible and practical to record the usage of these shared resources by each of the programs concerned with sufficient accuracy to produce reliable measures of expenditure by program in the accounting system.)

Zasada 4: [Spójność struktury organizacyjnej administracji publicznej] Jednostki organizacyjne i komórki wewnętrzne, nie powinny być dzielone pomiędzy programy jeśli nie jest celowe planowanie i kontrolowanie podziału pomiędzy programy zasobów przydzielonych jednostkom i komórkom i/lub nie jest możliwe precyzyjne rejestrowanie wykorzystania zasobów w podziale na programy, z wykorzystaniem systemu rachunkowości.

(Organizational units should not be split between programs if: neither government nor ministry management wish to plan and control the way in which the organizational unit directs its resources between the programs concerned, and/or it is not feasible to accurately allocate and record the organizational unit's resource utilization by program in the accounting system.)

Zasada 5: [Programy pomocnicze] Programy pomocnicze (obsługowe), obejmujące zasoby wspólne (np. ogólny zarząd, usługi techniczne, itp.) powinny być tworzone jeśli: jest pożądane zapewnienie elastyczności w alokacji tych zasobów pomiędzy programy zasadnicze w trakcie roku, i/lub jeśli nie jest możliwe – tzn. efektywne kosztowo – precyzyjne alokowanie kosztów pomiędzy programy zasadnicze w ramach systemu rachunkowości.

(Ministries should establish support programs that include support services and other corporate overheads where: it is desirable to maintain flexibility in the deployment of these support services between the support of the ministry's various results-based programs during the year, and/or when it is not feasible – i.e. not regarded as possible at reasonable cost – to accurately allocate the support services costs between results-based programs in the accounting system.)

Zasada 6: [Programy pomocnicze] Ministerstwa (jednostki) realizujące wyłącznie jeden program zasadniczy nie potrzebują programu pomocniczego (obsługowego).

(Ministries with a single results-based program do not need support programs.)

Zasada 7: [Spójność wewnętrznej struktury organizacyjnej jednostek] Dla zachowania prostoty systemu budżetowania w oparciu o programy, wskazane może być zdefiniowanie struktury programów (a, w razie potrzeby, również modyfikacja struktur organizacyjnych) w sposób zapewniający, że podstawowe komórki organizacyjne/jednostki realizować będą wyłącznie jeden program (lub podprogram).

(In countries that wish to keep the program budgeting system as simple as possible, it may be pragmatically acceptable to define program structures (and, where appropriate, modify organizational structures) so as to ensure that every "elemental" organizational unit is associated with one and only one subprogram and program.)

Zasada 8: [Przypisanie odpowiedzialności] Jeśli struktura rządu obejmuje ograniczoną liczbę ministerstw o jasno określonym zakresie właściwości i zadaniach, programy nie powinny mieć charakteru międzyministerialnego.

(If the structure of government is based on a limited number of ministries with clearly delimited responsibilities, programs should not cross ministry boundaries.)

Źródło: Opracowanie (nazwy zasad) i tłumaczenie własne na podstawie: Robinson, Marc, 2013, *Program classification for performance-based budgeting: How to structure budgets to enable the use of evidence*. IEG Evaluation Capacity Development Series. Washington, DC: World Bank. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0

Adaptację tak zdefiniowanych ogólnych zaleceń przedstawiono już wcześniej, opisując przypadek Korei (ramka 1).

Uwzględniając przedstawione w poprzednich podrozdziałach wariantowe rozwiązania dotyczące kształtowania podziału budżetu państwa oraz struktury programów budżetowych, a także przedstawione wyżej zasady ogólne, poniżej zamieszczono propozycję zasad konstruowania struktury obszarów wydatkowych i programów budżetowych (ram zarządzania budżetowego).

1. **[Właściwość]** Obszary wydatkowe i programy budżetowe powinny być tworzone przy uwzględnieniu właściwości organów administracji publicznej najwyższego szczebla, wynikającej z przepisów odrębnych. **[Wpływ i odpowiedzialność]** Rozwiązanie takie zapewnia tym organom rzeczywisty wpływ na kształtowanie poziomu i struktury wydatków publicznych w obszarach ich właściwości, a także rozliczalność z założonych efektów.

Obszary wydatkowe, jako podstawowy podział budżetu państwa, powinny, w zakresie administracji rządowej, uwzględniać podział na działy administracji rządowej. Obszar wydatkowy powinien odpowiadać działowi lub grupie działów administracji rządowej, którym/-ą kieruje dany minister. Odrębne obszary wydatkowe powinny zostać utworzone dla administracji rządowej nieobjętej strukturą działów administracji rządowej (KPRM i jednostki nadzorowane przez PRM) oraz centralnej nierządowej administracji państwowej.

2. **[Właściwość, istotność i kontrola]** W ramach obszarów wydatkowych, zdefiniowanych zgodnie z zasadą pierwszą, powinny być tworzone programy budżetowe w zakresie administracji rządowej odpowiadające: działom administracji rządowej, a w przypadku działów administracji rządowej obejmujących szerokie spektrum zadań publicznych lub zadania publiczne, których realizacja angażuje szczególnie duże środki publiczne, zadaniom publicznym w ramach działów administracji rządowej.

W pozostałych obszarach wydatkowych programy budżetowe powinny odpowiadać zadaniom publicznym poszczególnych organów i podmiotów.

3. **[Kompleksowy zakres: przedmiot i źródła finansowania]** Obszary wydatkowe i programy budżetowe powinny obejmować pełen zakres przedmiotowy zadań publicznych w ramach poszczególnych działów administracji rządowej, w tym działania o charakterze pomocniczym, obsługowym, horyzontalnym itd., niezależnie od źródeł finansowania tych zadań (tj. ze środków krajowych, europejskich, środków własnych jednostek pozabudżetowych itd.).

Programy budżetowe o charakterze pomocniczym, grupujące działania o charakterze horyzontalnym, związane z inicjowaniem, opracowywaniem oraz koordynacją wykonywania polityki Rady Ministrów, a także związaną z nimi obsługą administracyjną i techniczną, powinny być tworzone przede wszystkim w obszarach wydatkowych odpowiadających więcej niż jednemu działowi administracji rządowej.

4. **[Spójność struktury organizacyjnej, odpowiedzialność i wpływ]** Struktura programów budżetowych i struktura organizacyjna administracji publicznej powinny być ze sobą w największym możliwym stopniu spójne, przy zachowaniu prymatu struktury programowej. W miarę możliwości programom budżetowym, odpowiadającym określonym zadaniom publicznym, powinny więc odpowiadać jednostki administracji publicznej o jednoznacznie określonych kompetencjach i odpowiedzialności. **[Kontrola, istotność]** Z drugiej strony, budżety jednostek powinny być dzielone na odrębne

programy budżetowe tylko wtedy, jeśli ma to na celu jednoznaczne określenie i kontrolę alokacji środków na konkretne zadania publiczne realizowane przez te jednostki.

5. **[Typy programów, rodzaj prowadzonej działalności]** Typologia programów budżetowych powinna uwzględniać charakter i sposób działalności państwa w danym obszarze. W miarę możliwości w odrębnych programach budżetowych powinny być zgrupowane zadania publiczne realizowane bezpośrednio przez jednostki administracji publicznej (np. usługi publiczne) oraz zadania publiczne realizowane dzięki transferom środków (np. dotyczącym świadczeń społecznych).
6. **[Odpowiedzialność]** Liczbę programów budżetowych o charakterze przekrojowym, za które odpowiadałby więcej niż jeden organ lub podmiot, należy ograniczyć do minimum, a do celów analitycznych stosować podziałki funkcjonalne (programy wyższego rzędu lub funkcjonalne podziałki klasyfikacyjne, nie będące podstawą alokacji).

Budżety wojewodów – możliwe podejścia

Opisane w poprzednim rozdziale zasady w miarę jednoznacznie określają sposób kształtowania obszarów wydatkowych oraz programów budżetowych odpowiadających zadaniom publicznym realizowanym przez rządową administrację centralną oraz administrację niezespoloną (np. ministerstwa, jednostki im podległe i przez nie nadzorowane). Zasady te wymagają jednak doprecyzowania w przypadku zadań publicznych finansowanych z budżetów wojewodów, które mieszczą się w różnych działach administracji rządowej.

Z jednej strony, realizacja celów reformy systemu budżetowego, tj. zwiększenie skuteczności koordynacji polityki Rady Ministrów przez ministrów właściwych do spraw poszczególnych działów administracji rządowej, powinna być bowiem związana z zapewnieniem tym ministrom odpowiedniego wpływu na całość wydatków przeznaczonych na realizację zadań publicznych w ramach kierowanych przez nich działów. Z drugiej strony, pełna realizacja tego postulatu, a także zastosowanie zasad określonych w poprzednim podrozdziale, mogłoby wymagać m.in. zasadniczych zmian w funkcjonowaniu terenowej administracji rządowej, w tym rewizji zasady zespoleń (zwłaszcza w odniesieniu do organów rządowej administracji zespolonej w województwie posiadających własne aparaty pomocnicze) oraz redefinicji roli wojewody jako zwierzchnika rządowej administracji zespolonej w województwie, co wykracza jednak poza zakres reformy systemu budżetowego.

