

**Olga Szolno**

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

---

## WYKORZYSTANIE ZRÓWNOWAŻONEJ KARTY DOKONAŃ DLA BUDŻETOWANIA ZADANIOWEGO W JEDNOSTCE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

---

### USING OF BALANCED SCORECARD IN PERFORMANCE BUDGETING IN A LOCAL GOVERNMENT UNIT

---

DOI: 10.15611/pn.2018.528.23

JEL Classification: H72, H83

**Streszczenie:** Jednostki samorządu terytorialnego, wykonując zadania publiczne, powinny kierować się zasadą racjonalnego gospodarowania. Dlatego konieczne jest przeprowadzanie pogłębionych analiz w odniesieniu do efektywności i skuteczności podejmowanych działań oraz identyfikowanie ich kosztów. Powyższe czynności są bardzo utrudnione w ramach tradycyjnego budżetowania, w związku z czym istotna rola przypada budżetowaniu zadaniowemu. W jego ramach następuje pomiar dokonań oparty na wyznaczonych celach, sposobach ich osiągnięcia oraz przyporządkowaniu do nich właściwych pod względem metodycznym mierników. Celem artykułu jest wskazanie znaczenia zrównoważonej karty dokonań oraz mierników oceniających poziom realizacji zadań i celów pod względem ich efektywności i skuteczności. Rola tych instrumentów zaprezentowana została w kontekście badania efektywności wydatkowanych środków publicznych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz wskazania możliwości ich wykorzystania w budżetowaniu zadaniowym.

**Słowa kluczowe:** zrównoważona karta dokonań, budżet zadaniowy, mierniki, jednostki samorządu terytorialnego.

**Summary:** Local government units performing public tasks should be guided by the principle of rational management. Therefore, it is necessary to carry out in-depth analyzes in relation to the effectiveness and efficiency of undertaken activities and to identify their costs. The above-mentioned activities are difficult as part of traditional budgeting, and thus an important role is given to performance budgeting. In its framework, the performance measurement is made, which is based on the objectives set, ways of achieving them and the right way to measure. The aim of the article is to indicate the significance of a balanced scorecard and the measurers assessing the level of achievement of objectives and tasks, in terms of their effectiveness and efficiency. The role of these instruments was presented in the context of the effectiveness and efficiency of public funds spent by local government units and the indication of the possibility of their use in performance budgeting.

**Keywords:** balanced scorecard, performance budgeting, measurers, local government units.

## 1. Wstęp

Ograniczona wielkość środków publicznych, rozpatrywana w kontekście nieograniczonych potrzeb społecznych, wymaga od jednostek działań zgodnych z zasadą racjonalnego gospodarowania. Szczególnego znaczenia nabiera jeden z wariantów tej zasady, w którym wyznaczone cele osiąga się, wykorzystując przy tym możliwie najmniej zasobów. Jednak w praktyce często ta zasada jest marginalizowana. Realizując wyznaczone zadania, jednostki samorządu terytorialnego (JST) skupiają uwagę przede wszystkim na wydatkowaniu środków publicznych, traktując je jako cel sam w sobie, a nie na tym, czy wydatek przyniesie zadowalający efekt. Rozwiązanie tego problemu jest jednym z kluczowych elementów w procesie pomiaru dokonań służącym do oceny stopnia realizacji wykonywanych zadań. Konieczne jest więc przeprowadzanie pogłębionych analiz działań podejmowanych przez jednostki, identyfikowanie kosztów realizowanych zadań publicznych oraz mierzenie stopnia ich wykonania. Powyższe czynności mogą być dokonywane w ramach budżetowania zadaniowego, którego podstawowym elementem jest pomiar dokonań z odpowiednio dobranymi miernikami.

Celem artykułu jest wskazanie znaczenia mierników oceniających poziom realizacji celów i zadań oraz zrównoważonej karty dokonań w badaniu efektywności wydatkowanych środków publicznych oraz wskazanie możliwości jej wykorzystania w budżetowaniu zadaniowym. Aby osiągnąć cel, dokonano przeglądu literatury, zastosowano metodę dedukcji, obserwację, jak również wykorzystano przeprowadzone przez autorkę badania wśród wybranych JST.

## 2. Znaczenie budżetu zadaniowego w procesie pomiaru efektywności

Racjonalizacja znajduje odzwierciedlenie głównie w budżecie i powinna być rozpatrywana w dwóch aspektach: właściwego rozdziału środków oraz ich właściwego wykorzystania [Salachna 2017, s. 46]. Pomiar rezultatów działań podejmowanych przez JST jest niezwykle istotny, choć niełatwy, głównie z uwagi na specyfikę tego sektora. Ważne jest bowiem, aby odpowiednio ustalić związek pomiędzy strukturą i poziomem wydatków a realnymi korzyściami dla społeczeństwa w wyniku ich poniesienia [Owsiak 2005, s. 246]. Realizacja zadań powinna być monitorowana pod względem skuteczności (stopnia, w jakim osiągnięte zostały założone cele, zadania, również w stosunku do potrzeb społeczeństwa) oraz efektywności (uwzględniając dodatkowo poniesione nakłady, a więc wykorzystane zasoby) [Filipiak 2011, s. 224-225]. W kontekście jednostek samorządu terytorialnego efektywność należy określać jako współzależności pomiędzy dobrami (usługami) dostarczonymi dzięki realizacji konkretnego zadania a zasobami (nakładami), jakie zostały wykorzystane do ich wytworzenia. Natomiast przez pojęcie skuteczności należy rozumieć stopień osiągnięcia zaplanowanych efektów [Zawadzka-Pąk 2013, s. 30].

