

Małgorzata Jaremko

Efektywność planowania budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego

Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, 56-62

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MALGORZATA JAREMKO

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa im. St. Staszica w Pile

EFEKTYWNOŚĆ PLANOWANIA BUDŻETU W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Wprowadzenie

Dochody budżetowe stanowią podstawowe źródło finansowania planowanych wydatków jednostek samorządu terytorialnego (jst) – zgodnie z zasadą równowagi budżetowej. Zmiany w dochodach wprowadzane w trakcie roku budżetowego znajdują swoje odzwierciedlenie w zmianach wydatków. Dlatego planowanie dochodów budżetowych jest priorytetowym etapem w planowaniu finansów jst.

Aby ustalić, które kategorie dochodów są najtrudniejsze do zaplanowania, należy porównać wielkości dochodów planowanych, zawartych w uchwale budżetowej, oraz wielkości dochodów faktycznie wykonanych. Następnie należy obliczyć, które z poszczególnych rodzajów dochodów mają największe znaczenie dla zmian w kwocie dochodów ogółem. Celem opracowania jest próba stworzenia narzędzia umożliwiającego taką analizę.

W pierwszej części scharakteryzowano pokrótce procedurę planowania budżetu jst oraz dochody budżetowe. Następnie przedstawiona została konstrukcja proponowanych wskaźników i ich interpretacja, a na koniec przykład ilustrujący praktyczne zastosowanie zbudowanego narzędzia badawczego.

Procedura planowania budżetu

Budżet jst jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki¹.

Art. 179 ustawy o finansach publicznych przyznaje zarządowi² jst wyłączną kompetencję do przygotowania projektu uchwały budżetowej. Projekt uchwały budżetowej wraz z objaśnieniami oraz informację o stanie mienia komunalnego zarząd przedstawia regional-

¹ Art. 165 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 249, poz. 2104 z późn. zm.).

² W ślad za art. 2 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, ilekroć w tej części opracowania jest mowa o zarządzie jst, należy przez to rozumieć również wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

nej izbie obrachunkowej oraz organowi stanowiącemu jst, najpóźniej do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy³.

Uchwałą budżetową organ stanowiący jst uchwała przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach – nie później niż do dnia 31 marca roku budżetowego⁴. W przypadku nieuchwalenia uchwały budżetowej w tym terminie, regionalna izba obrachunkowa w terminie do dnia 30 kwietnia roku budżetowego ustala budżet jst w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych. Do czasu uchwalenia uchwały budżetowej, podstawą gospodarki finansowej jest jej projekt⁵.

Art. 179 ustawy o finansach publicznych zapewnia zarządowi jst wyłączną inicjatywę w sprawie zmian tej uchwały. Przygotowany przez zarząd projekt uchwały zmieniającej uchwałę budżetową jest przedstawiany organowi stanowiącemu. Organ stanowiący, w ramach swoich kompetencji, głosuje nad przyjęciem tej uchwały.

Zgodnie z przedstawioną procedurą, prace nad uchwałą budżetową rozpoczynają się na kilka miesięcy przed jego uchwaleniem. Zarząd jst określa w budżecie, w jaki sposób będzie w danym roku budżetowym realizował nałożone zadania oraz skąd pozyska niezbędne na ten cel środki. Projektując i realizując budżet, nie jest w pełni samodzielny zarówno w ustalaniu źródeł i wysokości dochodów, jak i realizacji wydatków. Znaczna ich część ma obligatoryjny charakter, a wydatkowanie środków publicznych wiąże się z zachowaniem określonych przepisami procedur. Ponadto, w trakcie roku budżetowego, specyfika budżetu jako planu finansowego wymusza na jst konieczność dokonywania zmian w uchwale budżetowej. Ustawa o finansach publicznych wskazuje, w jaki sposób budżet może zostać zmieniony, co podkreśla dodatkowo charakter budżetu jako instrumentu planistycznego.

Jst korzystają więc z przysługującego im prawa do zmian budżetu w trakcie roku budżetowego i bieżącego dostosowywania go do faktycznego stanu finansów. Jego rzeczywista struktura powstaje dopiero z chwilą zakończenia roku budżetowego, a faktycznie zrealizowane dochody i wydatki poniesione przez daną jst przedstawione zostaną w rocznym sprawozdaniu⁶.

