

# PLAN FINANSOWY 2016

DLA JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH  
I SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW  
BUDŻETOWYCH

WSKAZÓWKI, JAK ZGODNIE Z AKTUALNYMI  
PRZEPISAMI TWORZYĆ, MODYFIKOWAĆ  
I ANALIZOWAĆ PLANY FINANSOWE



BIBLIOTEKA JEDNOSTEK PUBLICZNYCH I POZARZĄDOWYCH

Izabela Świderek

# **PLAN FINANSOWY**

dla jednostek budżetowych  
i samorządowych  
zakładów budżetowych

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2015

**Autor:** Izabela Świderek – doktor nauk ekonomicznych w zakresie analizy ekonomiczno-finansowej oraz finansów publicznych. Autorka książek i wielu artykułów dotyczących problematyki finansów publicznych, funkcjonowania sektora finansów publicznych, w tym nowoczesnych systemów zarządzania sektorem finansów publicznych. Od 16 lat związana zawodowo z jednostkami samorządu terytorialnego. Od 2007 roku pełni funkcję skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Prowadzi szkolenia z zakresu rachunkowości budżetowej i zasad funkcjonowania sektora finansów publicznych.

**Wydawca:** Katarzyna Bednarska

**Redaktor:** Lidia Pogodzińska

**Koordynator produkcji:** Mariusz Jezierski

**Korekta:** Zespół

**Projekt okładki:** Piotr Fedorczyk

**Skład, łamanie:** Raster studio, Norbert Bogajczyk

**Druk:** MDruk, ul. Jagiellońska 82, 03-301 Warszawa

ISBN 978-83-269-4477-2

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

03-918 Warszawa, ul. Łotewska 9a

Tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10,

NIP: 526-19-92-256

Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy

XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy. Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2015

Publikacja „Plan finansowy dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” chroniona jest prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w niniejszej publikacji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „Plan finansowy dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w publikacji „Plan finansowy dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „Plan finansowy dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przykładów.

Informacje o prenumeracie:

Tel: 22 518 29 29

e-mail: [cok@wip.pl](mailto:cok@wip.pl)

# SPIS TREŚCI

WSTĘP .....	5
<b>ROZDZIAŁ I. Ogólne założenia planowania w jednostkach sektora finansów publicznych .....</b>	<b>9</b>
1.1. Istota i cele planowania .....	9
1.2. Zakres planowania finansowego .....	16
<b>ROZDZIAŁ II. Plan finansowy podstawą gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych .....</b>	<b>25</b>
2.1. Istota i zakres planu finansowego .....	26
2.2. Zasady budowania planu finansowego jednostek budżetowych .....	27
2.3. Metodologia tworzenia planu finansowego samorządowych zakładów budżetowych .....	52
2.4. Tryb dokonywania zmian w planie finansowym .....	57
<b>ROZDZIAŁ III. Ocena realizacji planu finansowego .....</b>	<b>67</b>
3.1. Istota i przedmiot oceny wykonania planu finansowego .....	67
3.2. Analiza dochodów i przychodów budżetowych .....	72
3.3. Ocena wielkości i struktury wydatków oraz kosztów budżetowych .....	75
3.4. Wpływ zobowiązań na realizację planu finansowego .....	78
<b>ROZDZIAŁ IV. Wpływ polityki finansowej jednostek budżetowych na plan finansowy .....</b>	<b>81</b>
4.1. Zasady realizacji dochodów budżetowych .....	81
4.2. Zakres i cele wydatków budżetowych .....	96
4.3. Finansowanie inwestycji państwowych jednostek budżetowych .....	107
<b>ROZDZIAŁ V. Plan finansowy jako element zarządzania finansami w samorządowych zakładach budżetowych .....</b>	<b>117</b>
5.1. Przychody i dochody oraz wydatki i koszty samorządowych zakładów budżetowych .....	117
5.2. Nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych .....	123