Badanie efektywności wydatkowania środków pieniężnych jest niezmiernie utrudnione w ramach tradycyjnego budżetowania. Dopiero budżet oparty na zadaniach daje taką możliwość, informując o sposobie alokacji zasobów finansowych oraz skuteczności realizowanych celów.

W literaturze przedmiotu problematyka budżetu zadaniowego zawarta jest w wielu opracowaniach (np. [Zawadzka-Pąk 2013]). W związku z tym występuje również mnogość wariantów definicji budżetowania zadaniowego. Jako jeden z pierwszych doświadczenia implementacyjne i metodologiczne w zakresie budżetowania zadaniowego opisał S. Owsiak. Dlatego warto przywołać definicję opracowaną przez tego autora, traktującego budżet zadaniowy jako plan finansowy poszczególnych podmiotów publicznych, w którym do klasyfikacji zarówno dochodów, jak i wydatków budżetowych przypisane są określone zadania mające ilościowo i jakościowo skonkretyzowany cel, koszt, wskaźnik efektywności oraz osobę odpowiedzialną za ich wykonanie [Owsiak 2005, s. 294].

Ideą budżetowania zadaniowego jest zarządzanie wydatkami za pomocą wyznaczonych celów (skonkretyzowanych i zhierarchizowanych) oraz osiągniętych rezultatów, mierzonych miernikami [Lubińska 2006, s. 647] umożliwiającymi późniejszą ocenę efektów uzyskanych w wyniku ponoszonych wydatków [Kaczurak-Kozak 2013, s. 180]. W systemie budżetowania zadaniowego jedną z kluczowych funkcji pełnią wyznaczone cele. Ważne jest, aby celom przypisane zostały odpowiednie mierniki ich wykonania, umożliwiające dokonanie oceny efektów uzyskanych z wydatkowanych środków (por. [Marczakowska-Proczka 2008, s. 114]).

Z istoty budżetowania zadaniowego wynikają efekty, jakie za pomocą jego implementacji mogą zostać osiągnięte. Przede wszystkim uzyskuje się dokładne informacje o zakresie zadań przeznaczonych do realizacji, a także kosztach, jakie wiążą się z ich wykonywaniem. Identyfikować można zarówno koszty bezpośrednie, jak i pośrednie oferowanych usług publicznych. Dzięki temu możliwe jest rozpatrywanie całkowitych kosztów poszczególnych zadań wielowariantowo i wybór takich rozwiązań, które umożliwiłyby ich minimalizowanie [Patrzalek 2006, s. 55-56].

Dodatkowo można stwierdzić, że klasyfikowanie środków publicznych według zadaniowej klasyfikacji budżetowej przyczynia się do poprawy przejrzystości gospodarki finansowej [Lubińska 2010, s. 138], ujmując równocześnie w sposób kompleksowy poszczególne obszary działalności jednostek sektora finansów publicznych. Budżet zadaniowy, dzięki dostarczaniu danych, które można poddać analizie, zwiększa szansę na uzyskanie pożądanej relacji efektów końcowych do poniesionych nakładów pieniężnych [Korolewska 2010, s. 204].

W literaturze podkreśla się również rolę jednoznacznego podziału odpowiedzialności wyodrębnionych jednostek organizacyjnych, a także ich kierowników, za wykonywanie poszczególnych zadań. Określenie odpowiedzialności personalnej czy też instytucjonalnej wiąże się z możliwością kontroli przestrzegania limitów wydatków w ramach stopnia wykonania wyznaczonych zadań [Malinowska-Misiąg, Misiąg 2006, s. 38]. Niezrealizowanie zadań należy zatem traktować tak samo jak

przekroczenie limitu wydatków w ramach tradycyjnego budżetowania. Zatem poprzez budżet zadaniowy dokonywana jest weryfikacja odpowiedzialności jednostek, ponieważ limity mają dwojaki charakter: finansowy i rzeczowy.

Z opisanymi powyżej korzyściami wynikającymi z zastosowania budżetowania zadaniowego wiążą się także inne efekty, które można określić mianem pośrednich, takie jak na przykład: redukcja wydatków, które nie służą osiągnięciu wyznaczonych celów i zadań, dostarczenie informacji o stopniu realizacji poszczególnych zadań oraz ich kosztach, możliwa bieżąca kontrola struktury wydatków służąca analizie zachodzących zmian, identyfikowanie tych zadań, które nie przynoszą oczekiwanych efektów, w celu innego przeznaczenia środków. W konsekwencji budżetowanie zadaniowe należy uznać za elastyczny instrument zarządzania środkami publicznymi o charakterze proefektywnościowym [Franek i in. 2011, s. 180]. Sprzyja temu również możliwość przeprowadzania analiz porównawczych między różnymi jednostkami wykonującymi podobne zadania.