Zmiany w dochodach wprowadzane w trakcie roku budżetowego znajdują swoje odzwierciedlenie w zmianach wydatków. Z tego względu planowanie dochodów budżetowych wydaje się mieć ważniejsze znaczenie w porównaniu do planowania wydatków. Jst, planując do realizacji w danym roku budżetowym określoną kwotę wydatków, musi dysponować odpowiednią kwotą dochodów, z których te wydatki zostaną sfinansowane. Zgodnie z zasadą równowagi budżetowej – wydatki powinny być dostosowane do dochodów. Z tego względu badanie procesu planowania budżetowego w jst należy rozpocząć od badania planowania dochodów budżetowych.

³ Art. 181 ustawy o finansach publicznych.

⁴ Art. 182 ustawy o finansach publicznych.

⁵ Art. 183 ust. 1 i 3 ustawy o finansach publicznych.

⁶ Art. 199 ustawy o finansach publicznych.

Charakterystyka dochodów budżetowych

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 167 ust. 2 wyróżnia dochody własne jst, należne im w całości, oraz subwencje ogólne i dotacje przekazywane samorządom z budżetu państwa. W bardziej szczegółowy sposób źródła dochodów jst określa ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁷. Zgodnie z art. 3 tej ustawy, dochodami jst o charakterze obligatoryjnym są dochody własne, subwencja ogólna i dotacje celowe z budżetu państwa. Natomiast dodatkowe źródła dochodów mogą stanowić środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki określone w odrębnych przepisach.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego formułuje także zasady ustalania i gromadzenia tych dochodów. Pośrednio wskazuje na potencjalne problemy związane z planowaniem tych dochodów, a wynikające ze specyfiki danego źródła dochodów. Na przykład wysokość subwencji, które jst otrzymują z budżetu państwa, ustalana jest w ustawie budżetowej, a projekt uchwały budżetowej jst opiera się w tym zakresie na projekcie budżetu państwa. Stąd rozbieżności między pierwotnym planem a faktycznym wykonaniem dochodów otrzymywanych z tego właśnie źródła.

Budowa wskaźników

W celu ustalenia, które kategorie dochodów były najtrudniejsze do zaplanowania, należy dokonać porównania wielkości dochodów planowanych, zawartych w uchwale budżetowej, oraz wielkości faktycznie wykonanych, przedstawionych w sprawozdaniu z wykonania budżetu za dany rok budżetowy. Do tego rodzaju analizy można zastosować statystyczne miary dynamiki, ponieważ dane dotyczące planu i wykonania budżetu stanowią swoisty szereg czasowy, zawierający informacje odnośnie do zmiany badanego zjawiska w czasie. Moment t_0 oznacza dzień uchwalenia i początku obowiązywania budżetu. Analogicznie – wielkość planowanego dochodu (DP) to wielkość badanego zjawiska w okresie bazowym. Z kolei t_1 oznacza dzień realizacji budżetu (31 grudnia), wyrażony liczbowo w sprawozdaniu jako wielkość wykonanego dochodu (DW).

Do budowy wskaźnika umożliwiającego ocenę efektywności planowania budżetowego w jst wykorzystane zostały przyrost absolutny ($DW - DP$) i przyrost względny $[(DW - DP)/DP]$.

Ponieważ celem badania jest ustalenie, co powoduje zmiany w dochodach budżetowych, należy wskazać, które z poszczególnych źródeł dochodów mają największy udział w generowaniu tych zmian. W tym celu konieczne jest obliczenie, jaki udział w zmianie dochodów ogółem miały zmiany w kwocie określonego rodzaju dochodów. Dalsza analiza uwzględnia więc podział dochodów jst na poszczególne działy klasyfikacji budżetowej,

⁷ DzU 203, poz. 1966 z późn. zm.

ale analogiczne postępowanie może zostać przeprowadzone z wykorzystaniem dowolnej klasyfikacji dochodów*.

Nie ma tu jednak możliwości obliczenia prostego udziału (wyrażonego w procentach), ponieważ:

- jeśli w danym dziale nie ma dochodów planowanych, to przyrost względny jest niemożliwy do obliczenia – w mianowniku występuje zero,
- jeśli nastąpił spadek jednej z badanych wielkości, udział procentowy nie odzwierciedla faktycznego wpływu zmiany dochodów danego działu w zmianie dochodów ogółem.

Z przyczyn przedstawionych powyżej, wskaźniki dynamiki obliczane są dla dochodów ogółem, ale z pominięciem działu dochodów poddawanego analizie. W ten sposób określone zostają dochody budżetu, gdyby w analizowanym dziale nie planowano i nie zrealizowano dochodów. Pominięta w ten sposób zostaje również zmiana dochodów ogółem wynikająca ze zmiany dochodów tego właśnie działu – im większa ta zmiana, tym mniejsza różnica pomiędzy planem i wykonaniem.

