

Beata Filipiak

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

POMIAR DOKONAŃ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO PRZY UŻYCIU MIERNIKÓW FINANSOWYCH

Streszczenie: Artykuł wskazuje na potrzebę, znaczenie i metodykę pomiaru dokonań na podstawie budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego. W artykule zaprezentowano kierunki wykorzystania mierników finansowych jako mierników wykorzystywanych w procesie oceny realizacji zadań. Autor dokonał klasyfikacji mierników na podstawie dwóch podejść, które mogą być wykorzystywane w ocenie dokonań jednostki samorządu terytorialnego.

Słowa kluczowe: JST, pomiar dokonań, budżet zadaniowy

1. Wstęp

Organy jednostek samorządu terytorialnego (JST) poszukują nowych rozwiązań w zakresie zwiększania efektywności realizowanych zadań. Zmiany zachodzą w zakresie instrumentów i technik zarządzania finansami, planowania budżetowego czy też gospodarki finansowej. Głównym celem podejmowanych działań jest podniesienie efektywności wykorzystania publicznych środków finansowych oraz zapewnienie jawności i przejrzystości finansów samorządowych.

Jednym z obszarów szczególnie wrażliwych jest budżet. Wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2010 r. nowej ustawy o finansach publicznych wymusza zmianę podejścia do planowania budżetowego z tradycyjnego na zadaniowe. Ustawodawca nie wskazuje enumeratywnie na obowiązek ujmowania gospodarki finansowej w ramy budżetu zadaniowego, ale wprowadza zapisy, których wykonanie prowadzi powoli do opracowania i uchwalania w JST budżetowania zadaniowego. Należy podkreślić, że wprowadzenie budżetu zadaniowego może prowadzić do lepszej efektywności wydawania środków publicznych, zwiększenia przejrzystości i czytelności budżetu, a przez to jawności i przejrzystości finansów publicznych, przyczyniając się w ten sposób do pozytywnego postrzegania administracji publicznej przez społeczeństwo. Ponadto nastawione jest ono na pomiar wyników i dokonań zarówno w układzie rocznym, jak i w ramach wieloletniego planu finansowego.

Celem artykułu jest wskazanie na przesłanki i podejście do pomiaru dokonań na podstawie budżetowania zadaniowego w JST oraz zwrócenie uwagi na możliwość wykorzystania mierników finansowych w procesie oceny realizacji zadań.

2. Budżet zadaniowy w JST a przesłanki pomiaru dokonań

Budżet zadaniowy jest planem pozwalającym na zestawienie dochodów i wydatków JST w ujęciu zadaniowym, ale również instrumentem umożliwiającym ocenę jakości i efektywności wykonywania zaplanowanych zadań. Budżet zadaniowy, pełniąc te dwie funkcje jednocześnie, musi być opisany zestawem mierników pozwalających na ustalenie stopnia realizacji poszczególnych zadań oraz przyjętych celów. Pomiar dokonań jest wpisany jako warunek podstawowy budżetowania zadaniowego.

Zestaw mierników jest częścią systemu pomiaru wykonania zadań oraz celów postawionych przed JST [*Budżet...*, s. 115]. System ten nosi nazwę *performance measurement system*. Celem tego systemu jest poprawa sprawności zarządzania JST, procesu podejmowania decyzji (zwłaszcza finansowych) oraz efektywności wykonywanych zadań. Zwłaszcza ten ostatni element jest opisany przez koncepcję tzw. trzech E, oznaczających oszczędność, wydajność i skuteczność [*Choosing...*, s. 10]. Mierniki jako integralna część systemu powinny pozwalać na dokonywanie ocen, w jakiej relacji pozostają poszczególne zadania w stosunku do potrzeb zgłaszanych przez społeczeństwo oraz sposobu ich wykonania wobec posiadanych zasobów.