Potwierdzeniem opisywanych korzyści są wyniki przeprowadzonych przez autorkę badań empirycznych. Respondenci za najważniejsze z nich wskazywali dążenie do racjonalności, zwiększenie efektywności wydatkowania środków publicznych, określenie celowości wydatków oraz ustalenie, analizowanie i weryfikowanie kosztów realizacji poszczególnych zadań. Wskazywali również na możliwości uzyskania odpowiedzi na pytania: w jaki sposób oceniać efektywność wydatkowanych środków publicznych i poziom osiągniętych rezultatów, jak dokonać filiacji wydatków z konkretnym rezultatem wynikającym z ich poniesienia oraz jak monitorować i interpretować mierniki realizacji celów oraz wykorzystywać je w procesie zarządczym.

### **3. Mierniki jako kluczowy instrument budżetu zadaniowego**

Do prawidłowego wykorzystania budżetowania zadaniowego niezbędne staje się opracowanie systemu pomiaru dokonań, w tym mierników, z punktu widzenia oceny poziomu realizacji zadań i celów pod względem ich efektywności i skuteczności. Bez mierników budżetowanie zadaniowe staje się mało użytecznym narzędziem, niebędącym w stanie odegrać roli polegającej na poprawie skuteczności i efektywności, ponieważ nie można zarządzać wydatkami publicznymi bez określenia miar pozwalających na badanie stopnia ich realizacji [Zioło 2008, s. 133]. Miernik określić można jako instrument służący do pomiaru stopnia realizacji zadań i powiązanych z nimi celów. Podkreśla się również fakt, że mierniki służą pomiarowi efektywności, wyrażając relację dóbr i usług publicznych do poniesionych nakładów [Franek i in. 2011, s. 187-189], czyli ich kosztów bezpośrednich i pośrednich [Patrzalek 2006, s. 55-56].

Przydatność mierników w badaniu efektywności i skuteczności zależy od prawidłowości ich doboru. Właściwie dobrane mierniki pozwalają na konstruktywną, wiarygodną ocenę funkcjonowania jednostki, a w konsekwencji na zwiększenie efektywności ponoszonych wydatków. Pomiar efektów działalności opiera się na

wykorzystaniu mierników spełniających określone wymagania. Powinny być one adekwatne, akceptowane, wiarygodne, łatwe do obliczenia i interpretacji, odporne na manipulacje, stosowane w sposób ciągły oraz oparte na wiarygodnych danych. Dzięki temu można je wykorzystać do celów decyzyjnych, a więc oceniać jakość rządzenia, przy czym ważne jest, by ich konstruowanie, obliczanie i interpretacja pozostawały domeną komórek merytorycznych [Franek i in. 2011, s. 188]. Należy także wskazać, że miary muszą być akceptowane przez wszystkie jednostki, które realizują zadania, proste w konstrukcji, możliwe do policzenia oraz co istotne – ich pomiar nie powinien generować zbyt wysokich dodatkowych kosztów, lecz być porównywalny do wagi otrzymywanych za ich pomocą informacji [Urbaniak, Strumnik 2009, s. 88-104]. W związku z tym ważne stają się wymagania co do ich konstruowania, których szeroki wachlarz prezentowany jest w literaturze przedmiotu (np. [Filipiak 2010, s. 126; Pogoda i in. 2010, s. 117-118]).

Prawidłowo skonstruowane mierniki, jak już stwierdzono wcześniej, odgrywają kluczową rolę w budżetowaniu zadaniowym. Wynika to z funkcji, jakie one pełnią. Przede wszystkim dostarczają informacji na temat działalności jednostki, które następnie ujmowane są w odpowiednich sprawozdaniach i w różnorodny sposób wykorzystywane. Na podstawie wartości przyjmowanej przez mierniki możliwe jest dokonywanie wielowymiarowych analiz, i to zarówno na etapie realizacji budżetu (na bieżąco, w trakcie roku budżetowego), jak i po jego zakończeniu (ocena retrospektywna dotycząca wykonania). Szczególnie ważna wydaje się analiza o charakterze porównawczym, uwzględniająca poziom miernika w kolejnych okresach sprawozdawczych lub w innych, podobnych podmiotach. Przeprowadzona analiza jest podstawą kontroli, formułowania ocen, w głównej mierze dotyczących realizowanych zadań i wytyczonych celów, oraz podejmowania w odpowiednim czasie działań korygujących [Lubińska 2014, s. 288]. Mierniki pozwalają bowiem na dokonanie selekcji i zidentyfikowanie zadań bezcelowych, nieprzynoszących pożądanego efektu, z których realizacji należy zrezygnować. Aby nie podjąć błędnych decyzji, konieczna jest oczywiście umiejętność prawidłowej interpretacji i wyciągania poprawnych wniosków (umożliwia to wyeliminowanie marnotrawstwa środków publicznych). Należy ponadto zdawać sobie sprawę z faktu, że niekiedy wykonanie zadania nie jest zależne tylko od jednostki wykonującej, więc niepowodzenie wcale nie musi oznaczać zaniedbań z jej strony. Dlatego nawet częściowo zrealizowane lub niezrealizowane zadanie nie zawsze związane będzie z negatywną oceną.