Następnie tak uzyskane wskaźniki dynamiki dzielone są przez wskaźniki dynamiki dla całych dochodów. W ten sposób można wyznaczyć, jaki był udział danego działu w zmianie dochodów ogółem. Przedstawiają to poniższe formuły:

1. Wskaźnik liczony przyrostami absolutnymi

$$\frac{(DW - dw) - (DP - dp)}{DW - DP}$$

2. Wskaźnik liczony przyrostami względnymi

$$\frac{\frac{(DW - dw) - (DP - dp)}{DP - dp}}{\frac{DW - DP}{DP}}$$

gdzie:

dw – wykonanie dochodów w danym dziale,

dp – plan dochodów w danym dziale.

Interpretacja

Wartością środkową zbudowanych wskaźników jest 1, która oznacza, że dochody osiągane w danym dziale nie mają wpływu na zmianę (różnicę między planem a wykona-

* Wymóg stosowania klasyfikacji budżetowej wynika z art. 16 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tym przepisem dochody publiczne klasyfikuje się według działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności, oraz paragrafów – określających rodzaj dochodu.

niem) wartości dochodów ogółem. Im bardziej wartość wskaźnika odbiega od jedności, tym większy jest udział zmiany dochodów danego działu w zmianie dochodów ogółem.

Interpretacja uzyskanych wartości wskaźnika uwzględnia różne kierunki zmian zarówno dochodów danego działu, jak i dochodów ogółem.

Tabela 1

Interpretacja wskaźnika liczonego przyrostami absolutnymi

		Zmiana dochodów w dziale	
		Dodatnia	Ujemna
Zmiana dochodów ogółem	Dodatnia	wskaźnik mniejszy od 1 – pominięcie zmiany w dochodach tego działu zmniejsza zmianę dochodów ogółem, im większa zmiana w dziale, tym mniejsza wartość wskaźnika (większa odległość od 1)	wskaźnik większy od 1 – pominięcie zmiany w dochodach tego działu zwiększa zmianę dochodów ogółem, im większa zmiana w dziale, tym większa wartość wskaźnika (większa odległość od 1)
	Ujemna	wskaźnik większy od 1 – pominięcie zmiany w dochodach tego działu zwiększa zmianę dochodów ogółem, im większa zmiana w dziale, tym większa wartość wskaźnika (większa odległość od 1)	wskaźnik mniejszy od 1 – pominięcie zmiany w dochodach tego działu zwiększa zmianę dochodów ogółem, im większa zmiana w dziale, tym mniejsza wartość wskaźnika (większa odległość od 1)

Źródło: opracowanie własne.

W analogiczny sposób należy interpretować wskaźniki liczone przyrostami względnymi, z tym że wystąpią pewne różnice w klasyfikacji wskaźników tych działów, w których nie było planu, a jest wykonanie dochodów. Przyrost bezwzględny jest w takiej sytuacji zawsze dodatni, ale nie ma możliwości zaklasyfikowania zmiany w dochodach danego działu na podstawie wartości przyrostu względnego. Należy wówczas dokonać interpretacji wskaźnika tak jak dla dodatniej zmiany dochodów danego działu.

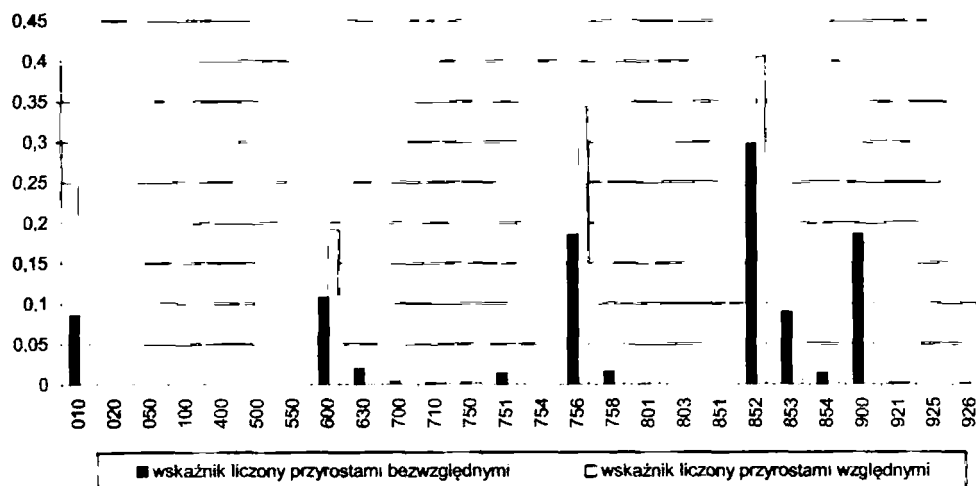
Przykład

W przykładzie wykorzystano publikowane przez gminy w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego uchwały budżetowe na 2005 rok oraz sprawozdania z wykonania budżetu za 2005 rok. Zgromadzono w ten sposób dane o 105 gminach i tylko te gminy stanowiły próbę badawczą⁹.