Koncepcja opracowania systemu pomiaru dokonań na podstawie budżetu zadaniowego jest pochodną koncepcji *new public management*, w której JST traktuje się jako dostawców specyficznych usług (usług publicznych, społecznych i komunalnych) [Filipiak 2005, s. 451–478] na rzecz społeczeństwa, a nie jako podmioty wykonujące przypisane prawem, biurokratyczne działania. Świadczone usługi przyjmują postać zadań oraz są opisane wiązką celów zapisanych w strategii JST. Obowiązującą podstawową zasadą jest traktowanie obywatela oraz inwestora jako „klienta”, a nie petenta. Liczy się w niej stopień zadowolenia „klienta” z jakości usług wykonanych przez organy samorządowe. Zadaniem organów samorządowych jest orientacja na klienta oraz dostarczenie tych usług, które są niezbędne dla społeczeństwa [Filipiak 2006, s. 131–145]. Odpowiedzialność za dostarczanie usług przez organy samorządowe oznacza odpowiedzialność za to, by usługa była dostępna, a jej jakość była zgodna ze znanymi i akceptowanymi społecznie normami (standardami). Należy pamiętać, że organy samorządowe nie muszą angażować się w wykonywanie tej usługi bezpośrednio, mogą pełnić funkcję outsourcingodawcy. To podejście wymaga dokonania bezwzględnej standaryzacji usług – co w chwili obecnej jest elementem trudnym do określenia, gdyż w praktyce najczęściej przyjmuje się stan zastany – oraz przejęcia odpowiedzialności za realizację standardu. Określenie standardu wymusza opracowanie ram kosztowych wykonania standardu. To zaś wiąże się z alokacją zasobów w sposób zgodny z obowiązującym prawem [Ustawa..., art. 44 ust. 3], czyli należy założyć, że usługa (zadanie) wykonywana

będzie środkami najbardziej skutecznymi, wydajnymi i ekonomicznymi, a przyjęty standard nie ulegnie zmianom w każdym roku, tylko zostanie opisany w dłuższym przedziale czasu.

Takie podejście wymusza przyjęcie systemu pomiaru dokonań opisanego przez mierniki wykonania zadań oraz celów postawionych przed JST. Opracowanie zestawu mierników musi opierać się na wiedzy dotyczącej celu podejmowanego działania, kosztu związanego z tym działaniem oraz określenia efektu, który podlega pomiarowi. Nie można mierzyć efektywności ani jej wymagać, jeśli wcześniej nie zdefiniuje się oczekiwanych efektów i nie nauczy się ich mierzyć [Schacter 1999].

Przyjmując wskazania ustawowe, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów [Ustawa..., art. 44 ust. 3], należy opracować system pomiaru dokonań, aby móc określić, czy realizowane zadania są prowadzone zgodnie z wskazanymi powyżej zasadami. Brak standardów, czy zestawu mierników pozwalających na dokonywanie ocen uniemożliwia określenie, czy zapisane ustawowo zasady są realizowane w sposób jednoznaczny.

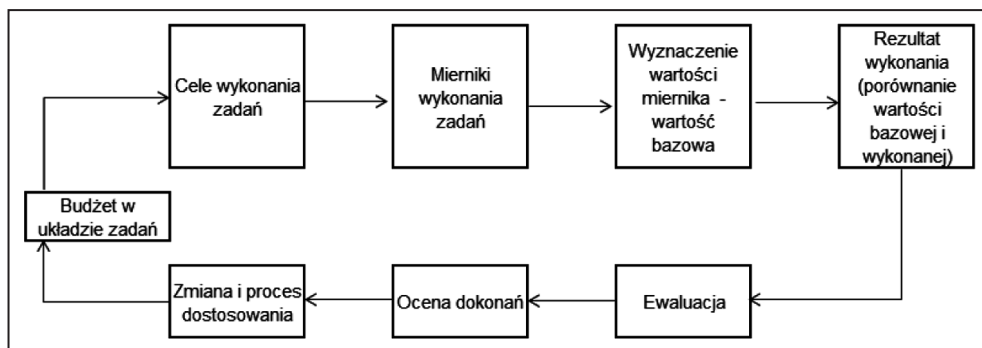
Nie mniej ważnym motywem do wdrożenia systemu pomiaru wykonania zadań oraz celów postawionych przed JST jest realizacja zasady jawności finansów publicznych [Ustawa..., art. 33–34]. Ustawodawca wskazuje, że konieczne jest podawanie do publicznej wiadomości (czyli w praktyce do publicznej oceny) informacji na temat zakresu zadań lub usług wykonywanych, lub świadczonych przez JST oraz wysokości środków przeznaczonych na ich realizację, a także na temat zasad i warunków świadczenia ulg oraz zasad odpłatności. Oznacza to nie tylko dokonywanie kontroli społecznej, ale daje społeczeństwu również możliwość porównywania standardów, szacowania korzyści uzyskiwanych z poniesionych nakładów na przyjęte w budżecie zadania, czy też odniesienie się do poziomu odpłatności jako elementu ograniczającego konsumpcję usług publicznych.

