

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Olga Szolno

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl

**CELE I MIERNIKI MONITOROWANIA CELÓW
W SYSTEMIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ
I BUDŻETU ZADANIOWEGO
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

**OBJECTIVES AND INDICATORS FOR MONITORING
THE GOALS IN MANAGEMENT CONTROL
AND PERFORMANCE BUDGET
IN LOCAL SELF-GOVERNMENT ENTITIES**

DOI: 10.15611/pn.2015.398.43

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia celów i mierników w kontroli zarządczej oraz budżecie zadaniowym. W opracowaniu zostały zaprezentowane cechy charakterystyczne i podobieństwa pomiędzy systemem kontroli zarządczej i budżetowania zadaniowego. Zarówno cele, jak i mierniki w obu instrumentach mają podobne cechy determinowane analogicznymi wytycznymi w ramach ich konstruowania. Przedstawiono problematykę mierników służących do oceny stopnia realizacji celów stojących przed jednostkami samorządu terytorialnego (JST) dla zaspokajania niezbędnych potrzeb społecznych. W konkluzji zwrócono uwagę na trudności występujące przy formułowaniu celów i mierników. Zaprezentowane problemy w tym zakresie są często powodem, dla którego JST nie wprowadziły skutecznych oraz zgodnych z formalnoprawnymi wymogami systemu kontroli zarządczej.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, budżet zadaniowy, cele i mierniki, jednostki samorządu terytorialnego.

Summary: The purpose of the following article is to present the importance of the objectives and indicators for monitoring the goals of management control and performance budget. The article focuses on characteristics and similarities between the systems of management control and performance budgeting. The objectives as well as indicators of both instruments have similar features determined by the analogous guidelines in their construct. The article also shows the important issue of the indicators for evaluating the local self-government entities on the realization of the objective to satisfy essential social needs. The conclusion highlights the difficulties in formulating both objectives and indicators. The problems in this area are often the reason for the inability of local self-government entities to introduce a system of management control which is effective and consistent with the formal and legal requirements, as well as their limited implementation of performance budget.

Keywords: management control, performance budget, objectives and measures, local government entities.

1. Wstęp

Finanse publiczne związane są z procesami gromadzenia i rozdysponowania publicznych środków, w tym z pobieraniem i gromadzeniem dochodów, wydatkowaniem środków publicznych, finansowaniem deficytu i zaciąganiem zobowiązań [Pawłowicz, Wierzbą 2003]. Z uwagi na specyfikę gospodarki finansowej JST, która oparta jest na publicznych środkach, niezbędne jest przeprowadzanie skutecznych kontroli w celu zapewnienia racjonalności gospodarowania. Zgodnie z zasadami nowego zarządzania publicznego (NPM) JST powinny wykorzystać metody oraz techniki zarządzania, które stosowane są w sektorze prywatnym. Efektem tego może być znaczny wzrost skuteczności realizacji wyznaczonych celów poprzez zwiększenie rangi kontroli i jej wyników. Jednocześnie wpłynie to nie tylko na oszczędność, ale i na efektywność wykorzystania zasobów finansowych poprzez zwiększenie dyscypliny budżetowej niezbędnej z uwagi na permanentne niedofinansowanie działalności publicznej. Ustawa o finansach publicznych wprowadziła kontrolę zarządczą i system budżetowania zadaniowego jako nowoczesne instrumenty pozwalające na dokonanie pożądaných zmian w wydatkowaniu środków finansowych w sektorze publicznym. Przy konstruowaniu powyższych systemów głównym aspektem jest określenie celów oraz ich mierników. Celem artykułu jest zaprezentowanie zasad ich formułowania oraz znaczenia w kontroli zarządczej i budżecie zadaniowym. Przedstawiono również potencjalne trudności w ich konstruowaniu. Zastosowano analizę aktualnych pozycji literaturowych oraz aktów prawnych w omawianych aspekcie. Wybrane informacje uzyskano także w drodze indywidualnych wywiadów pogłębionych i obserwacji w jednostkach samorządu terytorialnego.