Na podstawie przeprowadzonego badania uzyskano informacje o efektywności planowania dochodów budżetowych przez gminy województwa wielkopolskiego. Obszar zmienności (rozpiętość wskaźnika, różnica pomiędzy wartościami maksymalną a minimalną)

⁹ Brak sankcji powoduje, że nie wszystkie gminy publikują sprawozdania.

wskazuje na największe zmiany w kwocie dochodów w danym dziale. Potwierdzają to inne miary, np. odchylenie średnie i standardowe, współczynnik zmienności.



Rys. 1. Obszary zmienności wskaźników

Źródło: opracowanie własne.

Oba wskaźniki niosą podobną informację, mimo że wskaźnik oparty na przyroście bezwzględnym jest prostszy w budowie. Jest on ponadto łatwiejszy do interpretacji, gdyż nie ma problemu klasyfikacji zmiany dochodów w działach, w których nie było planu.

Zgodnie z przedstawionymi na wykresie danymi, największa zmiana kwoty dochodów wystąpiła w następujących działach: 010 (rolnictwo i łowiectwo), 600 (transport i łączność), 756 (dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem), 852 (pomoc społeczna), 853 (pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej), 900 (gospodarka komunalna i ochrona środowiska).

Należy jednak pamiętać, że przedstawiony przykład ma charakter wyłącznie ilustracyjny. Ze względu na zakres czasowy oraz niereprezentatywność próby poddanej badaniu, nie jest możliwe, na podstawie przedstawionych danych, wysunięcie jednoznacznych wniosków odnośnie do rzeczywistej, aktualnej efektywności planowania budżetowego gmin województwa wielkopolskiego. Dodatkowym ograniczeniem jest również fakt, że nie wszystkie gminy realizują jakiegokolwiek dochody we wszystkich działach, co dodatkowo ogranicza zakres badania. Należy również dokonać analizy wyników z uwzględnieniem przedstawionej w tabeli klasyfikacji zmian dochodów.

Podsumowanie

Prace nad budżetem jst rozpoczynają się w drugiej połowie roku poprzedzającego rok budżetowy, kiedy nie są jeszcze znane dane dotyczące wykonania bieżącego budżetu. Nie ma zatem możliwości wzorowania się wyłącznie na danych historycznych. Zmiany dokonujące się w społeczeństwie, gospodarce i przestrzeni danej jednostki wpływają na poziom faktycznie realizowanych dochodów. Będą one widoczne, między innymi, w różnicach pomiędzy uchwałą budżetową a sprawozdaniem z wykonania budżetu.

Zaproponowane w opracowaniu wskaźniki pozwalają na ustalenie, jakiego rodzaju dochody budżetowe jst zostały zrealizowane w sposób odbiegający od planu, ale również – w którym przypadku ta zmiana była największa. Możliwe jest ponadto wykorzystanie wskaźników do porównania efektywności planowania budżetowego przez poszczególne jst, nie tylko planowania poszczególnych rodzajów dochodów.

Przedstawione w opracowaniu wskaźniki stanowią dopiero narzędzie badawcze, a ich wykorzystanie na większej próbie – początkowy etap badania. Dalekosiężnym celem autorki jest ustalenie czynników wpływających na zmiany budżetu w ciągu roku – które kategorie dochodów i wydatków (które działy, rozdziały i paragrafy klasyfikacji budżetowej) są najtrudniejsze do zaplanowania i jakie są tego przyczyny.

Bibliografia

Dzienniki Urzędowe Województwa Wielkopolskiego z 2004, 2005 i 2006 r.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (DzU 203 poz. 1966 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 249 poz. 2104 z późn. zm.).

LOCAL GOVERNMENTS' BUDGET PLANNING EFFICIENCY

Summary

Most local governments underestimate their revenues and expenses. As the expenses should be financed from the revenues (in accordance with budget balancing principle), the process of

Revenues planning seems to be of more significance. To establish, which of the local governments' revenues are most difficult to plan, the revenues planned at the beginning of the year and actually executed during this year should be compared.

In search of a tool which would allow to analyse the difference between budget planning and realization, some indicators based on statistical measures of dynamics had been constructed.

The suggested indicators allow to ascertain, which if the local governments' revenues were executed differently from the plan and in which case this difference was the largest.

The indicators are only a means of research, and their further use – still an opening step of analysis.