<b>ROZDZIAŁ VI. Plan finansowy jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w pytaniach i odpowiedziach</b> .....	125
6.1. Kiedy przekroczenie planu finansowego stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych? .....	125
6.2. Czy można w ciągu roku dokonać w planie finansowym zmian dotyczących funduszu sołeckiego? .....	126
6.3. Czy w planie finansowym urzędu po stronie wydatków można uwzględnić § 453? .....	127
6.4. Jak dokonać odpisu na ZFŚS zgodnie z planem finansowym jednostki? .....	128
6.5. Czy można wypłacić pracownikom wynagrodzenie, jeśli nie ma na to środków w planie finansowym? .....	129
6.6. Jak w planie finansowym ująć wynagrodzenia za grudzień płatne w styczniu następnego roku? .....	131
6.7. Czy w planie finansowym można przenieść niewykorzystane „zaczonzone” środki na wydatki bieżące? .....	131
6.8. Czy kwota dotacji w uchwale budżetowej gminy może być wyższa o VAT od kwoty w planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego? .....	133
6.9. Czy zakład budżetowy może ponieść w ciągu roku wydatki przekraczające plan finansowy? .....	134
6.10. Jak w planie finansowym określić procentowy podział kwot związanych z realizacją projektu unijnego? .....	135
6.11. Czy kierownik jednostki budżetowej może samodzielnie dokonać przeniesienia wydatków? .....	136
6.12. Czy projekt planu szkoły należy przedstawić radzie rodziców? .....	136
6.13. Jak prowadzić ewidencję na kontach 991 oraz 992? .....	137
6.14. Czy w planie finansowym zakładu budżetowego ujmować dotację celową? .....	139
6.15. Czy burmistrz może odmówić zwiększenia planu finansowego jednostce budżetowej? .....	139
6.16. Czy jednostka może dokonać zmian w planie, jeżeli nie otrzymała jeszcze limitów ostatecznych? .....	141
6.17. Kiedy można zaciągać zobowiązania na okres przekraczający rok budżetowy? .....	142
6.18. Czy w planie zakładu budżetowego ujmować wartość amortyzacji? .....	143
6.19. Czy wójt może nakazać uzyskiwanie jego zgody na dokonywanie zmian w planie finansowym jednostki budżetowej? .....	145
6.20. W jaki sposób zaplanować w planie środki na podatek dochodowy od osób prawnych? .....	146
Literatura .....	149
Wykaz aktów prawnych .....	150
Spis schematów .....	151
Spis wzorów i tablic .....	151
Wybrane przepisy ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych .....	153
Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych .....	173

# Wstęp

Sektor finansów publicznych w coraz większym zakresie przyczynia się do zaspokajania potrzeb społeczeństwa. Dokonuje tego przez oferowanie dóbr i usług powszechnie dostępnych, za których odpłatność jest ustalana po kosztach lub są one oferowane po nieznacznej odpłatności. Istotne jest, że nie jest możliwe wykluczenie kogokolwiek z korzystania z usług publicznych<sup>1</sup>. W związku z tym w ostatnim czasie wzrasta ranga odpowiedniego zarządzania ograniczonymi zasobami publicznymi w celu zaspokojenia nieograniczonych potrzeb społecznych.

Próba łagodzenia dysproporcji pomiędzy potrzebami społecznymi a wielkością zasobów finansowych wpłynęła na dynamiczne zmiany sektora publicznego oraz włączenie do działalności jednostek sektora finansów publicznych narzędzi wykorzystywanych od dawna w działalności sektora prywatnego.

Zmiana przepisów regulujących organizację i funkcjonowanie sektora finansów publicznych, m.in. przez włączenie do systemu prawa wieloletniej prognozy finansowej, wzmocniła znaczenie planowania wieloletniego (długoterminowego). W przeciwieństwie do tzw. strategii mającej charakter fakultatywny, wieloletnia prognoza finansowa stanowi obecnie obligatoryjny element kształtowania polityki finansowej podmiotów sfery publicznej. Powinna ona wytyczać najistotniejsze dla funkcjonowania jednostki zamierzenia, które w obliczu istniejących ograniczeń, związanych m.in. z ustawowymi limitami zadłużenia czy koniecznością równoważenia sfery bieżącej, stanowią realne do osiągnięcia, w istniejących warunkach (zewnętrznych i wewnętrznych), wiązki celów.

Jednym z dokumentów prognostycznych o krótkoterminowym charakterze jest z kolei plan finansowy. Definiuje on roczne zamierzenia podmiotu publicznego,

---

<sup>1</sup> Buchanan J.M., „Finanse publiczne w warunkach demokracji”, PWN, Warszawa 1997, s. 29.

sprowadzone do sfery finansowej, w przypadku wieloletniej prognozy finansowej rozszerzone o sferę rzeczową.

Rola i znaczenie prawidłowo skonstruowanego planu finansowego od kilku lat systematycznie rośnie. Wpływ na to mają specyficzne cechy, odróżniające sektor finansów publicznych od pozostałych uczestników wymiany rynkowej, oraz fakt, iż stanowi uszczegółowienie planów dalekosiężnych.