Wskazane powyżej przesłanki wskazują na konieczność przejścia od tradycyjnych metod pomiaru dokonań w postaci oceny wykonania projektu budżetu (który to projekt był wielokrotnie zmieniany w ciągu roku budżetowego i nie oddawał stopnia realizacji przyjętego celu lub zadania) do nowego podejścia opartego na miernikach. Zwłaszcza, że wraz z wdrożeniem budżetu zadaniowego staje się konieczne przyjęcie zestawu mierników. Jak wskazywano, nowe zapisy ustawy o finansach publicznych odwołują się również (może nie bezpośrednio) do konieczności dokonywania ocen i pomiaru dokonań.

3. Elementy procesu pomiaru dokonań na podstawie budżetu zadaniowego

Pomiar procesu dokonań powinien przebiegać w następujących etapach: sformułowanie celów wykonania zadań, opracowanie zasad konstrukcji dla mierników wykonania zadań, zdefiniowanie oczekiwanych efektów wykonania zadań, rzeczywisty

pomiar i ustalenie przyczyn odchyłeń [Artley 2001, s. 15]. Rysunek 1 prezentuje proces pomiaru dokonań w formie sprzężenia zwrotnego.



Rys. 1. Proces pomiaru dokonań w JST

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Artley, Stroh 2001, s. 14–15].

Należy wskazać, że powyższy przebieg pomiaru dokonań musi uwzględniać sprzężenie i powiązania przyczynowo-skutkowe między zadaniami i przyjętymi celami w budżecie a miernikami opisującymi pożądany stopień realizacji celu. Ważnym elementem jest ewaluacja i poszukiwanie przyczyn odchyłeń oraz proces weryfikacji prawidłowości przyjętych celów i mierników, bazujący na analizie rozbieżności między miernikami bazowymi a ich wykonaniem.

4. Mierniki finansowe w procesie pomiaru dokonań JST

Jak już wskazano, szczególnym instrumentem budżetu zadaniowego jest miernik. Może on mieć wyraz finansowy lub niefinansowy. Miernik niefinansowy ilustruje związek przyczynowo-skutkowy, który nie posiada wymiaru wartościowego.

Miernik finansowy to zestawienie ze sobą co najmniej dwóch wielkości opisanych za pomocą liczb (najczęściej są to wielkości finansowe). Oddaje on pewną relację między badanymi wielkościami w ujęciu wartościowym. Może on zostać oparty na miarach absolutnych (wyraża wielkości liczbowe w jednostkach naturalnych lub umownych) lub na miarach względnych (wyraża stosunek liczbowy dwóch lub więcej wielkości bezwzględnych) [Dylewski, s. 59].

W procesie pomiaru realizacji zadań publicznych zaleca się stosować następujące grupy mierników [Nowe..., s. 59; <http://bip.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=3402&wysw=2&sub=sub2>]:

- grupa nakładów, dzięki którym dokonuje się oceny oddziaływania zaangażowanych w proces świadczenia usług publicznych czynników – ludzkiego, rzeczowego i kapitałowego – w stosunku do wydatków, mierniki te są wykorzystywane

do mierzenia zasobów ludzkich, rzeczowych i kapitałowych zaangażowanych w realizację zadań (czyli w wyniki i skutki);

- produktów, dzięki którym ocenia się rezultat częściowy w porównaniu do wydatków poniesionych na jego osiągnięcie, ta grupa mierników służy do pomiaru pośrednich elementów procesu realizacji zadań;
- wyników wykorzystywanych do mierzenia efektów realizowanych zadań, co oznacza ocenę poniesionych nakładów (wydatków) na uzyskanie konkretnego efektu.

