

Monika Szudy

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

BUDŻETOWANIE ZADANIOWE JAKO ELEMENT SPRAWNEGO PAŃSTWA – DOŚWIADCZENIA HISZPANII

Wprowadzenie

Od początku lat 80. w większości krajów OECD następuje zmiana podejścia do procesu planowania budżetu i zarządzania sektorem publicznym w kierunku zarządzania opartego na efektach. Wynika ona m.in. z ewolucji oczekiwań w stosunku do instytucji sektora publicznego – oczekiwań wzrostu jakości zarządzania oraz efektywności i skuteczności w realizowaniu programów. Z jednej strony społeczeństwo stawia coraz większe wymagania w odniesieniu do usług i świadczeń o charakterze publicznym. Z drugiej strony zmiany demograficzne, a zwłaszcza starzenie się społeczeństw krajów rozwiniętych, przyczyniają się w coraz większym stopniu do wzrostu deficytów budżetowych, a w konsekwencji także długu publicznego poszczególnych państw.

Możliwość realizacji ekonomicznych funkcji państwa w sposób bezpośredni jest uwarunkowana sprawnością funkcjonowania sektora finansów publicznych. Pośrednio natomiast sprawność tego sektora wpływa także na warunki zrównoważonego wzrostu gospodarczego. W sytuacji gdy nadmierny deficyt budżetowy i będący jego konsekwencją narastający dług publiczny stanowią barierę zrównoważonego wzrostu gospodarczego, rodzi się potrzeba aktywnego zarządzania środkami publicznymi o długofalowym i racjonalnym charakterze. Podejmowanie wysiłku reformowania procesu zarządzania finansami publicznymi wynika z rosnącej potrzeby zwiększenia przejrzystości działań rządów i osiągniętych przez nie wyników, wzmocnienia odpowiedzialności za podejmowane działania i osiągnięte rezultaty, zwiększenia efektywności i sprawności w procesie implementacji założeń polityki, ale także jej spójności¹. Osiągnięciu powyższych celów sprzyja wprowadzanie takich rozwiązań w obszarze sektora

¹ J.K. Kristensen, W.S. Groszyk, B. Buhler: Outcome-focused Management and Budgeting. OECD, Paris 2002, s. 30.

finansów publicznych, jak wieloletnie planowanie budżetowe, system reguł fiskalnych i budżet w układzie zadaniowym.

Celem opracowania jest przedstawienie teoretycznych przesłanek doskonalenia instrumentarium zarządzania finansami publicznymi, a także próba ewaluacji działań podjętych w tym celu w Hiszpanii, ze szczególnym uwzględnieniem budżetowania zadaniowego.

1. Nowe zarządzanie publiczne – aspekty teoretyczne

Ewolucja ekonomicznej roli państwa dokonująca się na przestrzeni wieków wpłynęła na zmianę charakteru i zakresu realizowanych przez państwo funkcji². W krajach, gdzie władze publiczne przejęły odpowiedzialność za obszary, w których wcześniej podstawowym regulatorem działalności był mechanizm rynkowy, nastąpił istotny wzrost wydatków publicznych, także w relacji do PKB. Załamanie koniunktury na rynkach międzynarodowych, którego jedną z konsekwencji było pogłębienie trudności finansowych wielu państw, uwypukliło potrzebę dokonania głębokiej przebudowy sektora publicznego. Konieczne jest nie tylko zmniejszenie zakresu ingerencji państwa mierzonego procentowym udziałem wydatków budżetowych w PKB, ale także reorganizacja sektora publicznego prowadząca do zwiększenia sprawności jego działania.

Niezależnie od pierwszej z wymienionych kwestii, która ma charakter głównie polityczny i ideologiczny, współcześnie w wielu krajach są podejmowane działania mające na celu zwiększenie skuteczności i efektywności realizacji funkcji państwa. Wyrażają się one przede wszystkim w zwiększaniu odpowiedzialności dysponentów środków budżetowych za kształt budżetu, we wprowadzaniu planowania wieloletniego, reguł fiskalnych oraz reguł budżetowania zadaniowego stanowiącego narzędzie zarządzania przez cele³. Działania