2. Kontrola w jednostkach samorządu terytorialnego

W literaturze można spotkać zróżnicowane podejście do interpretacji definicji kontroli, co może wynikać z ewaluacji tego pojęcia, w szczególności w sektorze finansów publicznych. Pojęcie kontroli, zgodnie z jedną z wielu definicji, związane jest z działalnością polegającą na sprawdzaniu wykonanych czynności pod kątem stawianych im wymogów. Podstawową metodą takiej kontroli jest porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym lub pożądanym oraz wykonania planu z wyznaczonymi celami ze wskazaniem przyczyn zaistniałych ewentualnych niezgodności [Zimmermann 2008]. Możemy również spotkać się z odmienną definicją kontroli, gdzie kontrola rozumiana jest jako zbiór działań, w których za główny cel przyjmuje się regulowanie i koordynowanie czynności i procesów w celu osiągnięcia określonych rezultatów [Kałużny 2002].

Kontrola jest również jednym z elementów systemu zarządzania obejmującego „procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy, służące do uzyskania racjonalnej

pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte” [Glosariusz 2005]. Kontrola bez względu na rodzaj charakteryzuje się okresowością, w odróżnieniu od nadzoru, który ma charakter ciągły, a podejmowane w jego ramach czynności sprawdzające nie mają samodzielnego znaczenia, lecz spełniają rolę przygotowawczą wobec środków nadzorczych [Szostak 2010]. Kontrola wskazuje na rzeczywisty obraz JST, a protokoły pokontrolne tworzą udokumentowaną podstawę do ewentualnego sankcyjnego pociągnięcia odpowiedzialnej osoby za uchybienia [Jagielski 2006]. Tym samym zawiera element prewencyjny, wskazując bowiem na uchybienia i ich przyczyny, zapobiega i przeciwdziała dalszym nieprawidłowościom.

2.1. Istota kontroli zarządczej

Ustawodawca [Ustawa z dnia 27.08.2009] wprowadził do sektora publicznego pojęcie „kontroli zarządczej”, które zastąpiło wcześniej funkcjonującą „kontrolę finansową” kojarzoną wyłącznie z kontrolą środków pieniężnych. Kontrola zarządcza jest bardziej rozbudowanym narzędziem usprawniania zarządzania niż kontrola wewnętrzna czy audyt wewnętrzny oraz obejmuje znacznie większy zakres podmiotowy. Zmierza do weryfikacji sprawności całości zarządzania, obejmując swoim zakresem działalność jednostki jako jednolitego kompleksu gospodarczego [Kosikowski 2009].

Kontrola zarządcza stanowi ogół działań, podejmowanych dla zapewnienia realizacji wyznaczonych celów i zadań w sposób efektywny, racjonalny, terminowy oraz zgodny z obowiązującym stanem prawnym i wyznaczonymi standardami. Celem jej jest zapewnienie: zgodności działalności jednostki z prawem i procesami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania zasad etycznego postępowania, skuteczności przepływu informacji oraz zarządzania ryzykiem [Ustawa z dnia 27.08.2009].

Wyartykułowane w ustawie cele nie stanowią jednak katalogu zamkniętego, ponieważ każda JST może dodatkowo określać własne cele wynikające z warunków oraz specyfiki działalności. Organizacja systemu kontroli zarządczej musi być zgodna z wytycznymi zawartymi w standardach kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, które prezentują ogólne założenia wspomagające wdrożenie kontroli zarządczej w jednakowej formie we wszystkich jednostkach.