Określenie optymalnego miejsca i kształtu budżetów wojewodów w nowym podstawowym podziale budżetu państwa oraz w strukturze programów budżetowych wymaga więc udzielenia odpowiedzi na pytanie o to, czy oraz w jakim zakresie (tj. w odniesieniu do finansowania jakich zadań publicznych) ministrowie właściwi do spraw poszczególnych działów administracji powinni mieć wpływ na poziom i strukturę wydatków w budżetach wojewodów. W drugiej kolejności konieczne jest wskazanie, czy zapewnienie tego wpływu wymaga redefinicji roli i zadań wojewodów jako dysponentów środków publicznych. Dopiero znając odpowiedzi na te pytania można dokonać analizy dotyczącej potrzeby i zakresu ewentualnej fragmentacji budżetów wojewodów (np. na programy budżetowe odpowiadające poszczególnym działom administracji rządowej w ramach odrębnego obszaru wydatkowego itd.).

Zadania publiczne finansowane z budżetów wojewodów, na podstawie ustawy o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, w pewnym uproszczeniu można podzielić na:

- 1) zadania publiczne rządowej administracji zespolonej w województwie wykonywane przy pomocy urzędu wojewódzkiego,

- 2) zadania publiczne rządowej administracji zespolonej w województwie wykonywane, na mocy ustaw szczegółowych (innych niż ustawa o wojewodzie i administracji rządowej w województwie), przez organy tej administracji posiadające własny aparat pomocniczy,
- 3) zadania publiczne, na realizację których środki publiczne z budżetu państwa przekazywane są, za pośrednictwem budżetów wojewodów, do JST i innych podmiotów, w tym m.in. zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, a także, szczególnie istotne, zadania z zakresu polityki społecznej i rodzinnej (największa pozycja wydatkowa).

Z punktu widzenia celów reformy systemu budżetowego ministrowie właściwi do spraw poszczególnych działów administracji rządowej powinni posiadać wpływ przede wszystkim na kształtowanie poziomu i struktury wydatków związanych z wykonywaniem zadań publicznych, o których mowa w pkt 2 i 3.

W odniesieniu do zadań publicznych rządowej administracji zespolonej w województwie, wykonywanych przez organy tej administracji posiadające własne aparaty pomocnicze, potrzeba zapewnienia odpowiedniego wpływu ministrom kierującym poszczególnymi działami administracji rządowej związana jest z wykonywanym przez organy centralne podległe tym ministrom nadzoru merytorycznego nad ww. organami rządowej administracji zespolonej w województwie. Efektywna, w skali kraju, koordynacja zadań publicznych realizowanych przez organy rządowej administracji zespolonej posiadające własne aparaty pomocnicze i możliwość ich „zadaniowania” (tj. określania celów i rozliczania z osiągniętych rezultatów), czy to bezpośrednio, czy to za pośrednictwem wojewody, wymaga więc wyposażenia właściwych ministrów również w możliwości kształtowania, w skali kraju, poziomu wydatków tych jednostek.

Zakładając, że zadania wojewody, jako zwierzchnika rządowej administracji zespolonej w województwie nie ulegną zmianie (tj. nie dojdzie do „odzespolenia” organów wykonujących te zadania), zadania publiczne, o których mowa w pkt 2, powinny zostać co najmniej:

- wydzielone do odrębnych programów budżetowych (odpowiadających programom budżetowym właściwych ministrów) w ramach obszaru wydatkowego wojewodów (wariant A), albo
- włączone do właściwych programów budżetowych w obszarach wydatkowych poszczególnych ministrów (wariant B).

Obydwa warianty pozwalają na zapewnienie ministrom właściwym do spraw poszczególnych działów administracji rządowej wpływu na poziom wydatków na zadania publiczne objęte ich działami, a finansowane z budżetów wojewodów. Zakładają one bowiem, że wydatki planowane będą łącznie w odniesieniu do całego programu budżetowego, obejmującego daną grupę zadań publicznych, realizowanych przez jednostki stanowiące aparaty pomocnicze organów rządowej administracji zespolonej w województwie, a dopiero potem rozdzielane pomiędzy poszczególnych wojewodów i te jednostki (lub bezpośrednio pomiędzy jednostki), optymalnie, w połączeniu z określeniem celów do realizacji i oczekiwanych rezultatów.

Za zastosowaniem odrębnych („wojewódzkich”) programów budżetowych (wariant A) przemawia większa spójność takiego rozwiązania z obecnymi zasadami funkcjonowania rządowej administracji zespolonej w województwie (tj. głównie rolą wojewody jako zwierzchnika tej administracji, który odpowiedzialny jest za zapewnienie jej warunków skutecznego działania i rezultaty tego działania). Rozwiązanie to wiąże się jednak z koniecznością ustanowienia odrębnych mechanizmów koordynacji pionowej funkcjonowania poszczególnych służb, inspekcji i straży przez właściwych ministrów lub

organy im podległe (koordynacja pozioma działania całości rządowej administracji zespolonej na terenie województwa zapewniana jest przez wojewodę), w tym mechanizmów określania celów i oczekiwanych rezultatów w powiązaniu z alokacją środków („zadaniowania”) oraz mechanizmów rozliczalności. Brak takich rozwiązań jest szczególnie widoczny w obecnych rozwiązaniach w zakresie budżetu zadaniowego i kontroli zarządczej. Wadą tego rozwiązania może być jednak daleko posunięta fragmentacja budżetów wojewodów (wynikająca np. z konieczności zapewnienia spójności struktury programów budżetowych w obszarze wydatkowym wojewodów ze strukturą programów budżetowych właściwych ministrów i/lub działów administracji rządowej).

Biorąc pod uwagę te ostatnie kwestie, trafniejsze wydaje się rozwiązanie polegające na włączeniu (całkowitym lub w formie podprogramów) wydatków na zadania organów rządowej administracji zespolonej w województwie, posiadających własne aparaty pomocnicze, do programów budżetowych właściwych ministrów (wariant B). Rozwiązanie takie, spójne z zasadą kompleksowego zakresu programów budżetowych, daje ministrom właściwym nie tylko możliwość bezpośredniego oddziaływania na całość alokacji środków publicznych w ramach poszczególnych obszarów wydatkowych, ale także możliwość efektywnej koordynacji pionowej działania, w tym podziału środków, poszczególnych służb, inspekcji i straży (przez powiązanie określania celów działalności tych jednostek i oczekiwanych rezultatów z procesem rozdzielania środków pomiędzy poszczególne jednostki). Jest ono również w stopniu większym niż wariant A spójne z założeniami odnoszącymi się do ukształtowania systemu budżetowego w sposób umożliwiający zintegrowane zarządzanie państwem (gdyż nie wymaga tworzenia odrębnych mechanizmów koordynacji pionowej funkcjonowania poszczególnych zespolonych służb, inspekcji i straży).

W praktyce, konsekwentne i pełne wprowadzenie wariantu B musiałoby być jednak związane z odstępieniem od zasady zespolenia w jej obecnym kształcie, tj. z bezpośrednim podporządkowaniem jednostek stanowiących aparat pomocniczy organów rządowej administracji zespolonej jednostkom obsługującym organy nadrzędne (przy zachowaniu roli wojewody jako organu koordynującego działalność określonych służb, inspekcji i straży na terenie województwa). W kolejnych krokach wskazana byłaby w takim przypadku konsolidacja niewielkich jednostek obsługujących organy niższego rzędu w duże jednostki (na wzór jednostek pozabudżetowych, np. państwowych osób prawnych, które posiadają jeden plan finansowy, jednolitą politykę rachunkowości i plan kont, jedno sprawozdanie finansowe). Rozwiązanie takie sprzyjałoby oszczędnościom, wynikającym np. z efektu skali i zmiany struktury zatrudnienia (tj. ograniczenia nakładów związanych z realizacją zadań administracyjnych, finansowo-księgowych itp.), czyniąc jednocześnie bardziej czytelnym i przejrzystym system odpowiedzialności i rozliczalności za rezultaty przed nadzorującym daną jednostkę (de facto „administrację”) ministrem.

Co istotne, nakreślone powyżej warianty nie mają charakteru wzajemnie wykluczających się alternatyw. W praktyce możliwe jest bowiem również, w okresie przejściowym, przyjęcie wariantu A, a następnie przejście do wariantu B. Rozwiązanie takie byłoby również optymalne z punktu widzenia odpowiedniego przygotowania komórek finansowo-budżetowych ministerstw do nowej roli, tj. roli komórek zarządzających budżetem (szerzej o tym zagadnieniu napisano w ostatnim podrozdziale).