Identyfikowane przez plan finansowy źródła dochodów/przychodów, stanowiące jedynie ich prognozę, podlegają szczególnym zasadom realizacji. Metodologia gromadzenia dochodów publicznych, nakładając określone obowiązki, przekłada się również na zakres kompetencji kierowników jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Strona wydatkowa, limitowana przez wielkości ujęte w planie finansowym, wyznacza maksymalne granice wydatkowania środków publicznych. Przekroczenie ich, bez stosownych upoważnień, może spowodować konsekwencje wynikające z ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Oprócz planowania i systematycznej realizacji polityki finansowej, zgodnie z dokumentami prognostycznymi (budżetem, planem finansowym), istotna jest również ocena osiągniętych efektów. Analiza, realizowana w różnym zakresie oraz z różną częstotliwością, pozwala dokonać diagnozy bieżącej sytuacji podmiotu. Poprzez dostosowanie narzędzi analitycznych do potrzeb badania dokonana analiza ukazuje prawdopodobny kształt i przebieg badanego zjawiska lub procesu również w przyszłości. Znajomość możliwych, realnych do wystąpienia czynników pozwala uniknąć lub ograniczyć skutki potencjalnych zagrożeń. Wpływa także na identyfikację i wykorzystanie pojawiających się szans.

Analiza planu finansowego jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego, oprócz identyfikacji pojawiających się możliwości rozwojowych i realnych zagrożeń, przyczynia się także do zmiany struktury wydatkowanych środków, przekładając się na wzrost elastyczności polityki finansowej i minimalizacji wydatków niepotrzebnych, nadmiernych lub zbędnych.

Niniejsza publikacja, oprócz omówienia istoty i znaczenia planowania dla właściwej realizacji zadań publicznych, przedstawia metodologię budowy rocznego planu działalności – planu finansowego. Ukazuje przy tym zasady obowiązujące przy jego konstrukcji w różnych formach organizacyjnoprawnych podmiotów tworzących sektor finansów publicznych. Wskazuje także na różne, zgodne z obowiązującymi przepisami, możliwości dokonywania zmian w zatwierdzonym planie finansowym w trakcie jego rocznej realizacji.

---

W książce tej zostały również wskazane praktyczne możliwości zastosowania analizy planu finansowego, zarówno w zakresie wielkości planowanych, jak i faktycznie wykonanych, w celu poprawy jakości wykorzystania posiadanych zasobów finansowych. Rzetelność danych analitycznych zależy natomiast od danych źródłowych, koncentrujących się głównie na zapisach księgowych. Istotne staje się zatem prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób prawidłowy, zgodnie z przepisami prawa. Z tego też powodu identyfikacji i przedstawieniu poddano również zasady ewidencji zdarzeń i operacji gospodarczych na kontach księgowych.





## Rozdział I

# Ogólne założenia planowania w jednostkach sektora finansów publicznych

Planowanie oznacza wytyczanie, obmyślanie celów oraz środków ich osiągnięcia. Dokonywane jest ono dzięki jakimś narzędziom i/lub jakimś metodom. W obecnej dobie dynamicznych zmian w organizacji planowanie działalności odgrywa niezwykle istotną rolę. Powala zidentyfikować działania korzystnie wpływające na kondycję podmiotu oraz uniknąć przypadkowości i ryzykownych zachowań rynkowych.

Planowanie coraz powszechniej wykorzystywane jest również w działalności jednostek sektora finansów publicznych. Zmuszone do odejścia od biurokracji na rzecz projektów, jednostki sektora finansów publicznych zmieniają systemy zarządzania i włączają nowoczesne elementy zarządzania, w tym właśnie planowanie. Tym samym władze samorządowe zaczynają doceniać ekonomiczne i społeczne aspekty swojej działalności oraz poprzez doskonalenie systemu planowania wpływają na najlepsze wykorzystanie posiadanych zasobów.

### 1.1. Istota i cele planowania

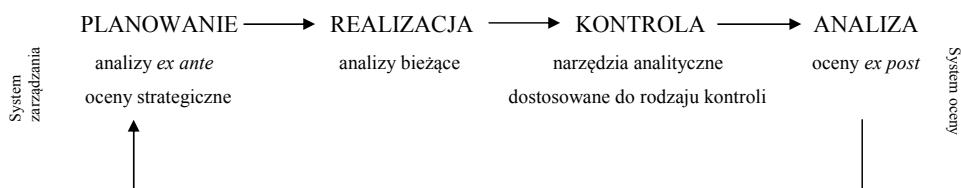
Nieodłącznym warunkiem powodzenia działań realizowanych przez podmioty funkcjonujące na rynku jest planowanie działań z uwzględnieniem różnych horyzontów czasowych. Planowanie stanowi sformalizowany proces podejmowania decyzji, zmierzający do określenia pożądanego przyszłego obrazu danej

organizacji<sup>2</sup>. Jest więc procesem ustalania celów i działań zmierzających do ich osiągnięcia.

Planowanie jest utożsamiane z projektowaniem przyszłości. Oznacza również przewidywanie warunków działania w ramach określonych granic czasowych, wyznaczanie celów i zadań oraz środków i sposobów ich najkorzystniejszej realizacji. Planowanie dotyczy różnych horyzontów czasu, co powoduje, że możliwości rozpoznania kwantyfikacji warunków działań prowadzą do wyróżnienia planowania strategicznego (długoterminowego) oraz planowania operatywnego (krótkoterminowego).