Wskazane powyżej mierniki mogą mieć charakter finansowy bądź niefinansowy.

Mierniki powinny spełniać następujące zasady, stanowiące o prawidłowości ich konstrukcji [<http://bip.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=3402&wysw=2&sub=sub2>]:

- istotności – zasada wskazująca, w jakim stopniu cele danego zadania są ważne w stosunku do rosnących potrzeb i priorytetów rozwoju społeczno-gospodarczego danej JST;
- efektywności – zasada pokazująca, jak spożytkowano zasoby na wytworzenie usług lub osiągnięcie konkretnych rezultatów;
- skuteczności – zasada wskazuje, jak dalece dane zadanie będzie służyć osiągnięciu celów szczegółowych i głównych przewidzianych w strategii;
- użyteczności – zasada opisuje, czy zadanie będzie miało wpływ na docelową grupę w zakresie zaspokajania jej potrzeb;
- trwałości – zasada określająca, czy i w jakim stopniu należy oczekiwać zmian powstałych w wyniku zakończenia realizacji zadania.

Dla każdego miernika w budżecie zadaniowym należy podać jego wartości:

- bazowe,
- planowane w danym roku budżetowym,
- docelowe lub referencyjne.

Biorąc pod uwagę zarówno zasady, jak i rodzaje mierników, które należy zastosować do konkretnych zadań, nie zawsze uda się opisać stopień realizacji celu miernikami finansowymi. Należy podkreślić, że zwłaszcza zadania bazujące na ocenie satysfakcji, czy stopniu zaspokojenia potrzeb zgłaszanych przez społeczeństwo będą bazowały, już ze swej istoty, na miernikach niefinansowych. W większości przypadków do pomiaru zadań, które będą opisane ilościowo, możemy zastosować miernik finansowy.

Biorąc pod uwagę dwa podejścia do klasyfikacji mierników (oparte na zasadzie modelu produkcji oraz na strategicznej karcie wyników BSC) można wskazać, które z grup mierników mogą wykorzystywać wskaźniki finansowe.

Proces wykonywania zadań w modelu produkcji oparto na trzech zasadniczych elementach: nakładach, wynikach, skutkach. Dlatego też mierniki będą odnosić się właśnie do tych wskazanych trzech elementów. W tabeli 1 umieszczono klasyfikację mierników w ujęciu OECD oraz ich charakterystykę.

Tabela 1. Rodzaje mierników w ujęciu OECD i ich charakterystyka

Wyszczególnienie	Charakterystyka mierników
Nakłady	ilość – ilościowy (mierzalny wartościowo) charakter analizowanych zjawisk (MF) jakość – ocena w stosunku do zgłaszanych wymagań (MNF) terminowość – miernik tempa i czasu pracy (MF + MNF) cena (MF)
Wyniki	ilość – ilościowy (mierzalny wartościowo) charakter analizowanych zjawisk (MF) jakość – ocena w stosunku do zgłaszanych wymagań (MNF) terminowość – miernik tempa i czasu pracy (MF + MNF) koszt – miernik nominalnej (realnej) wartości nakładów (MF) wydajność – miernik pozwalający na ustalenie ilości wykorzystanych nakładów w procesie wytworzenia i dostarczenia usług, odniesiony do konkretnego ilościowego kryterium (MF)
Skutki	stopień realizacji celów – miernik pozwalający na ustalenie stopnia zrealizowania celów przyjętych w strategii oraz dla planów wieloletnich (MF + MNF) skuteczność kosztów – pozwalający na pomiar oczekiwanych rezultatów w stosunku do poniesionych nakładów w odniesieniu co najmniej do dwóch jednakowych usług, wykonywanych alternatywnymi sposobami (MF) relacja koszty – korzyści – pozwalająca mierzyć relację poniesionych kosztów do uzyskanych korzyści (MF) zadowolenie społeczeństwa (MNF)

MNF – miernik niefinansowy, MF – miernik finansowy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Budżet... 2010, s. 133].