Ponadto mierniki mogą pełnić funkcję motywacyjną. Kontrola i ocena na ich podstawie mogą odnosić się do całej jednostki lub wyodrębnionych komórek organizacyjnych bądź obszarów działalności. Egzekwować odpowiedzialność za podjęte działania, a więc oceniać, można poszczególnych pracowników merytorycznych, dyrektorów, a także kierowane przez nich wydziały.

Dokonywanie ocen ma na celu również doskonalenie, czyli poprawę sposobu funkcjonowania jednostki, a przez to całego sektora finansów publicznych. Wszelkie stwierdzone nieprawidłowości można bowiem eliminować nawet w trakcie wy-

konywania budżetu poprzez podejmowanie bieżących decyzji. Oczywiście ewentualne korekty mogą dotyczyć konstrukcji budżetów opracowywanych na kolejne lata, tak aby osiągać założone cele [Malinowska-Misiąg i in. 2015, s. 99]. Można tego dokonać także poprzez opracowanie ilościowych norm lub standardów odnoszących się do wykonywania zadań publicznych, które w praktyce zasadniczo nie występują ze względu na trudności wiążące się z ich ustalaniem [Patrzalek 2006, s. 58].

Na znaczenie mierników wykorzystywanych w budżetowaniu zadaniowym należy spojrzeć również nieco szerzej, przez pryzmat zagadnień makroekonomicznych. Nie jest bowiem możliwe prowadzenie polityki budżetowej w oderwaniu od zmian, jakie powoduje ona w gospodarce. Analizie należy więc poddać reaktywność gospodarki na wydatki budżetowe, a także obciążenia podatkowe, i to w perspektywie wieloletniej. Konstrukcja mierników powinna zatem uwzględniać wszelkie efekty bezpośrednie i pośrednie realizowanych zadań. Efekty bezpośrednie odnoszą się do jednego, maksymalnie kilku obszarów, pośrednie zaś do całego systemu gospodarczego. Monitorowanie zjawisk o charakterze makroekonomicznym służy kształtowaniu polityki zrównoważonego rozwoju gospodarczego, zmierzającej do zmniejszania nierówności w różnych obszarach, z równoczesnym uwzględnieniem wzajemnych zależności między sektorami publicznym i prywatnym [Lubińska 2009, s. 93].

#### **4. Dostosowanie koncepcji zrównoważonej karty dokonań do potrzeb budżetowania zadaniowego**

Instrumentem, który można wykorzystać do opracowania mierników, jest zrównoważona karta dokonań (*Balanced Scorecard* – BS). W literaturze przedmiotu jest ona określana jako system służący ocenie efektywności poprzez pomiar osiągnięć, umożliwiający przełożenie strategii na określone działania. Oparta jest na miernikach powiązanych zarówno z wizją, misją, jak i przyjętą strategią, które powinny wpisywać się w ciąg zależności przyczynowo-skutkowych i wskazywać czynniki mające wpływ na przyszłe wyniki. Mierniki znalazły nawet odzwierciedlenie w samej definicji BS jako nowego sposobu określania mierników finansowych i niefinansowych oraz efektywności realizacji założonych celów strategicznych [Świderek 2012, s. 128]. Przyjęte mierniki, pogrupowane według czterech logicznych płaszczyzn: finansowej, procesów wewnętrznych, klienta oraz rozwoju, służą do oceny stopnia realizacji przyjętych założeń strategicznych.

Perspektywa finansowa skoncentrowana jest na zadowoleniu właścicieli i może się wiązać z osiągnięciem odpowiedniego poziomu stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału czy też produktywności aktywów, redukcją kosztów itp. Perspektywa procesów wewnętrznych dotyczy zarówno właścicieli, jak i klientów. Pierwsza z wymienionych grup zainteresowana jest usprawnianiem działalności, tak aby majątek był w pełni wykorzystany, a koszty minimalizowane, co wiąże się z osiąganiem zamierzonych efektów we właściwy sposób. Z kolei klienci oczekują zaspokojenia



swoich potrzeb w formie otrzymanych produktów i usług, charakteryzujących się określonymi cechami (odpowiednim poziomem jakości, dostarczeniem we właściwym czasie), czyli zgodnych z ich oczekiwaniami. Perspektywa klienta zmierza do określenia zadowolenia tej grupy interesariuszy, jako mierniki zaś wykorzystuje się liczbę nowych klientów oraz stopień ich lojalności. Ostatnią z wyróżnionych płaszczyzn jest perspektywa rozwoju. Również ją należy rozpatrywać z punktu widzenia właścicieli i klientów. Z jednej strony wyznaczane są obszary, w których dana jednostka powinna się rozwijać, z drugiej zaś rozwój ten musi przynieść zadowolenie klientom. W ramach tej płaszczyzny pomiarowi może podlegać kapitał intelektualny (kompetencje pracowników), wiedza i kapitał organizacyjny [Łada, Kozarkiewicz 2010, s. 196].