² Pod koniec XIX w. do głównych kompetencji państwa należało zagwarantowanie bezpieczeństwa i praw własności. W XX w. wśród obszarów, za które państwo przejmowało odpowiedzialność można wymienić ponadto regulację rynków, tworzenie prawa antymonopolowego, regulowanie cen towarów strategicznych czy inwestycje infrastrukturalne i w kapitał ludzki. Niejednokrotnie państwo odgrywało rolę inicjatora procesów rozwojowych poprzez promowanie industrializacji czy modernizacji społecznej. J. Kochanowicz: *Reforming Weak States and Deficient Bureaucracies*. W: *Intricate Links: Democratization and Market Reforms in Latin America and Eastern Europe*. Red. J.M. Nelson. Overseas Development Council, Washington, DC 1994, s. 197-199.

³ Spośród wymienionych instrumentów pewne kontrowersje budzi system reguł fiskalnych. Doświadczenia niektórych państw wskazują na to, że ich ustanowienie nie jest warunkiem koniecznym ani wystarczającym dla utrzymania dyscypliny budżetowej. Krytycy stosowania tego instrumentu podkreślają także, że reguły fiskalne nie są ukierunkowane na rozwiązanie problemu, a jedynie na łagodzenie jego objawów. J. Iglesias Quintana: *La presupuestación en un doble contexto de descentralización e integración: la nueva regla fiscal española*. „Boletín Económico de ICE” 2007, No. 2906, s. 43.

te, stanowiąc jeden z elementów reformy sektora publicznego, są równocześnie głównymi instrumentami, które mają służyć spełnieniu fiskalnych kryteriów konwergencji i utrzymaniu dyscypliny budżetowej przez kraje członkowskie Unii Europejskiej. Zgodnie z zaleceniami Rady Europejskiej ich stosowanie powinno mieć jednak charakter działań uzupełniających w stosunku do ram UE⁴.

Budżetowanie zadaniowe oznacza wprowadzenie zarządzania środkami publicznymi poprzez cele na rzecz osiągnięcia określonych wyników, które podlegają pomiarowi za pomocą ustalonego systemu mierników⁵. Idea budżetowania zadaniowego, jako instrumentu służącego skutecznej i efektywnej realizacji celów polityki fiskalnej państwa, jest związana z filozofią nowego zarządzania publicznego (New Public Management, NPM), dominującą w krajach rozwiniętych od początku lat 80.⁶. Istotą NPM jest doskonalenie systemu zarządzania w sektorze publicznym w celu lepszego wykorzystania zasobów pozostających w dyspozycji państwa, m.in. poprzez adaptację metod i technik przedsiębiorczego zarządzania z sektora prywatnego czy włączanie organizacji non-profit do procesów realizacji zadań publicznych⁷. Nowa formuła zarządzania publicznego kładzie nacisk na mierzalne wyniki (za pomocą mierników oddziaływania, rezultatu lub produktu), ukierunkowując proces podejmowania decyzji na misję i przyjęte cele oraz na odpowiedzialność za realizację zadań. Budżetowanie zadaniowe na podstawie wyników rozumianych jako zaawansowana procedura budżetowa powinno być uwarunkowane strategicznymi celami polityki gospodarczej państwa⁸.

Podstawę dla sformułowania budżetu zadaniowego stanowiły nowatorskie metody planowania budżetowego stosowane w niektórych krajach rozwiniętych, takie jak: metoda analizy rezultatów budżetowania (ang. performance budgeting), planowanie i programowanie budżetowe (ang. planning and programming budgeting), metoda budżetowania przedsiębiorczego (ang. entrepreneurial budgeting), zarządzanie przez cele (ang. management by objectives), metoda analizy kosztów i korzyści (ang. cost-effectiveness analysis), metoda budżetowania od zera (ang. zero-based budgeting)⁹.

⁴ Pakt Stabilności i Wzrostu. Konkluzje prezydencji. Rada Unii Europejskiej, CONCL 1, REV 1 7619/1/05, Bruksela 23 marca 2005, s. 25.

⁵ E. Rudowicz: Budżet zadaniowy – reorganizacja w wydatkowania na zarządzanie finansami publicznymi. „*Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*” 2008, nr 65.

⁶ Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce. Red. T. Lubińska. Difin, Warszawa 2009.