W perspektywie wieloletniej planowanie pozwala realizować przyjętą misję, zbliżając organizację do osiągnięcia wyznaczonej wizji poprzez rozpisanie w perspektywie czasu celów na strategiczne, operacyjne i taktyczne.

### Schemat 1. Miejsce planowania w zarządzaniu jednostką



Źródło: opracowanie własne

Jako najistotniejsza z funkcji zarządzania planowanie jest coraz powszechniej wykorzystywane w działalności jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych. Bez planowania nie istnieje prawidłowe organizowanie działań, skuteczne motywowanie pracowników oraz rzetelna i obiektywna kontrola oraz analiza dostarczająca następnie odpowiednich danych do budowy wiarygodnych prognoz.

Do niedawna jednostki sektora finansów publicznych działały w charakterze monopolisty w ustabilizowanym, pozbawionym konkurencji otoczeniu, w którym nie istniała potrzeba długoterminowego planowania działań, analizowania kosztów. Nie funkcjonował także mechanizm wymuszający zmianę struktury kosztów oraz ich redukcję. Miały one zapewnione źródła finansowania działalności i narzędzia przymusu umożliwiające ich gromadzenie. Świadczyły bezpłatne usługi, głównie niedochodowe, lecz konieczne z punktu widzenia społecznego, bez związku z ponoszonymi kosztami. Dysponowały środkami finansowymi, których wysokość była zależna od stanu finansów publicznych, nie zaś od jakości i sposobu realizowanych

<sup>2</sup> „Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa”, red. Nowak E., Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2002, s. 12.

zadań. Dominacja działalności operacyjnej ograniczała zakres długoterminowego planowania, którego sens był wypaczony szczególnie przez wpływy grup politycznych<sup>3</sup>, ale i pewność działalności oraz ryzyko działalności ograniczone do minimum. W dodatku wyniki działań często okazywały się trudno mierzalne, co powodowało kłopoty w ocenie ich efektywności.

Dynamika otoczenia, której pochodną stanowią wewnętrzne przemiany, wpłynęła na nowe spojrzenie na rolę jednostek sektora finansów publicznych. Spowodowała także zmianę zasad zarządzania nimi. Do niedawna były one skupione głównie wokół biurokracji<sup>4</sup> i administrowania z władczym, nakazowo-rozkazowym modelem sprawowania władzy, tworzącym biurokratyczną administrację publiczną. Wraz z ewolucją potrzeb, oczekiwań i wyzwań społecznych zarządzanie zmieniło swój charakter<sup>5</sup>. W wielu jednostkach administracji rządowej i samorządowej zarządzanie jest niestety nadal ukierunkowane krótkookresowo, a stosowane narzędzia oraz metody oceny wyników mają ograniczoną przydatność w procesie decyzyjnym. Przekładają się tym samym na złą jakość planowania.

Obecnie postępująca zmiana dotychczasowych metod zarządzania, ich ukierunkowanie na osiąganie założonych celów<sup>6</sup>, włączenie w działalność budżetu obywatelskiego (partycypacyjnego), a zatem dążenie do systematycznego rozwoju oraz tworzenia wartości dodanej<sup>7</sup>, wymuszają na kierujących budowanie planów o różnym (coraz częściej na dłuższym) horyzoncie czasowym. Hierarchizacja działań przekłada się wówczas na poziom zadowolenia społecznego oraz na wzrost jakości świadczonych usług, upodabniając działanie jednostek sektora finansów publicznych do zasad funkcjonowania sektora prywatnego.

## Planowanie długoterminowe

Wyrazem długoterminowego budowania planów działań jest funkcjonująca od 2010 roku konstrukcja wieloletniego planu finansowego państwa. Stanowi on plan docho-

<sup>3</sup> Buchacz T., Wysocki S., „Zarządzanie jakością w administracji – europejskie wzorce, polskie doświadczenia”, Służba Cywilna Jesień – Zima 2002/2003, nr 5, s. 30–31.

<sup>4</sup> Weber M., „The Theory of Social and Economic Organization”, Free Press, New York, 1947.

<sup>5</sup> Zarządzanie obecnie obejmuje nie tylko klasyczną administrację, ale także osiąganie maksymalnej sprawności przy realizacji założonych celów strategicznych oraz jednoczesnej pełnej i indywidualnej odpowiedzialności personelu. Kieżun W., „Struktury i kierunki zarządzania państwem”, Nauka 2002, nr 1.

<sup>6</sup> Wysocki S., „Jak zarządzać zgodnie z wymaganiami społecznymi?”, [www.eGov.pl](http://www.eGov.pl).