3. Kontrola zarządcza a budżet zadaniowy – cele i mierniki

Wprowadzenie obowiązku wdrożenia kontroli zarządczej do jednostek sektora publicznego było wynikiem dążenia do wdrożenia modelu menedżerskiego zarządzania opartego na podejściu procesowo-strategicznym w administracji publicznej. Szczególnego znaczenia nabierają rozwiązania wspomagające i usprawniające zarządzanie ukierunkowane na wyznaczanie i realizację celów, osiąganie zamierzonych efektów oraz ich monitorowanie. Sformułowanie celów i dobór mierników jest wspólnym mianownikiem kontroli zarządczej oraz systemu budżetowania zadani-

wego. W ramach budżetu zadaniowego wyznaczone wskaźniki realizacji deklarowanych celów powiązane są z poziomem środków budżetowych. W kontroli zarządczej aspekt planistyczny z wyznaczonymi celami do realizacji stanowi podstawę prawidłowej oceny działalności JST. Jednocześnie obszar ich analizy obejmuje wszystkie istotne elementy mające wpływ na rezultaty funkcjonowania jednostki. Nie mniej ważny jest tutaj aspekt systematyczności obserwacji procesów zachodzących w JST, pozwalający na bieżącą korektę wszelkich odchyień w celu zmniejszenia ryzyka związanego z zagrożeniem brakiem pełnego wykonania celów i zadań budżetowych. Systematyczne monitorowanie staje się podstawą aktualnych informacji wykorzystywanych do podejmowania trafnych i skutecznych decyzji ukierunkowanych na osiąganie zaplanowanych celów. Tak więc obie te kategorie wykorzystują informacje zarządcze niejako do samoregulacji systemu zarządzania stojącego na straży efektywnej i skutecznej realizacji uchwalonego budżetu JST.

3.1. Istota budżetu zadaniowego

Kontrola zarządcza została obligatoryjnie wprowadzona we wszystkich jednostkach zarówno rządowych, jak i samorządowych, natomiast budżetowanie zadaniowe – tylko w jednostkach administracji rządowej. W JST jego wdrożenie ma charakter wyłącznie fakultatywny. Pomimo tego część JST, dostrzegając korzyści, jakie niesie za sobą metoda budżetowania w układzie zadaniowym, stara się ją wdrażać, dostosowując rozwiązania do swoich potrzeb i możliwości.

Istotą budżetowania zadaniowego jest zarządzanie środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów mierzonych za pomocą mierników [Lubińska (red.) 2009]. Podstawową ideą jest lepsza klasyfikacja środków publicznych, a w konsekwencji poprawa przejrzystości finansów publicznych. Budżetowanie zadaniowe umożliwia zdecydowanie skuteczniejszą kontrolę struktury wydatków publicznych, przyczyniającą się do redukcji wydatków niesłużących realizacji celów i zadań przy optymalnym zabezpieczeniu niezbędnych środków do wykonania zadań priorytetowych.

Pomiędzy kontrolą zarządczą a budżetem zadaniowym występuje ścisła zależność. Za pomocą budżetu zadaniowego jednostka zarządza środkami publicznymi poprzez określone cele, a efektywność i skuteczność tego zarządzania mierzona jest w ramach kontroli zarządczej usprawnianej procesami samooceny. Pomiar funkcjonowania JST jest istotny z punktu widzenia realizowanych zadań oraz całego procesu zarządczego. Wymusza też na kadrze kierowniczej rozliczanie się z efektywności wykonywanych zadań [Lubińska 2010], a jednocześnie wspomaga proces podejmowania bieżących i perspektywicznych decyzji. System pomiaru realizacji zadań, czyli właściwie wydatkowania środków publicznych, powinien opierać się na wyznaczeniu celów (rezultaty, efekty, skutki), jakie JST chce zrealizować, skonstruowaniu mierników wykonania zadań (jakościowe i ilościowe) oraz określeniu zamierzonego stopnia wykonania zadań w nawiązaniu do wyznaczonych mierników.