⁷ Inspiracją dla nowego podejścia była seria podobnych reform przeprowadzonych w krajach o silnie zróżnicowanych systemach gospodarczych i politycznych, m.in. w Stanach Zjednoczonych, Korei, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Francji, Brazylii, Australii, Szwecji, Nowej Zelandii i Kanadzie. L. Kaboolian: The New Public Management: Challenging the Boundaries of the Management vs. Administration Debate. „*Public Administration Review*” 1998, Vol. 58, No. 3, s. 189-193.

⁸ Ł. Hardt, M. de Jong: Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia w Polsce. *Sprawne Państwo*, Program Ernest & Young, Warszawa 2011, s. 6.

⁹ S. Owsiak: Planowanie budżetowe a alokacja zasobów. PWE, Warszawa 2008, s. 42.

Wśród najważniejszych implikacji NPM, a zatem także wprowadzania budżetu zadaniowego, należy wymienić:

1. Ograniczenie rozmiarów sektora publicznego, a także oddelegowanie części uprawnień i odpowiedzialności na niższe szczeble zarządzania.
2. Podważenie monopolistycznej pozycji jednostek i zakładów budżetowych poprzez wprowadzenie konkurencji ze strony firm prywatnych.
3. Zwiększenie efektywności w procesie dostarczania dóbr publicznych¹⁰.
4. Zastąpienie obywatela będącego pasywnym płatnikiem podatków konsumentem o silniejszej pozycji na rynku dóbr publicznych¹¹.
5. Wzrost przejrzystości działań w sektorze publicznym i odpowiedzialności urzędników za wykonanie zadań oraz zwiększenie spójności polityki¹².

Opracowywaniu budżetu zorientowanego na efekty towarzyszą poważne wyzwania, takie jak: pomiar rezultatów działania, kalkulacja kosztów realizacji określonych celów, zarządzanie efektami, których osiągnięcie jest wynikiem działalności różnych organizacji oraz problemy związane z wydajnością w kontekście przetwarzania informacji w procesie podejmowania decyzji, jak również ich realizacji¹³. Ponadto, procesowi implementacji budżetu zadaniowego mogą towarzyszyć zjawiska niepożądane:

1. Pomijanie oceny wpływu programów realizowanych przez instytucje publiczne na społeczeństwo, w związku ze skupieniem uwagi przede wszystkim na ilościowych wskaźnikach dotyczących wydajności.
2. Nieporozumienia pomiędzy politykami (myślącymi raczej w kategoriach wyników) a menedżerami (myślącymi w kategoriach wydajności).
3. Ograniczenie ilości informacji o realizowanych zadaniach¹⁴.

2. Elementy nowego zarządzania publicznego w Hiszpanii

Od połowy lat 70. w hiszpańskim systemie budżetowym dokonują się przemiany, które można uporządkować następująco:

1. Okres, w którym podejmowano działania mające na celu poprawę technik planowania oraz wprowadzenie usprawnień technicznych – lata 1976-79.

¹⁰ Budżet zadaniowy umożliwia eliminowanie wydatków najmniej efektywnych bądź nieefektywnych z punktu widzenia społeczeństwa i gospodarki oraz nagradzanie tych programów, które charakteryzują się wysoką skutecznością.

¹¹ M.J. Smith: *Reconceptualizing the British State: Theoretical and Empirical Challenges to Central Government*. „Public Administration” 1998, Vol. 76, Iss. 1, s. 45-72.

¹² J.K. Kristensen, W.S. Groszyk, B. Buhler: *Outcome-focused Management and Budgeting*. OECD, Paris 2002, s. 29.

¹³ *Ibid.*, s. 29.

¹⁴ *Ibid.*, s. 7.

2. Etap, w którym opracowywano programy planowania wydatków budżetowych – obejmujący lata 1984-94.
3. Okres, w którym wprowadzano podstawowe regulacje prawne dotyczące stabilizacji budżetowej – lata 1994-2006.
4. Etap, w którym nastąpił powrót do idei zarządzania wynikowego – przypadający na lata 2003-2008¹⁵.