Analogiczne rozwiązania, tj. wydzielenie do odrębnych programów budżetowych lub włączenie do programów budżetowych właściwych ministrów, należy również rozważyć w odniesieniu do zadań publicznych, na realizację których środki publiczne z budżetu państwa przekazywane są za pośrednictwem budżetów wojewodów do JST i innych podmiotów (pkt 3). Dotyczy to w szczególności, istotnych zarówno z punktu widzenia

polityki państwa, jak i wysokości związanych z nimi wydatków, zadań z zakresu polityki społecznej i rodzinnej, a także zadań zleconych z zakresu administracji rządowej.

W obu przypadkach w zakresie realizacji ww. zadań publicznych urzędy wojewódzkie pełnią jedynie rolę podmiotów transferujących (tj. planują, przekazują i rozliczają dotacje). O ile realizacja tego typu działań wykonawczych powinna pozostać w gestii urzędów wojewódzkich, o tyle za łączne planowanie wydatków w ramach odrębnych programów budżetowych, obejmujących zadania publiczne finansowane z transferów, a następnie ich podział, odpowiadać powinni właściwi ministrowie. Z punktu widzenia budżetowania w oparciu o programy, transfery realizowane obecnie z części budżetowej 85 – Budżetu wojewodów rozpatrywać bowiem należy jako jedno z istotnych narzędzi realizacji zadań publicznych. Za efektywność i skuteczność takich narzędzi odpowiedzialność ponosić mogą wyłącznie ministrowie, jako właściwi w zakresie inicjowania i kreowania polityki Rady Ministrów, w tym projektowanie instrumentów jej realizacji. Co więcej, takie rozwiązanie jest już de facto stosowane obecnie, np. w odniesieniu do:

- wydatków bieżących dla działów Oświata i wychowanie czy Edukacyjna opieka wychowawcza, których podziału dokonuje minister właściwy do spraw oświaty i wychowania,
- wydatków na realizację świadczeń rodzinnych, świadczenia z funduszu alimentacyjnego, zasiłków dla opiekunów, świadczenia wychowawczego, dodatku wychowawczego, dodatku do zryczałtowanej kwoty, których podziału dokonuje minister właściwy do spraw rodziny.

Przyjęcie powyższego rozwiązania może jednak wymagać zmiany podejścia do jednostki budżetowej – o ile obecnie jednostka budżetowa, będąc dysponentem określonego szczebla w ramach danej części budżetowej, nie może otrzymywać środków z innej części budżetowej, wprowadzane rozwiązania powinny przewidywać możliwość przydzielania jednostkom budżetowym środków publicznych na realizację zadań z różnych programów budżetowych (w tym programów budżetowych, których dysponentem będzie inny niż nadzorujący minister, analogicznie jak to ma miejsce obecnie w przypadku np. agencji wykonawczych, które mogą otrzymywać środki w formie dotacji z różnych części budżetowych). Zmiana taka zasadniczo zwiększyłaby elastyczność planowania i wykonywania budżetu państwa, umożliwiając ministrom efektywne zarządzanie wydatkami w ramach poszczególnych obszarów wydatkowych i programów budżetowych.

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja w odniesieniu do wydatków na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, których (jednostkowy) poziom i rozproszony charakter może nie uzasadniać ich ujęcia w formie odrębnych programów budżetowych. Dla celów analitycznych powinno jednak być możliwe ich przypisanie do odpowiednich podziałek przedmiotowych co najmniej w funkcjonalnej klasyfikacji budżetowej. Rola ministrów właściwych powinna natomiast obejmować co najmniej kształtowanie (wspólnie z Ministerstwem Finansów) właściwych, jednolitych w skali kraju, algorytmów i metod naliczania dotacji na te zadania. Sposób ujęcia wydatków na te zadania wymaga odrębnej, bardziej szczegółowej analizy oraz konsultacji z odpowiednimi podmiotami.

W odniesieniu do zadań publicznych, które realizowane są przy pomocy urzędu wojewódzkiego (pkt 1), co do zasady nie wydaje się natomiast wskazane dzielenie ich na odrębne programy budżetowe. Wynika to z opisanej wyżej zasady istotności, zgodnie z którą budżety jednostek powinny być dzielone na odrębne programy budżetowe tylko wtedy, jeśli ma to na celu jednoznaczne określenie i kontrolę alokacji środków na konkretne zadania publiczne realizowane przez te jednostki. Podział budżetu urzędu wojewódzkiego na

programy budżetowe ograniczałyby więc możliwość elastycznego i efektywnego zarządzania budżetem urzędu przez wojewodę. Nie oznacza to jednocześnie, że wydatki w programie budżetowym obejmującym budżet urzędu wojewódzkiego nie powinny być – co najmniej dla celów analitycznych – podzielone i prezentowane w większej szczegółowości, wynikającej np. z przyjęcia podziałek przedmiotowej klasyfikacji wydatków (w przypadku wariantu polegającego na wprowadzeniu programów budżetowych jako elementu podstawowego podziału budżetu państwa).

Rekomendowane rozwiązania

Celem głównym reformy systemu budżetowego jest wprowadzenie skutecznych narzędzi, umożliwiających prowadzenie spójnej, wykraczającej poza horyzont jednego roku budżetowego, polityki budżetowej, a także mechanizmów zapewniających efektywną alokację środków publicznych w kolejnych budżetach, wspierających realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa.

Realizacja tego celu wymaga wypracowania i wprowadzenia, w ramach systemu budżetowego, rozwiązań odpowiadających jednolitym, wspólnym dla wszystkich (pod)systemów zarządzania państwem ram koncepcyjnych. Architektura systemu budżetowego (np. podział budżetu państwa, konstrukcja klasyfikacji budżetowej, role poszczególnych aktorów w procesie budżetowym) powinna więc mieć charakter otwarty na inne (pod)systemy zarządzania państwem, umożliwiając zintegrowane podejście do definiowania celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa, koordynację strumieni wydatków publicznych w sposób uwzględniający te cele i priorytety, a także włączenie w ich realizację wszystkich jednostek wykonujących zadania publiczne (tj. faktyczne wprowadzenie zarządzania przez cele oraz włączenie w proces budżetowy informacji o wynikach).

Możliwość ukształtowania podziału budżetu państwa oraz klasyfikacji budżetowej w sposób spójny z ww. wymogami stwarza tzw. budżetowanie w oparciu o programy (budżetowanie programowe, ang. *program-based budgeting*).

Rekomendowany model (pod)systemu zarządzania budżetowego odwołuje się do podziału kompetencji wynikającego z ustawy o działach administracji rządowej, jako podstawowego aktu prawnego określającego obszary działalności państwa oraz zasady inicjowania, formułowania i koordynacji polityki Rady Ministrów przez właściwych ministrów. Z tego względu jako podstawowy podział budżetu państwa proponuje się podział na obszary wydatkowe, odpowiadające:

- 1) działom lub grupom działów administracji rządowej kierowanym przez poszczególnych ministrów, które dzielą się na programy budżetowe odpowiadające zadaniom publicznym,
- 2) administracji rządowej nieobjętej strukturą działów administracji rządowej (KPRM i jednostki nadzorowane przez PRM), który dzieli się na programy budżetowe, odpowiadające zadaniom publicznym poszczególnych jednostek (*de facto* jednostkom),
- 3) centralnej nierządowej administracji państwowej, który dzieli się na programy budżetowe, odpowiadające zadaniom publicznym poszczególnych jednostek (*de facto* jednostkom).

Tak określone obszary wydatkowe stanowić powinny agregaty wykorzystywane na etapie opracowywania wieloletnich założeń polityki budżetowej do dezagregacji kwoty wydatków i limitu wydatków wynikającego ze Stabilizującej Reguły Wydatkowej w sposób odzwierciedlający zaktualizowany podstawowy scenariusz wydatkowy (tj. scenariusz niezmiennego kursu polityki). Tak określone limity wydatków dla obszarów wydatkowych, w połączeniu z decyzją o nowych priorytetach/zadaniach i kategoriach wydatków (decyzją o rozdysponowaniu przestrzeni fiskalnej i sposobie finansowania nowych priorytetów/zadań), powinny stanowić podstawowe elementy strukturyzujące dalsze negocjacje budżetowe, dotyczące alokacji środków publicznych w szczególności właściwej dla ustawy budżetowej.

OBSZARY WYDATKOWE – szerokie agregaty budżetowe, odpowiadające obszarom funkcjonalnym działalności państwa, zdefiniowanym w ustawie o działach administracji rządowej (tj. pojedynczym działom lub grupom działów), dla których limity budżetowe określone są na wczesnym etapie procesu budżetowego (w wieloletnich założeniach polityki budżetowej), strukturyzując proces dalszych negocjacji budżetowych. Obszary wydatkowe dzielą się na programy budżetowe.

Obszary wydatkowe powinny się dzielić na programy budżetowe, stanowiące podstawowy agregat alokacji środków publicznych w ustawie budżetowej. Programy budżetowe powinny stanowić drugi stopień podziału budżetu państwa oraz jeden z wymiarów nowej klasyfikacji budżetowej. Dwustopniowy podział budżetu państwa pozwala na elastyczne kształtowanie struktury budżetu państwa oraz powiązanie zagadnień koordynacji polityki Rady Ministrów (np. definiowania celów i określania oczekiwanych rezultatów) z zarządzaniem programami budżetowymi (podziałem środków) przez ministrów. Pozwala również na zachowanie, dla celów analitycznych, stabilności wymiaru przedmiotowego (funkcjonalnego) klasyfikacji budżetowej.