Należy podkreślić, że prezentowany układ pozwala na stwierdzenie, że przeważająca liczba mierników to mierniki finansowe. Mimo krytyki mierników finansowych [Kaplan 2006, s. 47], połączenie ich z miernikami niefinansowymi pozwala na wskazanie właściwej drogi do sukcesu, jaką jest rozwój społeczności lokalnych i regionalnych.

Drugie podejście oparto na BSC, która ze swej istoty służy do pomiaru dokonań. Jest ono czymś więcej niż systemem mierzenia wyników, stanowi bowiem element zarządzania strategicznego [Kaplan 2006, s. 29]. Z tego też powodu należy podejście to stosować do mierzenia wyników w JST. Jednostki te tworzą strategię, wyznaczają cele, planują oraz są nastawione na ocenę swoich dokonań, chociażby z punktu widzenia obligatoryjności składania sprawozdań półrocznych i rocznych z wykonania budżetu.

Dokonania JST mierzone są z punktu widzenia czterech perspektyw: finansowej, klienta (społeczeństwo: obywatele i inwestorzy instytucjonalni), procesów wewnętrznych i rozwoju. Każda perspektywa jest opisana celami (ogólnymi i szczegółowymi, miernikami, inicjatywami oraz planami działania [Kaplan 2006, s. 33,

Tabela 2. Rodzaje mierników w strategicznej karcie wyników i ich charakterystyka

Wyszczególnienie – mierniki	Charakterystyka mierników
Perspektywa finansowa	
Wzrostu	stopa wzrostu dochodów i ich struktura (MF) dochody na jednego mieszkańca (MNF) nakłady inwestycyjne w relacji do wydatków (MF) nakłady inwestycyjne w relacji do dochodów (MF)
Utrzymania	poziom wydatków na realizowane zadania (MF) struktura wydatków ponoszonych na realizowane zadania (MF) wydatki na jednego mieszkańca (MF) koszt jednostkowy (dla zadań, które są realizowane z pełną odpłatnością) (MF) stopa redukcji kosztów (MF) stopień wykorzystania majątku (MF)
Efektów	stopień zadowolenia klientów (MNF) liczba podjętych zadań infrastrukturalnych (MF) liczba zadań zakończonych zgodnie z planem (MF) wzrost(spadek) nakładów inwestycyjnych (MF) nakłady inwestycyjne na jednego mieszkańca (MF)
Perspektywa klienta	
Czasu	okres, w którym istnieje możliwość zaspokojenia zgłaszanych potrzeb przez klienta (MNF)
Jakości	wadliwość (liczba usterek, reklamacji, opóźnień) w procesie realizacji zadania (MNF)
Kosztu	cena usługi dla klienta (MF)
Lojalności klienta (obywatela)	utrzymanie liczby klientów korzystających z usług (MNF)
Satysfakcji klientów	poziom satysfakcji z realizowanych usług (MNF)
Perspektywa procesów wewnętrznych	
Procesu innowacji	liczba wprowadzonych nowych usług bazująca na innowacjach (MNF) nakłady na usługi innowacyjne (MF)
Działalności operacyjnej	mierniki charakteryzujące proces świadczenia usług zgodnie z zasadą efektywności (wadliwość, czas realizacji, koszty, przychody) (MF + MNF)
Perspektywa rozwoju	
Kadrowe	satysfakcja pracowników (MNF) rotacja pracowników (MNF) wydajność czasu pracy pracowników (MNF)
Możliwości systemów informacyjnych	odsetek procesów, które przydatne są pracownikom w procesie świadczenia usług (MNF) jakość informacji (MNF)
Motywacji, decentralizacji i zbieżności celów	miernik zgłoszonych i zrealizowanych inicjatyw (MNF) miernik poprawy efektywności (MF + MNF) zaangażowanie pracowników w realizację celów (MNF)

MNF – miernik niefinansowy, MF – miernik finansowy.

Źródło: opracowanie własne za: [Budżet... 2010, s. 140–143; Dylewski, Filipiak, Gorzałczyńska-Koczkodaj 2004, s. 94–140; Kaplan, Norton 2006, s. 62, 130–133].