Zrównoważona karta dokonań jest uniwersalnym narzędziem obejmującym kompleksowo wszystkie obszary działalności poprzez wskazanie przyczyn i skutków podejmowanych działań. Powinna obejmować aspekt zarówno strategiczny, jak i operacyjny, gdyż z jednej strony zorientowana jest na tworzenie i realizację strategii, z drugiej zaś wykorzystuje się ją do rozwiązywania problemów bieżących. Warto wspomnieć, że stosowanie tego narzędzia, w odniesieniu do budżetowania zadaniowego, zalecane jest przez Komisję Europejską [Borowik 2013, s. 127].

Według autorki na potrzeby budżetowania zadaniowego należy jednak uwzględnić tylko dwie perspektywy z klasycznego ujęcia BS (rys. 1), gdyż daje to wystarczająco dużo informacji zarządczych.



**Rys. 1.** Zrównoważona karta dokonań na potrzeby budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszą z tych perspektyw należy nazwać perspektywą społeczeństwa, które jest specyficznym „klientem” korzystającym z usług publicznych i oczekuje konkretnych efektów, a więc skutecznej realizacji zadań przez JST. Drugą perspektywę można określić jako rzeczowo-finansową, wskazującą na stronę efektywnościową

realizowanych zadań. Perspektywa społeczeństwa obejmuje bowiem perspektywy klienta i rozwoju, perspektywę rzeczowo-finansową zaś należy traktować jako połączenie perspektyw finansowej i procesów wewnętrznych (rys. 1).

Uzasadnieniem ograniczenia liczby perspektyw jest fakt, iż pomiar efektów działalności jest pracochłonny i kosztowny. Nie może być więc on celem samym w sobie, stanowi jednak niezwykle użyteczne narzędzie służące doskonaleniu funkcjonowania jednostki, która go stosuje. Ma to również związek z obowiązującym stanem prawnym, który wymaga uwzględniania zasad skuteczności i efektywności w działalności JST. Każdej z wyróżnionych perspektyw należy przyporządkować adekwatne mierniki, których przykłady zawarto w tab. 1.

**Tabela 1.** Przykładowe mierniki realizacji celów i zadań strategicznych

Cele i zadania podlegające pomiarowi	Mierniki wyodrębnione w ramach poszczególnych perspektyw	
	społeczeństwa (skuteczność)	rzeczowo-finansowa (efektywność)
Cel strategiczny: przyspieszenie dojazdu do kluczowych punktów w mieście	liczba samochodów, które mogą przejechać konkretną trasą, w określonym czasie	średnia wartość nakładów poniesionych na każdy dodatkowy samochód przejeżdżający konkretną trasą
Zadanie strategiczne: przebudowa skrzyżowań na bezkolizyjne	liczba samochodów przejeżdżających przez konkretne skrzyżowanie	średnia wartość nakładów poniesionych na każdy samochód, przejeżdżający przez skrzyżowanie
Zadanie strategiczne: wprowadzenie systemu zarządzania ruchem	łączny czas oczekiwania na światłach przy przejeździe określoną trasą	średnia wartość nakładów poniesionych na każdą jednostkę czasu, o którą skrócony został czas oczekiwania na światłach
Zadanie strategiczne: budowa nowych dróg	zmniejszenie odległości drogowej między konkretnymi punktami w danym mieście	średnia wartość nakładów przypadających na jeden samochód korzystający z nowego połączenia drogowego

Źródło: opracowanie własne.

Z teoretycznego punktu widzenia mierniki dotyczące realizacji celów strategicznych powinny mierzyć oddziaływanie. W praktyce jednak należy mieć świadomość, że na efekty pojawiające się w dalszej perspektywie czasowej ma wpływ realizacja różnych celów, dlatego też jest bardzo trudne (lub nawet niemożliwe) przyporządkowanie jednego miernika oddziaływania do jednego celu. Na przykład w literaturze za miernik oddziaływania uznaje się wzrost PKB, na wartość którego ma jednak wpływ nie jeden, a wiele czynników, a więc również szereg realizowanych celów i zadań. Dlatego ustalenie udziału poszczególnych czynników we wzroście PKB jest



problematiczne. W konsekwencji na szczeblu strategicznym najlepiej byłoby wykorzystywać mierniki rezultatu. Warto również dodać, że mierników nie powinno być zbyt wiele. Dla każdego celu i zadania należy jednak ustalić przynajmniej dwa: jeden w perspektywie społeczeństwa, drugi zaś w perspektywie rzeczowo-finansowej. Sytuacja, w której mierników jest więcej, powinna być szczególnie uzasadniona, np. złożonością realizowanych zadań.