Programy budżetowe, jako drugi stopień podziału budżetu państwa, powinny obejmować zadania publiczne odpowiadające:

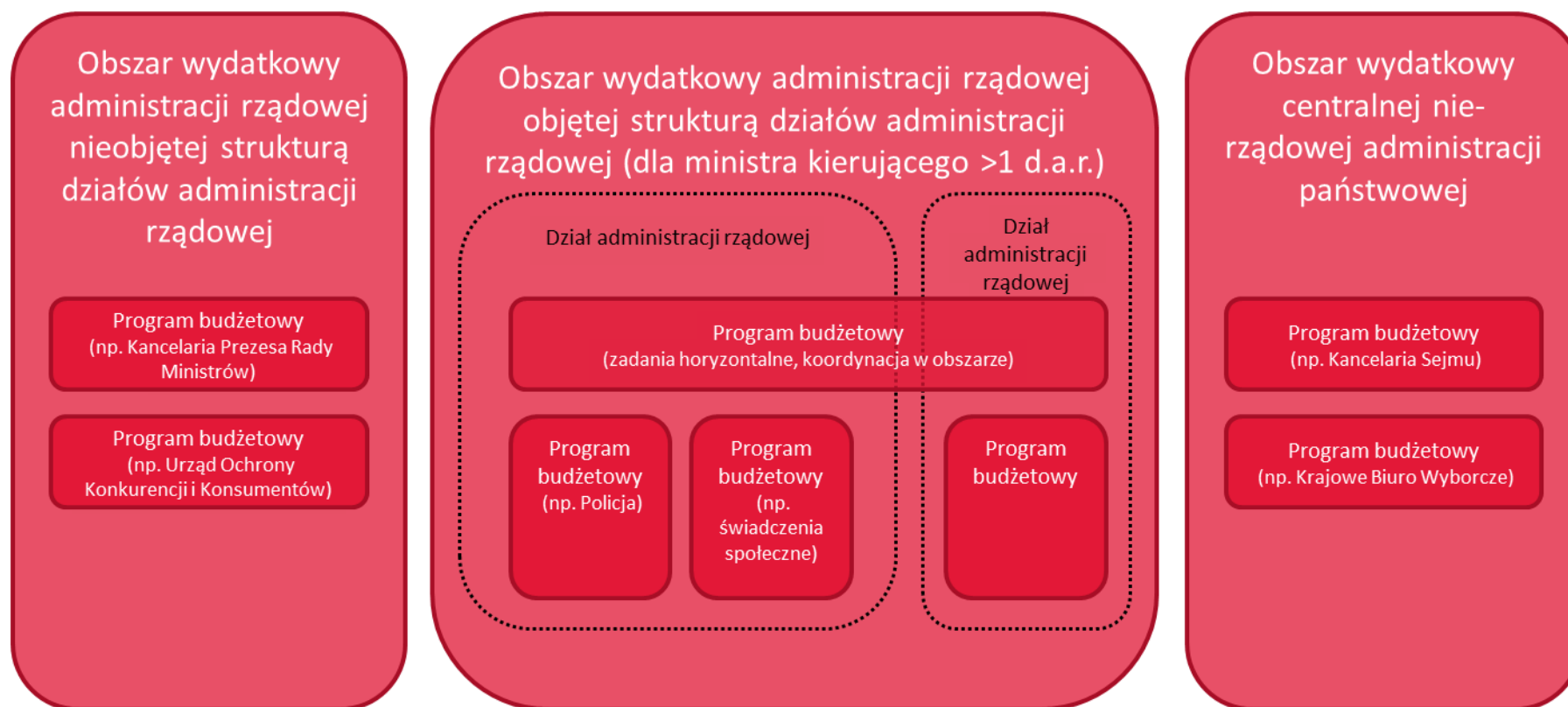
- 1) w zakresie obszarów wydatkowych, o których mowa w pkt 1 – działom administracji rządowej, a w przypadku działów administracji rządowej obejmujących szerokie spektrum zadań publicznych lub zadania publiczne, których realizacja angażuje istotne środki publiczne, zadaniom publicznym w ramach działów administracji rządowej,
- 2) w zakresie obszarów wydatkowych, o których w pkt 2 i 3 – zadaniom publicznym poszczególnych jednostek administracji rządowej nieobjętej strukturą działów administracji rządowej lub jednostek centralnej nierządowej administracji państwowej.

Tak określone programy budżetowe powinny obejmować pełen zakres przedmiotowy zadań publicznych w ramach poszczególnych działów administracji rządowej, w tym działania o charakterze pomocniczym, obsługowym, horyzontalnym itd., niezależnie od źródeł finansowania tych zadań (tj. ze środków krajowych, europejskich, środków własnych jednostek pozabudżetowych itd.). Programy budżetowe o charakterze pomocniczym, grupujące działania o charakterze horyzontalnym, związane z inicjowaniem, opracowywaniem oraz koordynacją wykonywania polityki Rady Ministrów, a także związaną z nimi obsługą administracyjną i techniczną, powinny być tworzone przede wszystkim w obszarach wydatkowych obejmujących więcej niż jeden dział administracji rządowej.

PROGRAM BUDŻETOWY – podstawowy agregat podziału budżetu państwa i alokacji środków publicznych w ustawie budżetowej, co do zasady grupujący wszystkie wydatki, w tym wydatki na działania horyzontalne i pomocnicze, związane z realizacją, poprzez dostarczane przez państwo usługi publiczne i/lub transfery (na realizację zadań publicznych lub wypłaty np. świadczeń społecznych), celów zadań publicznych w danym obszarze działalności państwa, niezależnie od źródła ich finansowania.

Rekomendowaną typologię obszarów wydatkowych i programów budżetowych przedstawiono na rysunku 1. Z kolei w aneksie zamieszczono strukturę obszarów wydatkowych skonstruowaną w oparciu o powyższe założenia. Do poszczególnych obszarów wstępnie przyporządkowano części budżetowe oraz jednostki pozabudżetowe i fundusze.

Rysunek 1. Obszary wydatkowe i programy budżetowe – dwustopniowy podział budżetu państwa



Odstępstwa od ogólnych zasad definiowania programów budżetowych powinny mieć zastosowanie w odniesieniu do budżetów wojewodów. Rozwiązania w tym zakresie powinny uwzględniać zarówno cele reformy, tj. zwiększenie wpływu ministrów kierujących poszczególnymi działami administracji rządowej na całokształt wydatków na zadania publiczne objęte zakresem poszczególnych działów, jak i ograniczenia wynikające z rozwiązań przyjętych w ramach innych (pod)systemów zarządzania państwem (odnoszące się do roli i zadań wojewody oraz sposobu funkcjonowania rządowej administracji zespolonej w województwie).

Z powyższych względów konieczne jest przyjęcie założenia o dopuszczeniu okresu przejściowego, w którym budżety wojewodów zostałyby podzielone na programy budżetowe odpowiadające:

- 1) zadaniom publicznym realizowanym bezpośrednio przez wojewodę i jego aparat pomocniczy w postaci urzędu wojewódzkiego (program ogólny, obejmujący również zadania koordynacyjne, pomocnicze i obsługowe; dla celów zarządczych i analitycznych rekomendowane jest wprowadzenie podziałek pomocniczych, obejmujących działania dotyczące zadań publicznych należących do różnych działów administracji rządowej),
- 2) zadaniom publicznym realizowanym przez organy rządowej administracji zespolonej w województwie, posiadające własne aparaty pomocnicze,
- 3) zadaniom publicznym, na realizację których środki publiczne z budżetu państwa przekazywane są, za pośrednictwem budżetów wojewodów, do JST i innych podmiotów.

Dalszej analizie, uwzględniającej m.in. ostateczne rozstrzygnięcia dotyczące roli i zadań podmiotów zarządzających programami budżetowymi (por. podrozdział dotyczący zagadnień komplementarnych), wymaga sposób ujęcia „wojewódzkich” programów budżetowych w strukturze obszarów wydatkowych (tj. w ramach obszarów właściwych ministrów, czy w odrębnym obszarze wydatkowym) oraz zakres integracji tych programów budżetowych z programami budżetowymi właściwych ministrów (w odniesieniu do programów wskazanych w pkt 2 i 3, tj. odrębnie, czy w ramach właściwych „ministerialnych” programów budżetowych). Docelowe rozwiązania powinny zmierzać do włączenia „wojewódzkich” programów budżetowych do obszarów wydatkowych i programów budżetowych właściwych ministrów, jednak w okresie przejściowym wskazane byłoby wyodrębnienie „wojewódzkich” programów budżetowych do osobnego obszaru wydatkowego. Okres przejściowy powinien umożliwić płynne przekształcenie obecnej struktury budżetowej na nową, a także wykształcenie struktur zarządczych i kanałów komunikacyjnych, niezbędnych do efektywnego zarządzania programami budżetowymi przez właściwe podmioty.