<sup>7</sup> Rozumiana jako przysparzanie dodatkowych korzyści np. społeczności lokalnej. Tworzenie wartości dodanej umożliwia rozwój jednostki sektora finansów publicznych, utrzymanie pozycji strategicznej i finansowej oraz pozytywnych relacji z właścicielami kapitału.

dów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa sporządzany na okres 4 lat budżetowych. Natomiast na szczeblu jednostek samorządu terytorialnego od 2010 roku włączono do procedury uchwalania rocznego dokumentu finansowego jednostki samorządu terytorialnego – budżetu, obligatoryjnie konstruowaną wieloletnią prognozę finansową. Ustawowo przyjęte rozwiązania wydłużają horyzont planowania do co najmniej 4-letniego okresu (rok, którego prognoza dotyczy, oraz 3 kolejne lata).



W jednostkach samorządu terytorialnego okres programowania może ulec znacznemu wydłużeniu. Wieloletnia prognoza finansowa musi bowiem obejmować okres, na który przyjęto limity zobowiązań wieloletnich, oraz okres, na jaki zaciągnięte zostały przez jednostkę samorządu terytorialnego zobowiązania.

---

Długookresowe planowanie finansowe ma na celu:

- lepsze gospodarowanie środkami publicznymi przekładające się na wzrost efektywności dysponowania finansami,
- powiązanie planów krótkookresowych z założeniami polityki średnio- i długookresowej,
- ułatwienie pozyskiwania środków zewnętrznych (funduszy unijnych) oraz stworzenie warunków do realizacji programów i projektów z udziałem zewnętrznych bezzwrotnych środków (również krajowych, np. programy ministerialne),
- stworzenie warunków do rozwoju jednostki, szczególnie w efekcie realizacji zadań o charakterze inwestycyjnym,
- kontynuację przyjętych celów w aspekcie kadencyjności władz,
- wzrost wiarygodności i przejrzystości realizowanej polityki, w tym fiskalnej.

Jednym z głównych celów włączenia do działalności jednostek samorządu terytorialnego wieloletniej prognozy finansowej jest możliwość weryfikacji długoterminowej stabilności finansowej, rozumianej jako zdolność do obsługi istniejących zobowiązań oraz utrzymanie płynności finansowej w długim okresie<sup>8</sup> przy spełnieniu ustawowych warunków (równowagi budżetowej oraz wskaźnika zadłużenia). Sprzyja temu wydłużenie zakresu planowania na okres, na jaki zaciągnięto zobowiązania, oraz kroczący charakter planu długoterminowego.

---

<sup>8</sup> Mackiewicz M., „Metody weryfikacji stabilności fiskalnej – porównanie własności”, Bank i Kredyt, Vol. 41, Nr 2, Narodowy Bank Polski, Warszawa 2010.

## Pozostałe funkcje planowania

Planowanie umożliwia także określenie metod działań oraz narzędzi pozwalających, w istniejących warunkach wewnętrznych i zewnętrznych, uzyskać pożądane efekty lub ograniczyć skutki potencjalnych i realnych zagrożeń (ryzyka). Stanowi zatem ocenę wpływu różnych wariantów działań (podejmowanych decyzji) na osiągnięcie wyznaczonych celów. Powoduje zatem taką organizację działań, zarówno obecnych, jak i przyszłych, które wzmacniają wewnętrzną koordynację i spójność przedsięwzięć podejmowanych przez wszystkie komórki organizacyjne podmiotu<sup>9</sup>.

Efektem planowania jest identyfikacja skutków różnych możliwych wariantów pozyskania środków finansowych (zwrotnych i bezzwrotnych) na realizację określonych działań zmierzających do osiągnięcia przyjętych przez organizację celów. Prognozowanie pozwala jednocześnie oszacować koszty, nie tylko finansowe (w przypadku jednostek sektora finansów publicznych często są to koszty społeczne, trudno mierzalne) towarzyszące każdemu przedsięwzięciu. Ukazując różne możliwe w istniejących warunkach warianty działań, obrazuje wpływ alternatywnych rozwiązań na efekt, również nie zawsze wyrażony w mierniku pieniężnym. Zazwyczaj jednak wybór określonej metody czy narzędzia realizacji przyjętych zamierzeń determinują kryteria finansowe.



Istotą planowania jest zatem jego celowość pozwalająca na identyfikację ścieżki osiągnięcia wyznaczonych przez organizację celów w różnych horyzontach czasu.

Umożliwiając kierującym podejmowanie decyzji wpływających na wzrost wartości organizacji, a w przypadku jednostek sektora finansów publicznych przekładających się na wzrost dodatkowych wartości (korzyści) dla społeczności.

Budowane przez organizację plany (o różnych horyzontach czasowych) pozwalają łagodzić sprzeczność celów, skupionych na wypracowaniu jednorazowej rocznej nadwyżki<sup>10</sup> i tworzenia warunków niezbędnych do długofalowego systematycznego

<sup>9</sup> Bednarek P., „Controlling w zarządzaniu gminą”, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007, s. 41.