Po śmierci gen. Franco, a przed przyjęciem demokratycznej konstytucji w 1978 r., w okresie kluczowych przemian demokratycznych, uwaga władz hiszpańskich była skupiona przede wszystkim na zwiększaniu wpływów budżetowych. Niemniej jednak ówczesne plany rozwojowe zakładały stosowanie metodologii pozwalającej na ocenę *ex ante* inwestycji publicznych oraz analizę kosztów i korzyści projektów realizowanych w sferze publicznej. Programy te odnosiły się tylko do projektów gospodarczych, pomijając szersze społeczne programy. Podstawowymi niepowodzeniami tego okresu były: częsty brak powiązania planowanych kosztów inwestycji z rzeczywistą alokacją środków, brak spójności polityki budżetowej, jak również brak instytucjonalnych możliwości monitorowania i zarządzania cyklem budżetowym.

W pierwszej połowie lat 80. XX w. Hiszpania doświadczyła poważnego kryzysu gospodarczego. W tych warunkach, w 1984 r. rząd pod przewodnictwem Felipe Gonzaleza, który przywiązywał dużą wagę do reformy administracji publicznej oraz poprawy efektywności rządzenia, zobligował wszystkie departamenty i organizacje publiczne do przedstawiania wydatków zgodnie z ujednoczoną klasyfikacją, co zaowocowało standaryzacją informacji o wydatkach budżetowych. W okresie tym przeprowadzono także intensywną komputeryzację administracji publicznej, zwłaszcza tych instytucji, których działanie było kluczowe w procesie budżetowania. Ponadto, wprowadzono nowe techniki audytu, które miały przyczynić się do zmniejszenia uciążliwości prowadzonych kontroli przy równoczesnym umożliwieniu kontrolerom dokonania ogólnej oceny działalności podmiotu, a nie tylko oceny zgodności procedur z wymogami prawnymi¹⁶. Pierwowzorem owych zmian były reformy realizowane w Stanach Zjednoczonych. Późniejsze zmiany wynikały przede wszystkim z zewnętrznej presji na rząd hiszpański, który w związku z procesem przystąpienia do strefy euro został zobligowany do osiągnięcia fiskalnej konsolidacji po 1994 r.

Działania modernizacyjne prowadzone w tamtym okresie nie przyniosły zadowalających rezultatów. Reformatorom nie udało się ani zwiększyć stopnia koordynacji w procesie budżetowania, ani osiągnąć większej spójności w sferze

¹⁵ X. Ballart, E. Zapico: Budget Reforms in Spain – Beyond Budget Stability to Substantive Performance. W: *The Reality of Budget Reform: Counting the Consequences in 11 Advanced Democracies*. Red. J. Wanna, L. Jensen, J. de Vries. Legar, London 2010, s. 4.

¹⁶ *Ibid.*, s. 5.

wydatków budżetowych. Trudności, jakie pojawiały się w procesie budżetowania ograniczały motywację oraz działania departamentów i agencji odpowiedzialnych za realizację wydatków budżetowych. Do podstawowych barier należały: problemy z właściwym formułowaniem celów, doбором odpowiednich i użytecznych wskaźników czy powiązaniem działalności poszczególnych departamentów z jej społecznymi skutkami, jak również ze strategicznym planem działania rządu¹⁷. Dynamiczny wzrost wpływów budżetowych od połowy lat 80. do wybuchu kryzysu gospodarczego w 1993 r. oraz zbyt optymistyczne oczekiwania dotyczące wzrostu gospodarczego przyczyniły się do tego, że Wspólnoty Autonomiczne¹⁸ miały poważne trudności z zaspokojeniem potrzeb społeczeństwa zgłaszanych przede wszystkim w obszarze edukacji, ochrony zdrowia i infrastruktury publicznej. Rozbieżność oczekiwań społecznych i możliwości finansowych władz publicznych zaowocowały wzrostem deficytu budżetowego i długu publicznego, którego ciężar w części ponosiły także władze regionalne i lokalne¹⁹.