Przejściową strukturę obszaru wydatkowego wojewodów i typologię programów budżetowych w tym obszarze, a także proponowane rozwiązania docelowe w tym zakresie, przedstawiono na rysunku 2.

Rysunek 2. Struktura obszaru wydatkowego wojewodów i typologia programów budżetowych w tym obszarze (okres przejściowy i rozwiązania docelowe)



Biorąc pod uwagę, że podział budżetu państwa na obszary wydatkowe i programy budżetowe nie będzie miał charakteru w pełni zgodnego z kryterium przedmiotowym (tj. funkcjonalnym w rozumieniu np. COFOG), dla celów analitycznych wskazane jest wprowadzenie przedmiotowego wymiaru w klasyfikacji budżetowej (tj. odpowiednio dostosowanej obecnej klasyfikacji budżetowej lub zaadaptowanej i rozszerzonej Klasyfikacji Funkcji Rządu, COFOG).

Zagadnienia komplementarne

Wprowadzenie budżetowania w oparciu o programy stanowi istotny, ale nie jedyny warunek powodzenia przewidzianych w *Założeniach...* zmian, ukierunkowanych na wzmocnienie zdolności instytucjonalnej państwa do prowadzenia odpowiedzialnej polityki budżetowej, wspierającej realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych.

Przyjmując wspomnianą we wprowadzeniu holistyczną koncepcję zarządzania publicznego, zgodnie z którą zarządzanie budżetowe stanowi (pod)system przenikający i funkcjonalnie powiązany z innymi (pod)systemami zarządzania, rekomendowany kształt podziału budżetu państwa na obszary wydatkowe i programy budżetowe nawiązuje do funkcjonalnego podziału kompetencji, określonego w ustawie o działach administracji rządowej. Możliwość wykorzystania programów budżetowych jako osi zintegrowanego, wielopłaszczyznowego systemu zarządzania publicznego, wymaga również wprowadzenia komplementarnych mechanizmów, które pozwolą na transmisję, za pośrednictwem budżetu, celów z poziomu strategicznego na poziom operacyjny, a przez to włączenie wszystkich jednostek organizacyjnych w ich realizację (integracja procesów zarządzania).

Z punktu widzenia całościowego podejścia do zarządzania publicznego, a w jego ramach zarządzania budżetowego i operacyjnego, istotne będzie także odpowiednie określenie roli podmiotów zarządzających programami budżetowymi, tj. w praktyce roli komórek budżetowo-finansowych w ministerstwach, a także zakresu i charakteru limitów wydatków oraz uelastycznienie formy jednostki budżetowej.

1. Integracja procesów zarządzania

Rekomendowany kształt architektury systemu budżetu zakłada integrację (pod)systemów zarządzania strategicznego, budżetowego i operacyjnego. Proponowane podejście wymaga w szczególności otwarcia (pod)systemu budżetowego na (pod)system zarządzania strategicznego, a także zastąpienia rozproszonych, niezależnych od siebie mechanizmów zarządzania przez cele i planowania działalności w ramach (odpowiednio) budżetu zadaniowego oraz kontroli zarządczej, których wadą jest obecnie wtórność w stosunku do procesu budżetowego, w ramach którego podejmowane są kluczowe decyzje dotyczące poziomu i kierunków finansowania zadań publicznych. Procesy formułowania celów i priorytetów oraz planowania działalności stanowić powinny integralną część procesu budżetowego i alokacji zasobów.

Realizacja powyższego celu wymaga włączenia do procesu budżetowego dyskusji o celach strategicznych i priorytetach rozwojowych państwa, w tym definiowanych w dokumentach z zakresu polityki rozwoju (strategiach, politykach i programach), już na etapie opracowywania wieloletnich założeń polityki budżetowej, na którym formułowane będą priorytety wydatkowe oraz, w ramach wstępnej dezagregacji SRW, limity wydatków dla obszarów wydatkowych.

Wymaga to skoordynowania przepływu strumieni wydatków publicznych, na kolejnych etapach negocjacji budżetowych, w sposób uwzględniający cele strategiczne i priorytety rozwojowe, co z kolei rodzi konieczność większego niż dotychczas wykorzystania szeroko rozumianej informacji o efektywności wydatków, w tym pozyskiwanej dzięki przeglądowi wydatków. W praktyce oznacza to, że w ramach dialogu technicznego, następującego po przyjęciu przez Radę Ministrów wieloletnich założeń polityki budżetowej, nacisk powinien zostać położony na dyskusję o celowości, skuteczności i efektywności poszczególnych instrumentów, polityk i programów, a w konsekwencji na alokację środków publicznych w sposób optymalny z punktu widzenia realizacji celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa.

Takie podejście powinno również umożliwiać płynną transmisję (przełożenie) celów strategicznych i priorytetów rozwojowych na cele operacyjne jednostek organizacyjnych realizujących zadania publiczne, co jest równoznaczne z koniecznością połączenia procesów podziału środków pomiędzy jednostki oraz określania celów i oczekiwanych rezultatów realizacji zadań publicznych przez te jednostki⁴. Uprawnienie do „zadaniowego” podziału środków (określenia celów lub zadań, oczekiwanych rezultatów) powinny zyskać podmioty zarządzające programami budżetowymi (ministrowie) w stosunku do jednostek, którym przydzielane będą z tych programów środki (niezależnie od tego, czy jednostki te podlegają im organizacyjnie, czy też nie). W konsekwencji, elementem rozliczenia z wydatkowania przyznanych środków powinna być również ocena stopnia realizacji wyznaczonych i zaakceptowanych przez jednostkę celów.

Wprowadzenie systemu skonstruowanego w powyższy sposób wymaga precyzyjnego rozróżnienia, w tym w planie operacyjnym jednostki i sprawozdawczości, po stronie przychodów i kosztów oraz dochodów i wydatków, kategorii wydatków obejmujących funkcjonowanie jednostki i realizowane przez tę jednostkę zadania publiczne, na które jednostka posiada wpływ i które mogą być przedmiotem oceny jej funkcjonowania, oraz transferów (np. w zakresie świadczeń społecznych, które jednostka jedynie wypłaca). Cele operacyjne i oczekiwane rezultaty jednostek, definiowane na etapie podziału środków, powinny się odnosić wyłącznie do zadań publicznych realizowanych bezpośrednio przez te jednostki (lub grupy jednostek).

Z kolei w odniesieniu do transferów środków na rzecz innych podmiotów, cele i oczekiwane rezultaty powinny być definiowane przez podmioty zarządzające programami budżetowymi w odniesieniu do poszczególnych rodzajów transferów (lub ich grup – np. kategorii świadczeń społecznych).