Przy opracowywaniu zbioru mierników należy również określić ich wartości docelowe. Muszą być one skwantyfikowane, a można je wyrażać w wielkościach stosunkowych (np. procentowo) lub w jednostkach naturalnych (w sztukach, kilometrach, godzinach itp.). Pożądane wartości mierników o charakterze strategicznym powinny zostać ustalone ogólnie, przez najwyższy szczebel kierowniczy, czyli na przykład skarbnika, prezydenta lub jego zastępców, po uprzednich konsultacjach z ośrodkami odpowiedzialności za realizację konkretnych zadań. Taka procedura pozwala ocenić możliwości osiągnięcia przez mierniki zaplanowanych wartości.

Należy zaprojektować spójny zbiór mierników adekwatny do potrzeb JST. Z uwagi na to, iż podmioty te realizują podobne zadania narzucone ustawowo, można opracować wzorcowy zbiór mierników, który pozwoliłby jednocześnie dokonać analiz porównawczych pomiędzy samorządami w ramach wykonywania tych samych zadań. Należy też pamiętać, że każda jednostka zmagają się z trochę innymi problemami, na które wpływają takie czynniki, jak: demografia, zróżnicowanie pod względem wieku, wykształcenia, położenie geograficzne, występowanie terenów zagrożonych powodzią, czy jest to duże miasto, czy małe itp. Dlatego też nie jest możliwe wprowadzenie jednolitej bazy mierników bez możliwości zmian jej zakresu oraz jednakowych formuł obliczeniowych.

Konstruowanie mierników wymaga indywidualnego podejścia do każdej JST, uwzględniającego zmiany wewnątrz niej oraz w otoczeniu. Z uwagi na brak stabilności rynkowej oraz sytuację dotyczącą poziomu środków publicznych otrzymywanych z budżetu państwa bądź liczby zadań wykonywanych corocznie, jednostka powinna poddawać bieżącej ocenie bazę mierników pod kątem celowości oraz ewentualnych modyfikacji dostosowujących je do zmiennego otoczenia. Jednak należy podkreślić, że mierniki muszą być odporne na manipulacje, a zmiany można dokonywać dopiero po zakończonym roku budżetowym, po przeanalizowaniu wyników z poprzedniego okresu. Modyfikacji mierników nie można dokonywać w trakcie roku budżetowego indywidualnie przez jednostki wykonujące zadania. Należy ustalić harmonogram składanych wniosków w zakresie zmian mierników, które kierowane będą do kierownika jednostki i ewentualnie akceptowane przez odpowiedniego kierownika.

Należy pamiętać, że mierniki odnoszące się do skuteczności i efektywności realizacji celów należy również opracować dla bieżącego roku. Ogromne znaczenie ma aspekt operacyjny, gdyż wszelkie nieprawidłowości związane z przełożeniem strategii na bieżące działania powinny być sygnałem dla zarządzających albo do jej modyfikacji, albo zmiany sposobów implementacji [Dzurak 2002, s. 13-12]. Bez

mierników niemożliwe byłoby uzyskanie wymiernych informacji na temat efektów osiągniętych poprzez realizację zadań, dlatego też zasadniczo należy przyporządkowywać je wszystkim zadaniom. W szczególnych przypadkach celowe wydaje się jednak opracowanie mierników służących wyłącznie do pomiaru stopnia zaawansowania realizacji celów operacyjnych i rezygnacja z mierzenia stopnia realizacji zadań operacyjnych. Ma to uzasadnienie jedynie wtedy, gdy zadania są bardzo szczegółowe i wykonywane w krótkich okresach. Dzięki miernikom można ustalić, czy cele i zadania zaplanowane w budżecie zostały osiągnięte częściowo, czy w całości. W przypadku powtarzalnych celów i zadań stosować należy te same miary, które wykorzystywano w poprzednich latach. Przykłady mierników odnoszących się do wybranych celów i zadań operacyjnych przedstawiono w tab. 2.

**Tabela 2.** Przykładowe mierniki realizacji celów i zadań operacyjnych

Cele i zadania podlegające pomiarowi	Mierniki wyodrębnione w ramach poszczególnych perspektyw	
	społeczeństwa (skuteczność)	rzeczowo-finansowa (efektywność)
Cel operacyjny: poprawa jakości komunikacji miejskiej	liczba pasażerów korzystających z komunikacji miejskiej	średnia wartość nakładów związanych z poprawą jakości komunikacji miejskiej przypadających na jednego pasażera
Zadanie operacyjne: zwiększenie liczby autobusów kursujących na wybranych liniach	średni czas oczekiwania pasażerów na przystanku	średnia wartość nakładów przypadających na jednostkę czasu, o którą zmniejszył się średni czas oczekiwania pasażerów na przystanku
Zadanie operacyjne: utworzenie nowych linii autobusowych	liczba pasażerów korzystających z nowych linii	średnia wartość nakładów przypadających na jednego pasażera korzystającego z danej linii
Zadanie operacyjne: modernizacja taboru autobusowego	wymierna ocena warunków podróżowania dokonana przez pasażerów	średnia wartość jednego autobusu uwzględniająca nakłady związane z modernizacją

Źródło: opracowanie własne.