<sup>10</sup> Jednostki sektora finansów publicznych nie są nastawione na zysk w rozumieniu funkcjonującym w sferze biznesu. Nadwyżka budżetowa nie stanowi dobrego miernika m.in. z uwagi na metodologię jej ustalania. Ponadto dążenie w każdym wypadku do jej osiągnięcia może sprzyjać pogorszeniu innych wielkości, m.in. zaufania społecznego, zadowolenia mieszkańców, czy wpływać na ocenę wyrażoną w przyszłych wyborach. Dlatego celem działania powinien być wzrost korzyści dla społeczeństwa, możliwy do osiągnięcia przy systematycznym wzroście własnych źródeł dochodów i wzmocnieniu ich stabilności. Osiągnięciu tak postawionego celu sprzyja wypracowanie przez jednostkę nadwyżki operacyjnej.

rozwoju. Konsekwencją koncentracji jedynie na działaniach bieżących często jest zaniechanie realizacji celów długookresowych. Plany o różnym zakresie i horyzoncie czasowym są więc niezbędnym instrumentem pozwalającym zrównoważyć przeciwstawne i często wykluczające się cele (w różnym zakresie czasowym). Dodatkowo zbudowane rzetelnie stanowią podstawę konstrukcji planów (prognoz) finansowych, w tym szczególnie rocznych.

Finansowa prognoza działalności podmiotu powinna być odpowiednio skoordynowana i odpowiadać planom operacyjnym stanowiącym uszczegółowienie założeń długoterminowych (strategicznych). Rozpisana jako wiązka celów planowanych do osiągnięcia w krótkim okresie (np. w okresie roku) uwzględniać musi ograniczone zasoby (w tym rzeczowe), którymi dysponuje jednostka. Prognozowanie finansowe koncentruje się głównie na identyfikacji dostępności źródeł wpływów oraz kosztów zasobów finansowych, niezbędnych do realizacji zamierzeń wynikających z przyjętych planów rzeczowych (w sferze rzeczowej). Stwarza jednocześnie podstawy do określenia dopuszczalnych ram dla tych zamierzeń. Identyfikuje także prawdopodobny wpływ alternatywnych sposobów funkcjonowania (podejmowanych decyzji) na wyniki finansowe, którym jest kontrola przebiegu procesów zachodzących w organizacji. Kontrola przyczynia się do rzetelnej oceny stopnia osiągnięcia planowanych efektów. Wpływa także na szybkość i zakres podejmowania działań umożliwiających dostosowanie organizacji do zmian zachodzących w otoczeniu (wewnętrznym i głównie zewnętrznym). Diagnostyka zatem mocne i słabe strony jednostki sektora finansów publicznych, wpływając poprzez wzrost elastyczności na jakość świadczonych usług. Pozwala także sformułować wnioski warunkujące ewentualne dokonanie korekt działań (doboru adekwatnych metod i narzędzi) w przyszłości<sup>11</sup>.

Planowanie finansowe stanowi proces, w ramach którego:

- ulega minimalizacji ryzyko działalności w efekcie określenia wpływu podejmowanych decyzji na działalność bieżącą jednostki,
- badane są rozwiązania o akceptowanym poziomie ryzyka w celu wyboru działań najkorzystniejszych w istniejących warunkach,
- następuje identyfikacja korelacji sfery rzeczowej i finansowej,
- podejmowane decyzje finansowe oddziałują pozytywnie na wzrost wartości jednostki (zaufania społecznego),
- identyfikacji i diagnozie są poddawane osiągnięte efekty w odniesieniu do planowanych celów.

<sup>11</sup> Wysocki S., „Przyjazny i sprawny urząd – usługi publiczne dobrej jakości”, [www.eGov.pl](http://www.eGov.pl).

Konsekwencją nowego podejścia do zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych stało się odejście od norm i procedur na rzecz zarządzania celami i projektami.

Nowoczesny system zarządzania stanowić ma gwarancję podejmowania optymalnych – w istniejących warunkach – decyzji. Wyzwaniem staje się zorganizowanie zasobów ludzkich, technologicznych, informatycznych i materialnych w celu uzyskania efektów satysfakcjonujących społeczność lokalną<sup>12</sup>. Funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych nie może ograniczać się jedynie do legalności<sup>13</sup>. Musi powodować konkretne, mierzalne efekty, zgodne z wizją i misją<sup>14</sup>. Dotychczasowe administrowanie ma niewiele wspólnego z zarządzaniem, a w szczególności z zarządzaniem strategicznym, skoncentrowanym na osiąganiu wyznaczonych efektów, wymuszającym umiejętność budowy wiarygodnych planów horyzontalnych.