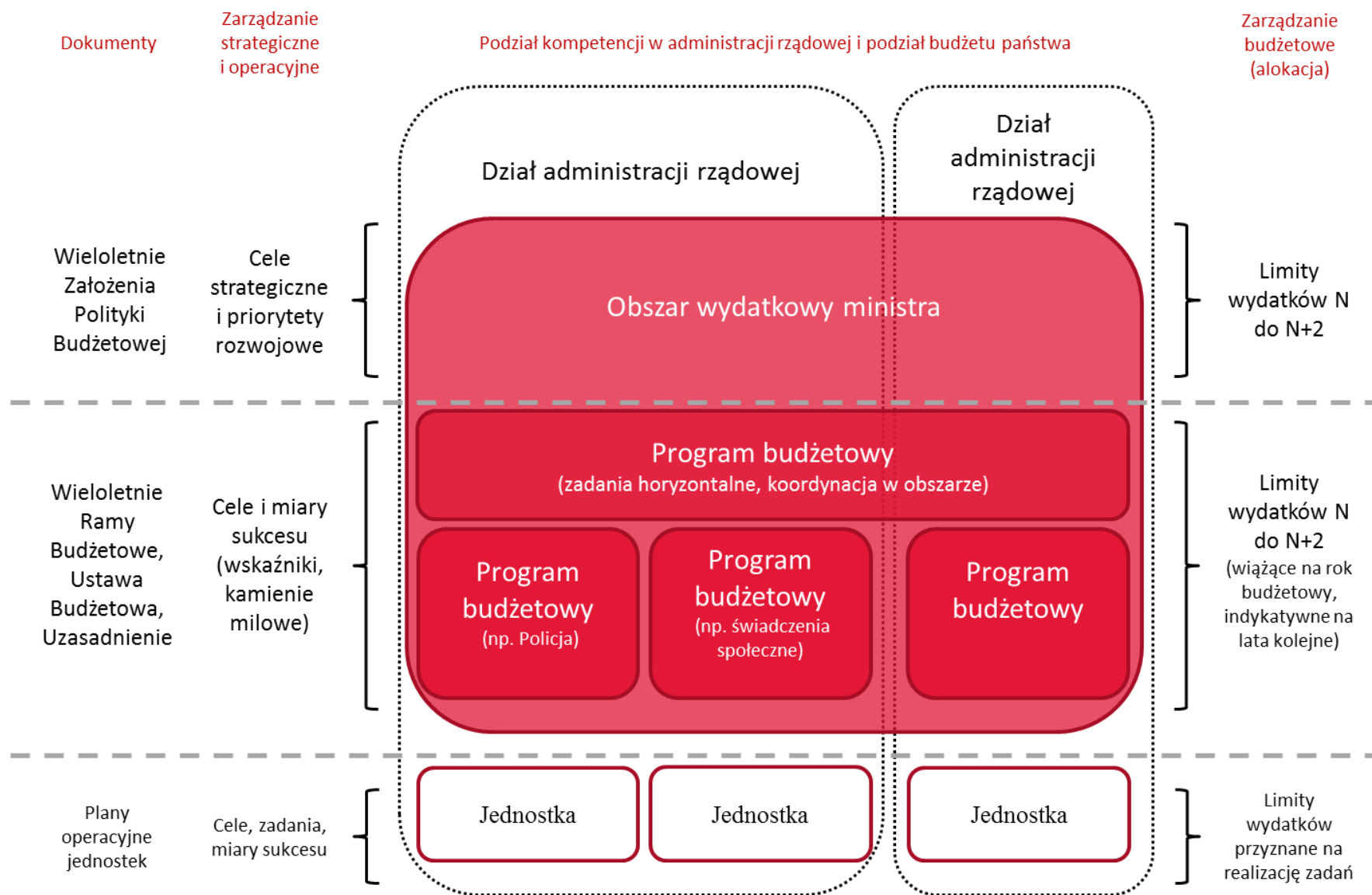
Uwzględniając powyższe założenia, należy stwierdzić, że projektowane mechanizmy nie stanowią prostej integracji lub przeniesienia dotychczasowych rozwiązań z zakresu budżetu zadaniowego i/lub kontroli zarządczej. W szczególności, konieczne jest odejście od zamkniętego katalogu kryteriów oceny (efektywność i skuteczność), czy sposobu oceny stopnia realizacji celu (miernik), stosowanych w ramach budżetu zadaniowego. Integracja elementów budżetowania zadaniowego oraz planowania działalności wymaga również rezygnacji z dążenia do ścisłego wiązania efektów z nakładami w każdym obszarze działalności państwa (zwłaszcza na poziomie celów i wskaźników oddziaływania lub wpływu), gdyż na ich realizację wpływ mają również działania, które nie posiadają wymiaru finansowego (np. działalność regulacyjna, itp.). Przykładowo, w miejsce mierników, które sugerują istnienie ścisłego związku pomiędzy poziomem finansowania i efektami (ang. *marginal performance-based budgeting*), wskazane jest przyjęcie szerszej definicji „miary sukcesu”, obejmującej również kamienie milowe.

Ogólne ramy zintegrowanego systemu zarządzania powinny również zapewniać odpowiedni poziom elastyczności, niezbędnej z punktu widzenia konieczności pogodzenia potrzeb w zakresie zarządzania operacyjnego jednostkami organizacyjnymi oraz oceny efektywności wydatków publicznych.

Spełniający powyższe założenia model zintegrowanego zarządzania, którego osią konstrukcyjną są proces budżetowy oraz programowy podział budżetu, przedstawiono na rysunku 3.

⁴ Czego nie zapewniają obecne rozwiązania w zakresie kontroli zarządczej.

Rysunek 3. Model zintegrowanego zarządzania budżetowego



2. Jednostka budżetowa

Efektywne zarządzanie budżetem w układzie programowym wymaga przyznania podmiotom zarządzającym szerszych niż obecnie możliwości elastycznej alokacji środków publicznych przeznaczonych na realizację zadań publicznych, w ramach limitu wydatków na program budżetowy oraz ograniczeń wynikających (w krótkiej perspektywie) z wysokiego udziału tzw. wydatków sztywnych w strukturze wydatków ogółem. Pomijając kwestie transferów środków publicznych poza sektor finansów publicznych (np. dotacji), które rządzić się powinny odmiennymi zasadami, przyznanie środków publicznych jednostce organizacyjnej sektora (budżetowej lub pozabudżetowej) powinno więc być powiązane z określeniem celu, na który te środki mają być wydatkowane, oraz oczekiwanych rezultatów (zob. model zaprezentowany na rysunku 3).

Wprowadzenie programowego podziału budżetu państwa, w którym środki alokowane są na programy budżetowe, a nie na jednostki organizacyjne, wymaga również odmiennego podejścia do roli i zasad funkcjonowania jednostek budżetowych. Zmiany w tym zakresie wymagają odejścia od zamkniętych, w ramach poszczególnych części budżetowych, wieloszczeblowych struktur dysponentów. W to miejsce należy wprowadzić płaską, jednoszczeblową strukturę jednostek budżetowych, które mogłyby otrzymywać środki publiczne na realizację swoich zadań z różnych programów budżetowych, w tym programów zarządzanych przez różnych ministrów, oraz z różnych źródeł finansowania. Warunkiem skuteczności takiego modelu jest jednak brak możliwości przenoszenia wydatków pomiędzy programami budżetowymi w planie operacyjnym jednostki, gdyż środki przyznane z różnych programów przyznawane byłyby na realizację konkretnych zadań.

Rozwiązanie takie przyczyniłoby się do zasadniczego uproszczenia procesu planowania i wykonania budżetu, gdyż nie wymaga ono utrzymywania sztucznego obiegu środków publicznych w ramach sektora finansów publicznych (jak np. w przypadku wydatków NFOŚiGW, przekazywanych na dochody budżetu państwa, z których tworzona jest rezerwa celowa, przeznaczona na finansowanie zadań z zakresu ochrony środowiska w państwowych jednostkach budżetowych), albo mnożenia rezerw celowych w sytuacji, gdy na etapie planowania nie jest znany szczegółowy podział środków pomiędzy jednostki budżetowe w różnych częściach budżetowych.

Dla przyjęcia takiego rozwiązania istotne są jednak komplementarne zmiany w systemie sprawozdawczości budżetowej oraz finansowej (system finansowo-księgowy powinien bowiem dostarczać danych niezbędnych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki, obejmującego całość gospodarki finansowej, oraz na potrzeby sprawozdań budżetowych z realizacji poszczególnych programów budżetowych).

Wprowadzenie powyższych zmian stworzyłoby jednocześnie możliwość, na kolejnym etapie reformy, dalszego uelastycznienia reguł finansowania wydatków jednostki budżetowej, np. poprzez wprowadzenie dopuszczalności transferów poziomych (np. w przypadku świadczenia tzw. usług wspólnych). Rozwiązanie takie ograniczyłoby pokusę tworzenia w tym celu jednostek pozabudżetowych, dla których głównym, a często jedynym, źródłem przychodów są opłaty za usługi świadczone na rzecz jednostek budżetowych, finansowane z budżetu państwa.

3. Charakter i zakres limitów wydatków

Budżetowanie w oparciu o programy zakłada również, że program budżetowy powinien obejmować wszystkie źródła finansowania zadań publicznych objętych tym programem. Kompleksowy, szeroki charakter limitów wydatków na programy stanowi bowiem dopełnienie całościowego podejścia do zarządzania realizacją zadań publicznych przez

ministra i jednostki, które – choć finansowane są z różnych źródeł – posiadają wspólne cele (zob. np. przypadek Korei w ramce 1).

Jednocześnie, prezentowanie w programach budżetowych, a w konsekwencji również w limitach wydatków określanych dla tych programów w ustawie budżetowej, szerokiego katalogu źródeł finansowania, stanowi wypełnienie zasady przejrzystości finansów publicznych (w zakresie prezentacji pełnej informacji na temat poziomu i źródeł nakładów i osiągniętych rezultatów).

Ograniczenie limitów wydatków, na jakimkolwiek etapie planowania czy wykonywania budżetu, do wybranych źródeł finansowania wydatków, np. wyłącznie do wydatków budżetu państwa w części krajowej, wydaje się przeciwnie skuteczne z punktu widzenia koncentracji budżetowego procesu decyzyjnego, tworzenia zachęt do odpowiedzialnego zarządzania środkami publicznymi, a także skuteczności średniookresowych ram budżetowych.

Limitowanie ograniczone wyłącznie do jednego ze źródeł finansowania realizacji zadań publicznych pozostawia bowiem otwartą możliwość negocjowania poziomu finansowania z pozostałych źródeł na kolejnych etapach planowania. Rozwiązanie takie stwarza również negatywne zachęty do „ucieczki” w kierunku pozabudżetowych źródeł finansowania zadań publicznych, stanowiących odstępstwo od zasady nieoznaczoności dochodów publicznych (obecnie przewidzianej w art. 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych) i dających dysponentom większy zakres niezależności finansowej. Wąski zakres limitów wydatków mógłby również wzmacniać obserwowaną tendencję do poszerzania sfery gospodarki pozabudżetowej, wynikającą np. z obecnych ograniczeń w zakresie sposobu finansowania wydatków jednostki budżetowej (zob. pkt 2 niniejszego podrozdziału).