W połowie lat 90. zakwestionowano użyteczność budżetowania zadaniowego, a uwaga rządzących skupiła się na procesie integracji walutowej w ramach UGW i konieczności wypełnienia kryteriów konwergencji. W warunkach dynamicznego wzrostu gospodarczego w latach 1994-2007, który sprzyjał wzrostowi wpływów budżetowych i przy umiarkowanej dyscyplinie dotyczącej wydatków budżetowych rząd Hiszpanii zdołał zrównoważyć budżet państwa w 2000 r. i osiągnąć nadwyżkę budżetową w latach 2005-07²⁰. W okresie tym podjęto działania mające na celu sformalizowanie równowagi budżetowej. Ustawa z 2001 r., wraz z nowelizacją z 2006 r., wprowadziły istotne mechanizmy, które mają przyczynić się do zwiększenia stabilności systemu budżetowego, m.in.:

1. Wprowadzono regułę fiskalną dotyczącą wysokości deficytu budżetowego na poziomie 1% PKB dla wszystkich poziomów władzy łącznie: 0,2% PKB dla rządu centralnego, 0,75% PKB dla rządów Wspólnot Autonomicznych oraz 0,05% PKB dla władz lokalnych.
2. W okresie pogorszenia koniunktury władze mogą zwiększyć deficyt budżetowy, pod warunkiem że dodatkowe wydatki zostaną przeznaczone na inwestycje zwiększające produktywność systemu; wydatki te nie mogą przekraczać 0,5% PKB na wszystkich poziomach administracji, kształtując się na

¹⁷ Ibid., s. 5.

¹⁸ Hiszpania charakteryzuje się wysokim stopniem decentralizacji fiskalnej. Obecnie ponad 50% wydatków publicznych jest realizowanych przez władze regionalne i lokalne.

¹⁹ Na początku lat 90. deficyt budżetowy sięgnął 5% PKB i nie uległ zmniejszeniu aż do 1998 r., kiedy to władze regionalne odpowiadały za niemal 20% tego deficytu. M. Miaja: Fiscal Discipline in a Decentralized Administration: The Spanish Experience. OECD, „Journal on Budgeting” 2005, Vol. 5, No. 2, s. 44.

²⁰ X. Ballart, E. Zapico: Op. cit., s. 6.

- maksymalnym poziomie: 0,2% dla budżetu centralnego, 0,25% PKB dla rządów Wspólnot Autonomicznych oraz 0,05% dla rządów lokalnych.
3. Kalkulacja budżetu krajowego została podporządkowana europejskiemu systemowi rachunków narodowych i regionalnych.
 4. W rocznym budżecie uwzględnia się 2% rezerwę budżetową, która może być uruchamiana wyłącznie w przypadkach wyższej konieczności; tworzenie takiej rezerwy zmniejsza prawdopodobieństwo powstania rozbieżności w procesie wykonywania budżetu.
 5. Wprowadzono zakaz wykorzystywania przez rząd nadwyżki wygenerowanej przez fundusze ubezpieczenia społecznego w celu pokrycia deficytu budżetowego; ponadto, władze regionalne i lokalne nie mogą kompensować między sobą powstałych deficytów budżetowych.
 6. Władze centralne mogą kontrolować władze niższych szczebli w przypadku poważnego zagrożenia realizacji ogólnych celów stabilizacji²¹.

Powyższe rozwiązania, wraz ze zmianami w generalnym prawie budżetowym dokonany w 2003 r., stanowiły swego rodzaju powrót do idei zarządzania poprzez wyniki, którego próbę implementacji przeprowadzono w latach 80. poprzedniego stulecia. W ustawie z 2003 r. zapisano reguły budżetowania poprzez cele oraz instrumenty analizy wynikowej pozwalające określić zakres realizacji zadań i założonych rezultatów²². Zadanie wieloaspektowej oceny wyników powierzono Państwowej Agencji ds. Ewaluacji Polityki Państwa i Jakości Usług Publicznych, powstałej w 2007 r. pod patronatem Ministra Administracji Publicznej²³. Budżet państwa nadal jest uchwalany corocznie, jednak od 1998 r. prace w sektorze publicznym opierają się na długookresowych scenariuszach i wieloletnim programowaniu.

Ustanowienie rygorystycznych reguł fiskalnych miało zapobiec tendencji do niekontrolowanego wzrostu wydatków publicznych. Już w 2008 r., pomimo nadwyżek budżetowych osiągniętych w latach 2005-07, odnotowano jednak deficyt na poziomie 4,2% PKB (tab. 1).

²¹ Ley de Estabilidad Presupuestaria 18/2001 z 12 grudnia 2001 r. (Ley 18/2001, BOE 298, 13 grudnia 2001) oraz Ley de reforma de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria 15/2006 z 27 maja 2006 r. (Ley 15/2006, BOE 136, 27 maja 2006).