3.2. Określanie celów w JST

Za najistotniejszy element kontroli zarządczej należy uznać system wyznaczania celów i zadań, a także system monitorowania wraz z oceną dokonań JST pod względem skuteczności i efektywności [Nita 2014]. Do głównych cech charakterystycznych budżetu zadaniowego należy także konieczność doprecyzowania wszelkich norm już podczas fazy planowania budżetu, w celu ich późniejszego efektywnego monitorowania. W ramach budżetu zadaniowego ustawa o finansach publicznych wskazuje na określenie mierników stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczających wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów. Również standardy kontroli zarządczej wprowadzają pojęcie mierników jako narzędzia monitorowania celów i zadań. W szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, w przykładowej ankiecie również pojawia się pojęcie miernika: „Czy cele i zadania jednostki na bieżący rok mają określone mierniki, wskaźniki lub inne kryteria, za pomocą których można sprawdzić, czy cele i zadania zostały zrealizowane?” [Komunikat z dnia 16.02.2011].

Przy formułowaniu celów i zadań warto posłużyć się wytycznymi, które mogą być również przydatne przy konstruowaniu budżetu zadaniowego [Komunikat z dnia 30.12.2009]. I tak struktura organizacyjna JST powinna być dostosowana do realizowanych, jasno sprecyzowanych celów i zadań ujętych w rocznym horyzoncie czasowym, monitorowanych za pomocą mierników i ocenianych przez kadrę kierowniczą z wykorzystaniem audytu wewnętrznego. Ocena powinna być dokonana pod względem efektywności (zaangażowanie środków do osiągniętych efektów użytecznych społecznie), skuteczności (czy realizowane zadanie było celowe i czy osiągnięty efekt był potrzebny) oraz oszczędności (minimalizowanie kosztów przy realizowaniu celów). Ponadto zapewniony musi być dostęp do rzetelnych informacji i pełna komunikacja z podmiotami zewnętrznymi mającymi wpływ na osiąganie celów [Walenia 2011]. Obowiązkowo należy też wskazać osoby odpowiedzialne za poszczególne cele oraz określić niezbędne zasoby finansowe.

Natomiast nota budżetowa na rok 2014 podaje wskazówki dotyczące formułowania celów w ramach budżetu zadaniowego, które mogą znaleźć zastosowanie przy kontroli zarządczej. Chodzi tu o istotność, konkretność, spójność, mierzalność i realistyczność uwzględniającą ryzyko ujęte w ramach konkretnego horyzontu czasowego przy akceptacji podmiotów odpowiedzialnych za realizację celów [Rozporządzenie z dnia 13.06.2013].

Cele powinny być również wyznaczane przy wykorzystaniu metody SMART, która oznacza, że cel powinny być: konkretny (*specific*), mierzalny (*measurable*), dostępny (*achievable/available*), realistyczny (*realistic*) oraz określony w czasie (*timed*).

Skonstruowane cele zgodne z wyznaczonymi kryteriami zarówno dla budżetu zadaniowego, jak i kontroli zarządczej stanowią podstawę do oceny efektywności,

istotności, oszczędności, a także skuteczności funkcjonowania JST, w szczególności wydatkowania przez nie publicznych zasobów finansowych.

3.3. Określenie mierników w JST

Na podstawie komunikatu nr 6 MF z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem można wskazać na następujące cechy, jakie powinien mieć miernik:

- rzetelnie i obiektywnie wskazywać stopień realizacji osiągniętego celu,
- traktować rezultat jako najważniejszy efekt do osiągnięcia (bez wartości opisowych ani logicznych opierających się na subiektywnej ocenie),
- mierzyć tylko to, na co jednostka ma wpływ,
- bazować na wiarygodnych i w miarę łatwo dostępnych informacjach.