Ponadto, wąskie określenie limitów mogłoby również wpływać negatywnie na skuteczność średniookresowych ram budżetowych – w ramach tak określonych limitów wydatków podmioty zarządzające programami budżetowymi miałyby bowiem niewielkie możliwości elastycznego kształtowania struktury wydatków oraz wprowadzenia dostosowań, niezbędnych z punktu widzenia skutecznej i efektywnej realizacji celów, ale także zmieniających się wyzwań i okoliczności zewnętrznych.

Uwzględniając powyższe, limity wydatków określone dla obszarów wydatkowych (w wieloletnich założeniach polityki budżetowej i w wieloletnich ramach budżetowych) oraz dla programów budżetowych (w ustawie budżetowej), powinny obejmować możliwie kompletny katalog źródeł finansowania zadań publicznych, tj. zarówno budżet państwa, w części krajowej i europejskiej, jak i wydatki państwowych funduszy celowych, państwowych osób prawnych, a także wydatki innych podmiotów⁵ (np. NFZ). W ramach tak określonych limitów wydatków, określone powinny być sublimity dla poszczególnych źródeł finansowania. Z punktu widzenia budżetowania w oparciu o programy sposób finansowania nie ma bowiem znaczenia, gdyż wszystkie środki, niezależnie od źródła finansowania, służą realizacji wspólnych celów programu budżetowego, tj. realizacji zadań publicznych, które program ten obejmuje. Sublimity takie mogą być jednak istotne dla zachowania kontroli nad wydatkami pochodzącymi z różnych źródeł finansowania, zwłaszcza w przypadku zachowania istniejących obecnie różnic w zasadach gospodarowania środkami z tych źródeł.

Co istotne, konsekwencją proponowanego podejścia powinno być jednoznaczne rozgraniczenie źródeł finansowania zadań publicznych (budżetowych, funduszowych, dochodów własnych jednostek pozabudżetowych sektora) oraz form organizacyjno-prawnych jednostek sektora. Ustawa budżetowa powinna bowiem określać łączne limity wydatków

⁵ Co byłoby rozwiązaniem optymalnym.

w podziale na programy budżetowe, niezależnie od źródeł ich finansowania, a nie, tak jak obecnie, limity wydatków wąsko rozumianego budżetu państwa (w części krajowej i europejskiej) oraz odrębnie, w załącznikach do ustawy, plany finansowe określonych jednostek pozabudżetowych (państwowych osób prawnych, w tym agencji wykonawczych, i instytucji gospodarki budżetowej) lub źródeł finansowania (państwowych funduszy celowych, stanowiących obecnie rachunki bankowe). Obecne podejście praktycznie uniemożliwia bowiem określenie łącznego poziomu wydatków na poszczególne obszary działalności państwa (wymaga to bowiem precyzyjnej informacji na temat transferów pomiędzy poszczególnymi jednostkami, w tym nie tylko bezpośrednich, ale odbywających się za pośrednictwem przychodów i/lub dochodów publicznych).

Jednocześnie, proponowane podejście wymagać może analizy pod kątem celowości oraz ewentualnej rewizji zasady nieprzekraczalności limitu wydatków ujętych w budżecie państwa, uregulowanej obecnie w art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, lub też rewizji obecnych zasad dokonywania zmian w planach finansowych niektórych jednostek pozabudżetowych, pozwalających np. na zwiększanie przychodów i kosztów, o ile nie powoduje to zwiększenia zobowiązań ani pogorszenia wyniku finansowego (w przypadku agencji wykonawczych). Ewentualnie, w okresie przejściowym, zasady wykonywania budżetu powinny dopuszczać zmiany łącznego limitu wydatków na program budżetowy, o ile są one skutkiem zmian w zakresie poszczególnych źródeł finansowania innych niż budżetowe (analogicznie jak to ma miejsce obecnie).

4. Rola komórek budżetowo-finansowych ministerstw

Proponowany model budżetowania w oparciu o programy zakłada przeniesienie ciężaru kształtowania polityki wydatkowej w poszczególnych obszarach działalności państwa na właściwych ministrów, kierujących działami administracji rządowej. W zakresie administracji rządowej ma temu służyć m.in. przyznanie ministrom, w ramach limitów wydatków określonych przez Radę Ministrów dla poszczególnych obszarów wydatkowych, a w trakcie roku – w ramach limitów określonych dla programów budżetowych, elastyczności w kształtowaniu struktury wydatków oraz doborze instrumentów i narzędzi umożliwiających skuteczną i efektywną realizację celów i priorytetów określonych dla poszczególnych obszarów.

Elastyczność taka wydaje się niezbędna również z punktu widzenia możliwości dostosowywania struktury wydatków do pojawiających się, również w trakcie wykonywania budżetu, nowych wyzwań i inicjatyw, wynikających m.in. z cyklu kształtowania i oceny polityk publicznych, który nie pokrywa się z cyklem budżetowym. Koncentracja kluczowych decyzji o kierunkach wydatkowania i poziomie finansowania w określonych obszarach działalności państwa nie może bowiem prowadzić do usztywnienia struktury wydatków w poszczególnych obszarach wydatkowych i braku możliwości dostosowywania tej struktury, w ramach limitów wieloletnich, do nowych wyzwań i inicjatyw odpowiadających na konkretne problemy lub potrzeby publiczne.

Przedstawione powyżej założenia powinny prowadzić m.in. do przyznania ministrom, jako podmiotom zarządzającym programami budżetowymi, uprawnień dotyczących m.in. możliwości określania celów i oczekiwanych rezultatów wydatkowania środków na etapie ich rozdysponowania pomiędzy jednostki realizujące określone zadania publiczne lub instrumenty transferowe.

Efektywne zarządzanie programami budżetowymi, ukierunkowane na realizację celów i zadań publicznych, w ramach limitów wydatków dla nich przewidzianych, wymaga również przeformułowania roli komórek budżetowo-finansowych. Przejawiać się to powinno przejściem od tradycyjnego modelu funkcjonowania, w którym służby budżetowo-finansowe

wykonują przede wszystkim zadania obejmujące planowanie, wykonywanie i sprawozdawczość oraz kontrolę, rozumianą jako zgodność wykonania wydatków z planem finansowym, w kierunku modelu publicznego zarządzania finansowego.

W modelu publicznego zarządzania finansowego służby budżetowo-finansowe powinny spełniać w poszczególnych ministerstwach funkcje podobne do tych, które Ministerstwo Finansów pełni w stosunku do całego budżetu i innych ministerstw. W szczególności, obok zadań związanych z obsługą procesu budżetowego, służby te powinny również realizować zadania związane z zapewnieniem efektywności wydatków oraz dyscypliny budżetowej.

Do zadań tych należeć powinno m.in. monitorowanie kształtowania się podstawowego scenariusza wydatkowego oraz inicjowanie i koordynacja działań dostosowawczych (realokacji, repriorytetyzacji itd.), niezbędnych z punktu widzenia przestrzegania limitów wydatków określonych w wieloletnich ramach budżetowych oraz możliwości finansowania nowych zadań i priorytetów w ramach limitów wieloletnich. W tym celu służby te powinny posiadać potencjał oraz instrumenty umożliwiające prowadzenie kontroli skuteczności i efektywności całości wydatków w ramach programów budżetowych zarządzanych przez ministra (potencjalnie dostępnych środków), a także oceny ex-ante nowych kategorii wydatków (proponowanych przez poszczególne komórki organizacyjne ministerstwa lub jednostki w dziale).

W powyższym kontekście ponownego zdefiniowania wymagać będzie również rola komórek budżetowo-finansowych w zakresie zintegrowanego z planowaniem budżetowym planowania działalności (tj. w praktyce w zakresie opracowania i koordynowania realizacji planu operacyjnego, obejmującego, oprócz informacji finansowych, również informacje dotyczące celów i oczekiwanych rezultatów). W tym kontekście dookreślenia wymagać będą w szczególności zasady współpracy służb budżetowo-finansowych z komórkami właściwymi w ministerstwach w zakresie koordynacji działalności i planowania strategicznego.

Podstawowe publikacje

BMF, *Handbuch. Wirkungsorientierte Haushaltsfuehrung*, Wien, Februar 2010

BMF, Meszarits, Veronika i Seiwald, Johann, *Budgetary reform in Austria: Towards tighter coupling within the financial and management system*, Working paper 3/2008

CLEAR, *Performance-based budgeting. Manual*

Finanspolitiska radet, Molander, Per i Holmquist, Joergen, *Reforming Sweden's budgetary institutions – Background, design and experiences*, Studier i finanspolitik 2013/1

IMF, Bouley, Dominique, Jacobs, Davina i Hélys, Jean-Luc, *Budget classification*, 2009

IMF, FAD, *Manual on fiscal transparency*, 2007

IMF, Robinson, Marc red.), *Performance budgeting. Linking funding and results*, 2007

IMF, Robinson, Marc i Last, Duncan, *A Basic Model of Performance-Based Budgeting*, 2009

Korean Institute of Public Finance, Kim., John M. (red.), *From line-item to program budgeting. Global lessons and the Korean case*

Ministerstwo Finansów, *Zmiany w systemie budżetu zadaniowego w 2016 r. Analiza własna i postulaty dysponentów*, listopad 2015 r.