Stosowane w jednostkach sektora finansów publicznych<sup>15</sup> metody i narzędzia muszą być zatem ukierunkowane na osiągnięcie wytyczonych zamierzeń określonych ilościowo<sup>16</sup> i jakościowo<sup>17</sup>. Powoduje to częstszą kontrolę zdecentralizowanych i coraz bardziej autonomicznych podmiotów<sup>18</sup>, która dostarcza danych dla budowy wiarygodnych prognoz.

Istotny element procesu planowania – kontrola przebiegu procesów gospodarczych ma na celu ocenę realizacji planowanych efektów oraz podjęcie stosownych działań w przypadku odchodzenia od przyjętych planów na skutek zmian zachodzących w otoczeniu organizacji. W jednostkach sektora finansów publicznych wzmacnia ją obligatoryjna kontrola zarządcza. W efekcie świadomego kształtowania kierunków funkcjonowania, określania priorytetów, budowania wiarygodnych prognoz działalności decyzje podejmowane na podstawie faktów oraz rzetelnych i obiektywnych ocen warunkują osiągnięcie wyznaczonych celów.

<sup>12</sup> Chlivickas E., Raipa A., „Administracja...”, *op.cit.*, s. 177.

<sup>13</sup> Rygorystyczne obostrzenia prawne niejednokrotnie wpływają negatywnie na podejmowane przez pracowników decyzje, ograniczając elastyczność organizacji, powodując „powrót” do biurokratycznego modelu administracji.

<sup>14</sup> Stanowi o świadomości zamierzeń i celów, do których dąży organizacja.

<sup>15</sup> Nowatorskie podejście do zasad funkcjonowania sektora publicznego przyjmuje, że nadrzędną rolę jest postępowanie zgodnie z misją, prowadzącą do osiągnięcia wyznaczonej wizji, oraz realizacja wyprowadzonej na ich podstawie strategii, obejmującej zarówno bieżące działania, jak i rozwój w przyszłości, mające na celu wzrost korzyści dla społeczeństwa.

<sup>16</sup> Kłosowski W., Warda J., „Wyspy szans. Jak budować strategię rozwoju lokalnego”, Warda & Kłosowski Consulting, Bielsko-Biała, 2001, s. 20.

<sup>17</sup> Określenie jakościowe stanu docelowego jest konieczne z uwagi na specyfikę oferowanych przez jednostkę sektora finansów publicznych produktów (usług publicznych). Nie zawsze ukierunkowanie jedynie na ilość z pominięciem jakości zostanie pozytywnie ocenione przez klientów.

<sup>18</sup> Buchacz T., Wysocki S., „Zarządzanie...”, *op.cit.*, s. 32.



## 1.2. Zakres planowania finansowego

Planowanie obejmuje konstruowanie planów zarówno o charakterze krótkoterminowym, jak i długoterminowym. Elementem różnicującym oba rodzaje planów jest horyzont czasowy. Determinuje on szczegółowość budowanych prognoz, wyznaczając jednocześnie cel, jakiemu ma służyć plan.

Planem o krótkoterminowym charakterze, obejmującym okres jednego roku, jest budżet (państwa, jednostki samorządu terytorialnego) oraz zgodny z nim plan finansowy jednostek organizacyjnych, państwowych i samorządowych.

Do niedawna budżet stanowił jedyny wyznacznik możliwości zaspokajania potrzeb i osiągnięcia efektów przez jednostki sektora finansów publicznych. Pełnił także rolę „generatora” zasobów jednostki. Ograniczenie planowania do konstrukcji planu rocznego sporządzonego zgodnie z merytorycznymi wymogami jest wyrazem braku konkurencji, pewności istnienia (czyli minimalizacji ryzyka), dostępności zasobów oraz działalności ignorującej zysk<sup>19</sup>.



Pomimo że roczny plan działalności – budżet (plan finansowy) nadal pełni ważną rolę w kierowaniu jednostką sektora finansów publicznych, jednak najważniejszym kryterium sprawności działań powinien być stopień realizacji zadań.

---

Budżet może stanowić narzędzie zarządzania jedynie wówczas, gdy umożliwi powiązanie wydatków z planowanymi efektami w dłuższym okresie. Tymczasem stosowane do niedawna w jednostkach sektora finansów publicznych metody planowania, ewidencji księgowej oraz dokonywane na jej podstawie sprawozdania nie odzwierciedlały racjonalności, celowości i efektywności działalności<sup>20</sup>. Nie pozwalały również powiązać planów z efektami w różnych horyzontach czasowych. Nie dawały zatem poglądu na stopień osiągnięcia zamierzeń, co nabiera znaczenia w obliczu ciągłości wykonywanych funkcji.