²² Ley General Presupuestaria 47/2003 z 26 listopada 2003 r. (Ley 47/2003, BOE 284, 26 listopada 2003).

²³ Możliwość utworzenia tego rodzaju agencji daje ustawa z 2006 r. Prawo o Agencjach Państwowych, która dopuszcza utworzenie jedenastu takich podmiotów. W latach 2007-2008 sześć jednostek administracji publicznej przekształcono w podobne agencje, których działalność dotyczy takich obszarów, jak działalność wydawnicza, badania naukowe, współpraca międzynarodowa i rozwój, meteorologia, kontrola i bezpieczeństwo ruchu powietrznego czy przeciwdziałanie dopingowi w sporcie. X. Ballart, E. Zapico: Op. cit., s. 9.

Tabela 1

Równowaga budżetowa Hiszpanii w latach 2008-2013 (w % PKB)

Kraj/lata	2008	2009	2010	2011	2012 ^a	2013 ^a
Hiszpania	-4,2	-11,2	-9,3	-8,5	-6,0	-5,7

^a – wielkości przewidywane.

Źródło: Fiscal Monitor: Balancing Fiscal Policy Risks. World Economic and Financial Surveys, IMF April 2012, s. 2.

Podsumowanie

Przemiany w obszarze instrumentów realizacji polityki fiskalnej w Hiszpanii wpisują się w obserwowane w wielu krajach tendencje w tym zakresie, przy czym zmiany reguł opracowywania budżetu oraz w zarządzaniu zasobami publicznymi były realizowane stopniowo, czego wyrazem było etapowe wprowadzanie elementów budżetowania opartego na wynikach.

Czynniki, które wpływały na tempo i zakres zmian miały charakter zarówno wewnętrzny, jak i zewnętrzny. Najistotniejszymi wewnętrznymi czynnikami, które hamowały proces adaptacji zasad NPM były trudności i wynikające z nich niepowodzenia dotyczące implementacji instrumentów budżetowania zadaniowego. Wśród czynników o charakterze zewnętrznym przede wszystkim należy wymienić presję na wypełnienie kryteriów konwergencji związaną z przystąpieniem Hiszpanii do Unii Gospodarczej i Walutowej. W połączeniu z dobrą koniunkturą, jakiej Hiszpania doświadczyła w latach 1994-2007 i jej pozytywnym wpływem na sytuację w budżecie państwa, presja ta jednak przyczyniła się do spowolnienia prac nad usprawnianiem procesu zarządzania zasobami publicznymi.

Załamaniem koniunktury gospodarczej na rynkach międzynarodowych i kryzys gospodarczy, którego Hiszpania doświadczyła w 2008 r. pokazały, iż skuteczność wprowadzonych regulacji jest ograniczona, a zastosowane rozwiązania niewystarczające dla utrzymania dyscypliny budżetowej. Wprowadzenie reguły fiskalnej dotyczącej deficytu budżetowego na wszystkich szczeblach administracji publicznej, ustalonej na poziomie bardziej rygorystycznym w porównaniu do ograniczenia narzuconego przez Unię Europejską, nie uchroniło Hiszpanii przed utratą stabilności fiskalnej i wzrostem deficytu budżetowego powyżej poziomu, jaki odnotowano w latach 90. XX w.

PERFORMANCE BUDGETING AS AN ELEMENT OF EFFICIENT STATE – EXPERIENCES OF SPAIN

Summary

The article presents an overview of the Spanish trajectory in budgetary reforms, especially in the area of fiscal stability and discipline and their theoretical premises. The reforms are connected with a tendency observed in many high developed countries, which resign from traditional administration of public sector and adopt rules of New Public Management. The aim of undertaken actions is to increase an efficiency and effectiveness of the fiscal policy through such instrument as long-term budget planning, system of fiscal rules and performance budget.

The article reports changes to budget process and resources management, particularly in central government of Spain since the second half of the 1970s. Finally, discussion turns to an evaluation of the main outcomes of the reforms attempted in the area of budgeting process.

Spain has followed a long path of incremental budgetary reforms comprising of attempts to rationalize spending decisions. The conclusions suggest that the process is not yet accomplished and budgetary system is still vulnerable to external factors.