OECD, *Budget reform before and after the global financial crisis*, 36th Annual OECD Senior Budgeting Officials Meeting, Rome, Italy, 11-12 June 2016

OECD, *Budgeting practices and Procedures in OECD Countries*, OECD Publishing, 2014

OECD, *Enhancing the finance function in line ministries*, 37th Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials, Stockholm, 9-10 June 2016

OECD, *Performance budgeting practices and procedures*, OECD Journal on budgeting, Vol. 2015/3

OECD, *Performance budgeting practices and procedures. Case studies*, 11th Annual Meeting of the OECD Senior Budget Officials Performance and Results Network

OECD, *Recommendation of the Council on budgetary governance*, 18 February 2015

OECD, Schick, Allen, *The metamorphoses of performance budgeting*, OECD Journal on budgeting, Vol. 2013/2

Steger, Gerhard, *Die Haushaltsrechtsreform des Bundes*, Journal des Rechtspolitik 17, 23-36(2009)

World Bank, Robinson, Marc, *Program classification for performance-based budgeting: How to structure budgets to enable the use of evidence*, IEG Evaluation Capacity Development Series. Washington, DC, 2013

Aneks: Obszary wydatkowe

Obszary wydatkowe – proponowane przyporządkowanie jednostek/działów administracji rządowej, części budżetowych oraz jednostek pozabudżetowych i funduszy

Lp.	Obszar wydatkowy	Jednostka/dział administracji rządowej	Część budżetowa	Jednostka pozabudżetowa/fundusz
01.	Organy i jednostki, których dochody i wydatki włączane są przez Ministra Finansów do projektu ustawy budżetowej (art. 139 ust. 2 ufp)	Kancelaria Prezydenta RP	01. Kancelaria Prezydenta RP	Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP
		Kancelaria Sejmu	02. Kancelaria Sejmu	
		Kancelaria Senatu	03. Kancelaria Senatu	
		Sąd Najwyższy	04. Sąd Najwyższy	
		Naczelny Sąd Administracyjny	05. Naczelny Sąd Administracyjny	
		Trybunał Konstytucyjny	06. Trybunał Konstytucyjny	
		Najwyższa Izba Kontroli	07. Najwyższa Izba Kontroli	
		Rzecznik Praw Obywatelskich	08. Rzecznik Praw Obywatelskich	
		Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji	09. Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji	
		Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych	10. Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych	
		Krajowe Biuro Wyborcze	11. Krajowe Biuro Wyborcze	
		Państwowa Inspekcja Pracy	12. Państwowa Inspekcja Pracy	
		Instytut Pamięci Narodowej - Komisja Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu	13. Instytut Pamięci Narodowej - Komisja Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu	
		Rzecznik Praw Dziecka	14. Rzecznik Praw Dziecka	
		Sądy powszechne	15. Sądy powszechne	Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowej
		Krajowa Rada Sądownictwa	52. Krajowa Rada Sądownictwa	
02.	Administracja rządowa, której działalność nadzoruje PRM, nieobjęta zakresem działów administracji rządowej	Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	16. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	Centrum Obsługi Administracji Rządowej; Instytut Zachodni im. Zygmunta Wojciechowskiego; Krajowa Szkoła Administracji Publicznej; Ośrodek Studiów Wschodnich im. Marka

				Karpia Polska Agencja Kosmiczna
		Urząd Regulacji Energetyki	50. Urząd Regulacji Energetyki	
		Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów	53. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów	
		Centralne Biuro Antykorupcyjne	56. Centralne Biuro Antykorupcyjne	
		Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	57. Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego	
		Główny Urząd Statystyczny	58. Główny Urząd Statystyczny	Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS
		Agencja Wywiadu	59. Agencja Wywiadu	
		Polski Komitet Normalizacyjny	65. Polski Komitet Normalizacyjny	
		Rzecznik Praw Pacjenta	66. Rzecznik Praw Pacjenta	
		Komisja Nadzoru Finansowego	70. Komisja Nadzoru Finansowego	
		Urząd Transportu Kolejowego	71. Urząd Transportu Kolejowego	
		Prokuratura Generalna Rzeczypospolitej Polskiej	74. Prokuratura Generalna Rzeczypospolitej Polskiej	
		Rządowe Centrum Legislacji	75. Rządowe Centrum Legislacji	
03.	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji	Administracja publiczna	17. Administracja publiczna	
			80. Regionalne Izby Obrachunkowe	
			86. Samorządowe Kolegia Odwoławcze	
		Sprawy wewnętrzne	42. Sprawy wewnętrzne	Centrum Usług Logistycznych Fundusz Wsparcia Policji Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej Fundusz Wsparcia Straży Granicznej Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego Fundusz Rekompensacyjny
		Wyznania religijne oraz mniejszości narodowe i etniczne	43. Wyznania religijne oraz mniejszości narodowe i etniczne	
04.	Ministerstwo Infrastruktury i Budownictwa	Budownictwo, planowanie i zagospodarowanie przestrzenne oraz mieszkalnictwo	18. Budownictwo, planowanie i zagospodarowanie przestrzenne oraz mieszkalnictwo	Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym
		Łączność	26. Łączność	
		Transport	39. Transport	Transportowy Dozór Techniczny

				Polska Agencja Żeglugi Powietrznej
05.	Ministerstwo Finansów	Budżet	79. Obsługa długu Skarbu Państwa	
			81. Rezerwa ogólna	
			82. Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego	
			83. Rezerwy celowe	
			84. Środki własne Unii Europejskiej	
			19. Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe	Fundusz Reprywatyzacji
06.	Ministerstwo Energii	Energia		
		Gospodarka złożami kopalin		
07.	Ministerstwo Rozwoju	Gospodarka		
		Rozwój regionalny		
08.	Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej	Gospodarka morska		
		Rybołówstwo		
		Żegluga śródlądowa		
09.	Ministerstwo Środowiska	Gospodarka wodna		
		Środowisko		
10.	Ministerstwo Cyfryzacji	Informatyzacja		

11.	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	Członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej	23. Członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej	
		Sprawy zagraniczne	45. Sprawy zagraniczne	Polski Instytut Spraw Międzynarodowych
12.	Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego	Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	24. Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	Fundusz Promocji Kultury Polski Instytut Sztuki Filmowej Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia
13.	Ministerstwo Sportu i Turystyki	Kultura fizyczna	25. Kultura fizyczna	Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów Centralny Ośrodek Sportu
		Turystyka	40. Turystyka	Polska Organizacja Turystyczna
14.	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego	Nauka	28. Nauka	Narodowe Centrum Nauki Narodowe Centrum Badań i Rozwoju
			67. Polska Akademia Nauk	
			38. Szkolnictwo wyższe	
		Szkolnictwo wyższe		
15.	Ministerstwo Obrony Narodowej	Obrona narodowa	29. Obrona narodowa	Agencja Mienia Wojskowego Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego
16.	Ministerstwo Edukacji Narodowej	Oświata i wychowanie	30. Oświata i wychowanie	
17.	Ministerstwo Rodziny Pracy i Polityki Społecznej	Praca	31. Praca	Fundusz Pracy Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
		Rodzina	63. Rodzina	
		Zabezpieczenie społeczne	44. Zabezpieczenie społeczne	Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych Fundusz Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego
			54. Urząd do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych	
			73. Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Fundusz Ubezpieczeń Społecznych Fundusz Emerytur Pomostowych Zakład Ubezpieczeń Społecznych
18.	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi	Rolnictwo	32. Rolnictwo	Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych;

		Rozwój wsi	33. Rozwój wsi	Polski Klub Wyścigów Konnych Agencja Nieruchomości Rolnych Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie Wojewódzkie Ośrodki Doradztwa Rolniczego (16)
			72. Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego	Fundusz Emerytalno-Rentowy Fundusz Prewencji i Rehabilitacji Fundusz Administracyjny
		Rynki rolne	35. Rynki rolne	Agencja Rynku Rolnego
19.	Ministerstwo Sprawiedliwości	Sprawiedliwość	37. Sprawiedliwość	Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej "PIAST" Bałtycka Instytucja Gospodarki Budżetowej "BALTICA" Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej "POMERANIA" Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej "MAZOVIA" Podkarpacka Instytucja Gospodarki budżetowej "CARPATIA" Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej Fundusz Aktywizacji Zawodowej Skazanych i Rozwoju Przywieszennych Zakładów Pracy Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury
			88. Powszechne jednostki organizacyjne prokuratury	
20.	Ministerstwo Zdrowia	Zdrowie	46. Zdrowie	Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych Narodowy Fundusz Zdrowia
21.	Województwa	x	85. Budżety wojewodów	x