Ustawowo przypisane do realizacji zadania publiczne cechuje długofalowość i systematyczność. Trudno zatem planować w okresie rocznym realizację zadań, których efekty wymagają długoletnich systematycznych nakładów – finansowych, rzeczowych i pracy. Ponadto niewymierny charakter celów i uzyskiwanych wyni-

<sup>19</sup> W rozumieniu rynkowym.

<sup>20</sup> Pakoński K. (red.), „Budżet”, Municipium, Warszawa 2000, s. 7.

ków wpływa na trudności w obiektywnej ocenie stopnia ich osiągnięcia. Stanowi to argument za koniecznością zmiany metodologii planowania w sektorze publicznym oraz określania priorytetów funkcjonowania i realizacji celów, zgodnych z przyjętym planem działań. Niezbędna staje się także hierarchizacja zamierzeń będąca konsekwencją nieograniczoności potrzeb i nieadekwatnych zasobów. Wyrazem tego są budowane coraz powszechniej długoterminowe plany działań (w tym także sektorowe np. strategia oświatowa). Odstąpienie od planowania wieloletniego stanowić może o marnotrawieniu zasobów, rozproszeniu ich na działania przynoszące jedynie iluzoryczne efekty czy koncentrację na mniej istotnych, w danych uwarunkowaniach, elementach. Natomiast konsekwencją, występującą w dłuższej perspektywie, może być niskie tempo rozwoju społecznego, spadek zadowolenia ze strony odbiorców usług publicznych (społecznego) lub utrata zaufania społecznego.

Plan krótkoterminowy stanowi jedynie uszczegółowienie planu finansowego długoterminowego (dla pierwszego roku prognozy). Celem jego jest wnikliwa diagnoza wyników finansowych, rzeczowych oraz płynności finansowej. Roczna identyfikacja istotnych elementów realizacji określonych celów może wpływać na realność osiągnięcia założeń przyjętych w planie długoterminowym.

## Planowanie strategiczne

Długoterminowym planem, wykorzystywanym w sektorze publicznym, oprócz wieloletniej prognozy finansowej, jest strategia. Stanowi ona długoterminowy plan działań identyfikujący zbiór procesów sprzyjających realizacji przyjętych w polityce funkcjonowania celów<sup>21</sup>.

Obok norm prawa czynnikami determinującymi treść strategii są:

- odczuwalne zagrożenia,
- deklarowane potrzeby oraz
- aspiracje społeczne.

Wpływa to na udział w jej budowie szerokiego gremium opiniotwórczego. Strategia, wyznaczając zadania umożliwiające rozwój organizacji w przyszłości<sup>22</sup>, powoduje koncentrację i mobilizację zasobów, wpływając na aktywizację w jej realizacji często również podmiotów z zewnątrz<sup>23</sup>. Wpływa także na lepsze wykorzystanie za-

<sup>21</sup> Von Clausewitz C., „On War”, Howard M., Paret P., Everyman'S Library, A. Knopf GGP Media.

<sup>22</sup> Musiaka K., „Strategiczny charakter systemu maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy”, [www.finance.info.pl](http://www.finance.info.pl).

<sup>23</sup> Mintzberg H., „Strategy Safari”, Wien/Frankfurt 1999, s. 138.

**Schemat 2. Miejsce strategii w systemie funkcjonowania jednostek**

Źródło: opracowanie własne

sobów, definiując metodologię działań warunkujących osiągnięcie celów, zgodnych z realizowaną polityką<sup>24</sup>. Łagodzi sprzeczność relacji: maksymalizacja nadwyżki budżetowej – długofalowy, stabilny rozwój, a ponadto:

- powoduje uniknięcie przypadkowości podejmowanych decyzji,
- porządkuje i usprawnia system zarządzania jednostką, ukierunkowując go na działania sprzyjające osiągnięciu przyjętych celów,
- przyczynia się do diagnozy i hierarchizacji potrzeb, preferencji i problemów społecznych,
- wskazuje przyszłe (potencjalne) kierunki rozwoju i działalności jednostek.

Poprawnie zbudowana strategia stanowi instrument pozwalający na osiągnięcie systematycznego rozwoju. Przekłada się także na poziom zadowolenia oraz zaufania społecznego w każdym podokresie. Jest to szczególnie istotne zwłaszcza w obecnych uwarunkowaniach prawnych (np. jednoroczny budżet, dyscyplina finansowa, wskaźnik zadłużenia czy obowiązek zachowania równowagi w sferze bieżącej), a także specyficznych warunkach prowadzenia działań, m.in. ograniczenie konkurencji.

Długoterminowy plan działań – strategię charakteryzować powinny:

- horyzont czasowy,
- jasne, hierarchicznie określone i realne cele,
- koncentracja wysiłków na przyjętej wiązce celów,

<sup>24</sup> Von Clausewitz C., „On War”, Howard M., *op.cit.*