Również w nocie budżetowej na rok 2014 zawarte zostały wytyczne w zakresie wyznaczania mierników realizacji celów dla budżetu zadaniowego. Mierniki powinny [Rozporządzenie z dnia 13.06.2013]:

- rzetelne i obiektywnie określać stopień realizacji celów (skuteczność, efektywność),
- być efektywnie użyte (maksimum efektu przy minimalnych nakładach),
- bazować na istniejącej sprawozdawczości,
- być dostosowane do dotychczasowego poziomu realizacji wyznaczonych celów,
- być spójne z innymi miernikami wyznaczonymi w ramach różnych poziomów klasyfikacji budżetowej,
- być sformułowane pod kątem zapewnienia ciągłości ich pomiarów w dłuższym horyzoncie czasowym,
- mierzyć stopień realizacji tych celów i zadań, na które wpływ ma jednostka,
- opierać się na wiarygodnych źródłach informacji pozwalających na ich weryfikację,
- pozwolić na terminowe sporządzenie sprawozdania na podstawie ich wykonania w ramach obowiązującej sprawozdawczości budżetowej,
- być dobrane w taki sposób, aby ich wartości mogły być uzyskane jak najszybciej po upływie okresu sprawozdawczego,
- być dobrane oszczędnie, tzn. nie należy mnożyć ich liczby ponad potrzebę.

W ramach budżetu zadaniowego ustawodawca sugeruje zastosowanie trzech rodzajów mierników: rezultatu, oddziaływania oraz produktu. Mierniki produktu odzwierciedlają wykonanie zadania (wyprodukowane dobro lub usługa) w krótkim okresie (koszt wybudowania jednego km autostrady, liczba km wybudowanych autostrad w stosunku do planowanej liczby km). Mierniki rezultatu mierzą efekty podjętych działań (niższe koszty dojazdu, zmniejszenie czasu przejazdu w wyniku wybudowania autostrady), a mierniki oddziaływania określają długofalowe konsekwencje realizacji zadań (spadek stopy bezrobocia, wzrost PKB, rozwój przedsiębiorczości) [Lubińska 2009]. Sugerując się proponowanym rozwiązaniem w zakresie budżetu

zadaniowego, JST również może zastosować takie same mierniki przy kontroli zarządczej. Prawidłowa konstrukcja mierników wraz z określeniem bazowej i pożądanej wartości umożliwi wskazanie powstałych przyczyn wszelkich odchyień. Za pomocą mierników możemy ocenić poziom efektywności działań podejmowanych przez jednostki publiczne, a tym samym stopień korzyści lokalnej społeczności z wykorzystania będących w dyspozycji środków finansowych.

4. Trudności w wyartykułowaniu celów i mierników w JST

Konstruowanie celów, jakie JST chce osiągnąć, oraz mierników zarówno w budżecie zadaniowym, jak i w kontroli zarządczej sprawia wiele problemów jednostkom wdrażającym te instrumenty. Trudności z ich zdefiniowaniem są często jedną z przyczyn, dla której JST nie podejmują decyzji o wdrożeniu budżetu zadaniowego, lub największym problemem w trakcie jego wdrażania¹. W JST w trakcie każdej weryfikacji, raportowania czy analiz zawsze znajdują się takie mierniki, które okazują się niesłuszne. Często występuje sytuacja, gdzie są one nieadekwatne do zadań, których realizację powinny badać, bądź też są nieprecyzyjnie zdefiniowane. Brak doświadczenia powoduje, iż JST często rozbudowują i rozdrabniają cele – co nie ma sensu przy mało istotnych zadaniach. Nie rozumiejąc w pełni idei budżetu zadaniowego, nadmiernie tworzą cele z myślą, że im więcej, tym lepiej. Uzasadnieniem tego stanu jest przeświadczenie, że każda dodatkowa ilość celów wskazuje na ich większe zaangażowanie, a jednocześnie stanowi podstawę zapotrzebowania na większe środki finansowe. Jednak zbyt duża ilość celów i zadań powoduje nadmierne rozproszenie zaangażowanych zasobów, którego konsekwencją jest zmniejszenie skuteczności realizowanych niezbędnych działań. Oznacza to marnotrawstwo publicznych środków i niezadowolenie społeczeństwa.