Należy w tym miejscu wskazać, że mierniki dotyczące zadań operacyjnych powinny należeć do grupy mierników produktu i rezultatu, a więc ukazywać skuteczność i efektywność w perspektywie krótkoterminowej. Z uwagi na specyfikę realizowanych zadań operacyjnych i ich duże zróżnicowanie w kolejnych latach, część mierników tego typu należy opracowywać na nowo w każdym kolejnym budżecie. Nie dotyczy to jedynie zadań cyklicznych czy kontynuowanych z lat poprzednich. Na przykład zadaniem operacyjnym o jednorazowym charakterze będzie dostosowanie pomieszczeń wydziału komunikacji urzędu miasta do potrzeb osób niepełnosprawnych poruszających się na wózkach inwalidzkich.

Podobnie jak na etapie strategicznym, należy określić pożądane wartości mierników. Z uwagi na szczegółowy charakter realizowanych zadań powinny one zostać zaproponowane przez odpowiednie ośrodki odpowiedzialności. Tylko bezpośredni wykonawcy wiedzą, w jakim stopniu dany cel (zadanie) uda się wykonać. Należy jednak zaznaczyć, że zasadność wartości docelowych trzeba weryfikować. Występuje bowiem ryzyko, że jednostki podrzędne mogą na przykład zaniżać pożądaną wartość miernika, nawet gdy istnieje realne prawdopodobieństwo osiągnięcia wyższej wartości. Wtedy ocena ich działalności na podstawie miernika będzie korzystniejsza również w sytuacji nieefektywnego działania.

Konstruowanie mierników, a także ich późniejsza interpretacja to zagadnienia trudne pod względem merytorycznym, pracochłonne oraz wymagające wiedzy eksperckiej, doświadczenia oraz wieloletniego gromadzenia informacji i planowania wydatków [Zioło 2014, s. 104]. Niewłaściwe mierniki utrudniają dokonanie oceny rzeczywiście osiągniętego efektu z uwzględnieniem panujących warunków dotyczących jego realizacji [Misiąg 2004, s. 62-71]. Dlatego mierniki i ich wybór okazały się najsłabszym punktem budżetu zadaniowego z powodu trudności w ich dostosowaniu do celów i zadań. Wynika to ze specyfiki sektora publicznego oraz z nie zawsze odpowiednio przygotowanej kadry. Wskazuje na to zarówno literatura przedmiotu, jak i wyniki badań przeprowadzonych przez autorkę.

Niezwykle istotny problem tkwi w sferze merytorycznej. Nie jest przecież możliwe opracowanie uniwersalnego i szczegółowego wzorca obejmującego cele, zadania i mierniki. Narzucenie JST ścisłych ram w tym zakresie jest ryzykowne. Wyznaczenie jednolitych standardów może okazać się niewłaściwym rozwiązaniem z uwagi na zróżnicowane środowisko funkcjonowania różnych podmiotów. Problem ten może dotyczyć szczególnie wyboru celów i zadań, a zwłaszcza hierarchii ich ważności. Za kontrowersyjną należy również uznać jednolitość w zakresie mierników. W ocenie autorki dobór celów, zadań i mierników powinien leżeć w gestii poszczególnych JST. Standaryzowanie powinno stanowić jedynie punkt odniesienia, pozwalając na wdrożenie własnych rozwiązań w powyższym zakresie.

Oczywiście pomimo że system budżetowania zadaniowego zostanie wdrożony i zacznie funkcjonować, mogą pojawić się różne zagrożenia. Dotyczą one na przykład wykorzystywania niewłaściwych informacji, które podlegają analizie (zafałszowanie wartości mierników, błędnie dobrane mierniki, pomyłki w pomiarze, nieścisłości w interpretacji i ocenie) czy też opóźnień w ich dostarczaniu.

## 5. Zakończenie

Jednostki samorządu terytorialnego zaspokajają szeroki zakres potrzeb społeczności lokalnych. Ze względu na ograniczoną wielkość środków publicznych ważna jest umiejętność ich alokacja. Dlatego jednostki te permanentnie poszukują sposobów poprawy gospodarowania, co skłania do objęcia racjonalnym zarządzaniem wszelkich obszarów prowadzonej przez nie działalności. Instrumentami wykorzystywanymi w tym celu mogą być budżetowanie zadaniowe oraz zrównoważona karta dokonań.

Wdrożenie budżetowania zadaniowego w JST nie gwarantuje, że sposób prowadzenia działalności automatycznie stanie się lepszy, daje jednak takie możliwości. Uzyskanie pozytywnych efektów uwarunkowane jest umiejętnym wykorzystaniem jego potencjału. Dzięki odpowiednio dokładnym informacjom o kosztach zadań możliwe staje się zarządzanie tymi kosztami, którego rezultatem powinien być wzrost efektywności i skuteczności.