217, 219; Friedbag 2003, s. 10]. W tabeli 2 zaprezentowano klasyfikację mierników w czterech perspektywach strategicznej karty wyników oraz ich krótką charakterystykę.

W konstrukcji mierników należy kierować się zasadą, że BSC powinna opierać się na ciągu zależności przyczynowo-skutkowych wynikających ze strategii, włączając w to oszacowanie terminu realizacji oraz ustalenie związków pomiędzy miernikami. Stosowalność wskazanej zasady jest istotna z punktu widzenia realizacji podstawowego celu, jaki wyznaczają samorządowi ustawy, oraz z punktu widzenia przyjętego celu strategicznego. Ponadto należy pamiętać, że wskazane cztery perspektywy BSC pozwalają zachować równowagę pomiędzy celami, wymaganymi wynikami i czynnikami, które wpływają na ich realizację, oraz miernikami obiektywnymi i subiektywnymi.

5. Podsumowanie

Pomiar dokonań na podstawie wskaźników finansowych, zwłaszcza dla zadań, które zostały opisane ilościowo, wydaje się być obiektywny. Wskaźnik finansowy pokazuje nie tylko zmiany i trendy w czasie, ale dzięki konstrukcji istnieje możliwość poznania wpływu określonych czynników na poziom realizacji zadania.

Pomiar dokonań w przypadku JST jest możliwy pod dwoma podstawowymi warunkami: dokonania standaryzacji usług oraz wdrożenia koncepcji budżetu zadaniowego. Samo budżetowanie zadaniowe jest instrumentem zarządzania sprawami publicznymi, opartego na systemach pomiaru kosztów, korzyści oraz odnoszenia się do celów zawartych w strategii.

Najbardziej wymiernym i przejrzystym elementem dokonywania ocen są wskaźniki finansowe. Jednakże mimo wielu zalet i obiektywizacji, wszak zapewniają mierzalność, mają też i swoje wady, co powyżej wskazano. Wymagają wiedzy o czynnikach kształtujących wykonanie danego zadania, ale nie zawsze pozwalają odnieść się do stopnia zaspokojenia potrzeb zgłaszanych przez społeczeństwo. Dlatego oprócz wskaźników finansowych muszą być stosowane również mierniki niefinansowe.

Literatura

- Artley W., Stroh S., *The Performance-based management. Establishing an integrated performance measurement system*, Performance-Based Management Special Interest Group, September 2001.
- Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, red. M. Postuła, P. Perczyński, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., *Analiza finansowa w JST*, Municipium, Warszawa 2004.
- Filipiak B., Dylewski M., *Usługi publiczne*, w: *Współczesna ekonomika usług*, red. S. Flejterski, A. Panasiuk, J. Perenc, G. Rosa, PWN, Warszawa 2005.
- Filipiak B., *New public management w sektorze publicznym – idea czy rzeczywistość*, w: *Studia finansów i bankowości. Finanse i bankowość w integrującej się Europie*, red. T. Famulska, J. Nowakowski, Difin, Warszawa 2006.

- Friedbag R., Schmidt W., *My balanced scorecard*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Joumard I., Kongsrud P., Nam Y.S., Price R., *Enhancing the effectiveness of public spending: Experience in OECD countries*, OECD Economics Department Working Papers, no. 380, OECD Publishing, 2004.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników*, PWN, Warszawa 2006.
- Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- Schacter M., *Results-based management in CIDA: An introduction guide to the concepts and principles*, Canadian International Development Agency, Ottawa 1999.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).
- Choosing the right FABRIC a framework for performance information*, March 2001, http://archive.treasury.gov.uk/performance_info/fabric.pdf.
- <http://bip.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=3402&wysw=2&sub=sub2>

MEASUREMENT OF THE TERRITORIAL-GOVERNMENT UNITS' ACHIEVEMENTS BY USING FINANCIAL MEASUREMENT INSTRUMENTS

Summary: The article presents requirements, meaning and methods of measure achievements of the budgetary circles in territorial-government units. The author prepared the classification of the measure instruments made on two approaches, which can be used by estimation of the territorial-government unit's achievements.