W sektorze publicznym stosunkowo często mamy do czynienia z problemem porozumiewania się pomiędzy jednostkami podległymi a jednostką nadrzędną. Przykładowo, jednostce oświatowej wydaje się, że określiła prawidłowo cel i dobrze dobrała do niego mierniki, a dla nadrzędnego organu ten cel czy miernik nie jest zrozumiały, a tym bardziej dla odbiorcy zewnętrznego. Stąd tylko odpowiednio dobrane mierniki umożliwiają zaobserwowanie kształtowania się efektów realizacji wyznaczonego celu. I tak na przykład w obszarze edukacji praktycznie nie ma możliwości ograniczenia wysokich kosztów, ale jest możliwość ich racjonalnego wydatkowania. Oznacza to, że dzięki rozsądnemu gospodarowaniu środkami finansowymi można uzyskać znacznie lepsze efekty edukacyjne. Prawidłowa alokacja publicznych zasobów ma szansę przyczynić się do znacznej poprawy jakości kształcenia na poszczególnych szczeblach edukacji.

¹ Na podstawie przeprowadzonych przez autorkę Indywidualnych Wywiadów Pogłębionych wśród wybranych 23 JST w Polsce.

System mierników powinien być zawsze bezpośrednio dostosowany do celu, którego poziom efektywności realizacji będzie weryfikowany, a uzyskane wyniki muszą mieć użyteczny charakter. Im bardziej będą mierniki zrozumiałe i adekwatnie do badanego celu zdefiniowane, tym bardziej dane z nich uzyskane będą miały istotny walor informacyjny dla kadry zarządzającej. Ważna jest też możliwość porównywania analizowanych mierników w ramach określonego przedziału czasowego ze względu na służebną rolę w relacji do realizacji planów JST, oceny ryzyka, eliminacji zagrożeń oraz określenia stopnia osiągniętych rezultatów [Skoczylas-Tworek 2014].

Z zaprezentowanych w biuletynie Ministerstwa Finansów badań kontroli zarządczej w JST [Rak 2014] wynika, iż bardzo duża część JST nie do końca poradziła sobie z wprowadzeniem kontroli zarządczej w sposób prawidłowy i zgodny ze standardami. JST nie są wystarczająco uświadomione w zakresie kontroli oraz jej implementacji i wypływających z niej korzyści. Pojawiły się problemy z kreowaniem wartościowego celu, jak i doбором adekwatnego do niego miernika. Autor badań określa niektóre cele jako „infantylnie”, czego przykładem może być taki cel, jak „złożenie sprawozdania do 31.10”, „terminowe rozliczenie ZUS”, „0 przypadków źle naliczonego wynagrodzenia” czy „brak źle zarejestrowanej korespondencji przychodzącej”. Przykładami błędnie skonstruowanych mierników mogą być: liczba grup przestępczych jako miernik dla zadania Zwalczenie przestępczości zorganizowanej, frekwencja jako miernik oceny teatru czy wskaźnik wykrywalności przestępstw (zgłoszenia/liczba wykrytych sprawców). Błędne merytorycznie i metodycznie zaprojektowanie celów i mierników ogranicza stosowanie systemu oceny, a wręcz może powodować jego nieużyteczność, co jest sprzeczne z ideą budżetu zadaniowego czy kontroli zarządczej.

Pomimo iż narzucone jest wprowadzanie konstrukcji: cel–zadanie–miernik, brak jest wzorców ujednocwiających funkcjonujący system kontroli zarządczej. Stąd nie ma też możliwości dokonania analiz porównawczych w tym zakresie wszystkich JST z uwagi na to, że każda jednostka samodzielnie opracowuje własny system kontroli zarządczej. Trudno mówić więc o monitorowaniu efektywności kontroli zarządczej, jeśli nie jest możliwe chociażby porównanie w poszczególnych aspektach wszystkich jednostek.