Zbudowanie systemu mierników opartych na BS wymaga fachowej wiedzy i doświadczenia. Poprawne odczytanie informacji, jakie niesie miernik, musi opierać się na bazie zgromadzonych wieloletnich danych odnośnie do efektów, wydatków i innych parametrów wpływających na jakość analiz. Jednak samo skonstruowanie mierników nie wystarczy do podniesienia efektywności czy skuteczności. Warunkiem koniecznym staje się ich wykorzystanie w procesie decyzyjnym, które często uzależnione jest od woli kadry zarządzającej. Należy podkreślić, że wdrożenie systemu mierników jest procesem wieloletnim. Dlatego efekty mogą być dostrzegane dopiero po pewnym okresie funkcjonowania, co również stanowi jedną z istotnych barier ograniczających zamiary jego wdrożenia.

## Literatura

- Borowik M., 2013, *Doskonalenie systemu zarządzania finansami w jednostkach administracji publicznej*, edu-Libri, Kraków-Legionowo.
- Dżurak P., 2002, *Balanced Scorecard*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa.
- Filipiak B., 2010, *Pomiar dokonań jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 122, s. 122-130.
- Filipiak B., 2011, *Efektywność w zarządzaniu finansami samorządowymi. Skutek kryzysu czy obiektywna konieczność?*, Zeszyty Naukowe nr 10, PTE, Kraków, s. 223-236.
- Franek S., Będzieszak M., Lubińska T., 2011, *Budżet zadaniowy w powiatach i gminach – metodyka BEST i aspekty wdrożeniowe*, [w:] *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa.
- Kaczurak-Kozak M., 2013, *Wdrażanie i konstrukcja budżetu zadaniowego w Polsce*, Studia Lubuskie, t. IX, PWSZ, Sulechów, s. 179-201.
- Korolewska M., 2010, *Budżet zadaniowy narzędziem realizacji polityki budżetowej*, Studia BAS, nr 3(23), Warszawa.
- Lubińska T., 2009, *Budżetowanie zadaniowe w kontekście zasad podatkowych i zasad budżetowych*, [w:] *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, red. S. Wieteska, M. Wypych, Uniwersytet Łódzki, Łódź.
- Lubińska T., 2010, *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., 2014, *Ocena złożoności zadaniowego planu wydatków budżetu państwa oraz skuteczności osiągania planowanych wartości mierników efektów w latach 2011-2014*, [w:] *Zarządzanie finansami publicznymi. Planowanie wieloletnie efektywności zadań publicznych, benchmarking*, red. S. Franek, M. Będziesza, Difin, Warszawa.
- Lubińska T., Lozano-Platonoff A., Strąk T., 2006, *Budżet zadaniowy – racjonalność – przejrzystość – skuteczność*, *Ekonomista*, nr 5, s. 647-666.

- Lubińska T., Strąg T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak M., Godek M., 2009, *Zasady skuteczności i efektywności jako zasady pomiaru efektów z nakładów publicznych*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty rachunkowości zarządczej i controllingu*, C.H. Beck, Warszawa.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., 2006, *Finanse publiczne w Polsce*, LexisNexis, Warszawa-Rzeszów.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., 2015, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*. Przewodnik, Presscom, Wrocław.
- Marczakowska-Proczka J., 2008, *System budżetowy państwa*, [w:] B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak (red.), *System finansowy w Polsce 2*, PWN, Warszawa.
- Misiąg W., 2004, *Mierzenie ilości i jakości usług publicznych*, Kontrola Państwowa, nr 1 (numer specjalny), s. 62-71.
- Owsiak S., 2005, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa.
- Patrzałek L., 2006, *Przesłanki i warunki wdrażania budżetu zadaniowego*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, nr 19, Poznań, s. 53-59.
- Pogoda A., Chrzanowski M., Marczewski K., 2010, *Fundamentalne znaczenie miernika jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*, [w:] *Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa, s. 117-118.
- Salachna J.M., 2017, *Budżet z perspektywy zarządczej*, [w:] J.M. Salachna, U.K. Zawadzka-Pąk, G. Michalczuk, *Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Świderek I., 2012, *Budżet zadaniowy i strategiczna karta wyników w jednostkach samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.
- Urbaniak G., Strumnik A., 2009, *Budżet zadaniowy jako metoda zarządzania finansami publicznymi powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury*, Prokuratura i Prawo, nr 5, s. 88-104.
- Zawadzka-Pąk U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.
- Zioło M., 2008, *Gospodarka finansowa w sektorze publicznym*, [w:] Szewczuk A., Zioło M., *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe US, Szczecin.
- Zioło M., 2014, *Ekonomiczne i prawne instrumenty zapewnienia efektywności wydatków gmin*, [w:] *Zarządzanie finansami publicznymi. Planowanie wieloletnie efektywności zadań publicznych, benchmarking*, red. S. Franek, M. Będzieszak, Difin, Warszawa.