5. Zakończenie

Efektywność funkcjonowania JST uzależniona jest od skuteczności kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego. Instrumenty wspomagania zarządzania korzystają z podobnych narzędzi w postaci mierników służących do ciągłego monitorowania stopnia realizacji wyznaczonych celów i zadań dla optymalnego zaspokajania potrzeb lokalnej społeczności. Prawidłowe działania podejmowane przez JST wymagają jasno i precyzyjnie skonstruowanych celów i zadań powiązanych z poziomem środków budżetowych będących w dyspozycji. Z drugiej jednak strony sprawdzanie

stopnia wykonywania ujętych w budżecie celów i osiągniętych efektów wymaga również celowego i jednoznacznego ustalenia mierników ściśle dobranych do realizowanego celu. Jest to tym bardziej niezbędne z uwagi na brak uniwersalnych mierników, które dałyby się zastosować w każdym przypadku, w odniesieniu do dowolnego celu. Praktycznie dla każdego zadania należy skonstruować inny rodzaj parametru, a z tym wiążą się często duże trudności. Problemy te są jedną z przyczyn ograniczonej liczby JST, które zdecydowały się na wdrożenie budżetu zadaniowego. Kontrola zarządcza oceniająca poziom zarządzania w jednostkach publicznych, podobnie jak budżet zadaniowy usprawniający zarządzanie środkami publicznymi, oparte są na określonych prawnie standardach. Jednak ich ramowy charakter jest zbyt ogólny, co prowadzi do tego, że każda JST indywidualnie wdraża własne szczegółowe rozwiązania. Stąd pomimo tego, że wszystkie jednostki samorządowe w gruncie rzeczy wykonują te same ustawowe zadania, brak jest możliwości szczegółowego porównywania realizowanych celów i efektów funkcjonowania w tym zakresie.

Literatura

- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, 2005, NIK, Warszawa.
- Jagielski J., 2006, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa.
- Kałużny S., 2002, *Leksykon kontroli*, Warszawa.
- Kosikowski S., 2009, *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” nr 12, s. 3-15.
- Komunikat nr 23 MF z dnia 30.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 3 MF z dnia 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF nr 2, poz. 11).
- Komunikat nr 6 MF z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. MF z 2012 r., poz. 56).
- Lubińska T., 2010, *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T. (red.), 2009, *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, Difin, Warszawa.
- Nita B., 2014, *Pomiar dokonań w sektorze finansów publicznych*, [w:] *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska, Rozprawy i Studia, t. (CMXLVIII) 874, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 271-282.
- Pawłowicz L., Wierzba R., 2003, *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Gdańska Akademia Bankowa, Jurata.
- Rak Z., 2014, *Kontrola zarządcza – początki zwykle są trudne, 5 lat kontroli zarządczej – refleksje na mały jubileusz*, [w:] *Biuletyn nr 4(13)*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, s. 3-10.
- Rozporządzenie MF z dnia 13.06.2013 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014, DzU poz. 702.
- Skoczyła-Tworek A., 2014, *Zarządzanie przez cele w polskim sektorze finansów publicznych – diagnoza, problemy i wyzwania w dobie kryzysu*, [w:] *Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w teorii i praktyce*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 283-295.

- Szostak R., 2010, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa”, R. LV, nr 5 (334), s. 3-20.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.
- Walenia A., 2011, *Funkcja kontroli zarządczej w wykonywaniu budżetu w układzie zadaniowym w sektorze finansów publicznych*, [w:] *Polityki europejskie, finanse i marketing* nr 6 (55), SGGW, Warszawa, s. 129-143.
- Zimmermann J., 2008, *Prawo administracyjne*, wyd. 3, Wolters Kluwer, Warszawa.