

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Piotr Oleksyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

DETERMINANTY EFEKTYWNOŚCI ZOBOWIĄZAŃ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu wskazanie kluczowych czynników niezbędnych do oceny zobowiązań finansowych jednostek sektora finansów publicznych. Znowelizowana ustawa o finansach publicznych nakłada obowiązki związane ze ścisłą kontrolą poziomu zadłużenia również przez wszystkie jednostki samorządu terytorialnego. Narzędziem niezbędnym do efektywnego zarządzania także w zakresie zaciąganych zobowiązań jest właściwy plan działania, którego niezbędnym elementem jest też prognoza przyszłych przepływów pieniężnych. Jednostki samorządu terytorialnego mają obowiązek przygotowywania wieloletniej prognozy finansowej, która jest narzędziem wspierającym kontrolę przyszłych zobowiązań. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych nie można rozważać problemu efektywności wyłącznie w charakterze efektywności ekonomicznej.

Słowa kluczowe: zobowiązania finansowe, efektywność, wieloletnia prognoza finansowa, kontrola zarządcza.

1. Wstęp

W warunkach ograniczonych środków przeznaczonych na podstawową działalność kluczowym zagadnieniem jest najbardziej efektywne wykorzystanie tychże środków. Problemem jest jednak w takim przypadku pomiar efektywności środków wydawanych na działalność publiczną. Nie jest możliwe zastosowanie standardowych wskaźników analizy finansowej, gdyż w większości podstawą szacowania efektywności są przychody generowane z danego przedsięwzięcia. Większość statutowych działań jednostek sektora finansów publicznych związana jest z ich misją, czyli zaspokajaniem podstawowych potrzeb społecznych, które rzadko związane są z osiąganiem przychodów. Należy się zastanowić, w jaki sposób mierzyć efektywność działania sektora budżetowego.

Efektywność wydatków publicznych jest problemem często poruszonym w teorii finansów publicznych, zwłaszcza w aspekcie przewidywanego wzrostu zapotrzebowania na dobra i usługi publiczne, wynikającego w dużej mierze z niekorzystnych tendencji ogólnoswiatowych. W obliczu występowania silnych presji wydatkowych oraz przy ograniczonej wielkości środków publicznych konieczna jest analiza efek-

tywności i oszczędność w wydatkowaniu środków, pozwalająca na skuteczniejsze ich wykorzystanie. Ponadto pojawił się nowy trend w zarządzaniu finansami publicznymi, kładący nacisk na lepsze definiowanie celów polityki państwa, szczegółowe planowanie zadań, monitorowanie postępów w ich realizacji oraz kontrolę osiągniętych rezultatów.

Pierwszym sposobem pomiaru efektywności mogłoby być zastosowanie wzorcowych wskaźników branżowych jako wzorców, z którymi poszczególne jednostki porównywałyby efekty swojej działalności. Wymagałoby to jednak pozyskiwania takich informacji z ogólnodostępnych publikatorów oraz wypracowania standardowych metod pomiaru kosztów danego działania. Należy pamiętać również o prezentacji takich wskaźników w podziale na regiony geograficzne kraju, gdyż ustalenie jednego ogólnokrajowego wskaźnika jako jedyne wzorca nie miałoby szczególnego zastosowania. Następnie jednostki działające na danym terytorium porównywałyby własne wyniki z opublikowanymi wskaźnikami wzorcowymi.

Celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych czynników mających wpływ na ocenę efektywności działalności jednostek sektora finansów publicznych. Pomiar efektywności zostanie zawężony do działalności w zakresie struktury finansowania ich działalności ze źródeł zewnętrznych (zobowiązań). Misją tych podmiotów jest szeroko rozumiana służba na rzecz lokalnych społeczności, dlatego należy wprowadzić również inne aspekty pomiaru efektywności. Trzeba rozważyć działalność tych jednostek także przez pryzmat efektywności społecznej. Rzetelna informacja zawierająca ogół zobowiązań sektora finansów publicznych ma bardzo ważne znaczenie przy podejmowaniu decyzji dla strategicznych działań, których skutkiem najczęściej jest przygotowywanie nowych regulacji prawnych o najwyższym priorytecie. Zarządzanie zobowiązaniami w jsfp związane jest ściśle z minimalizacją kosztów pozyskania finansowania, jak również z przedstawieniem rzetelnej i wiarygodnej informacji o wszystkich zobowiązaniach jednostki.

2. Zobowiązania finansowe jednostek według ustawy o rachunkowości

Niewystarczające środki budżetowe są najczęstszą przyczyną stosowania różnorodnych form finansowania zadań publicznych. Pozyskanie finansowania na duże projekty strukturalne jest często bardzo trudnym zadaniem. W czasie kryzysu wiele banków odmawia finansowania w postaci kredytów nawet stałym klientom o ugruntowanej pozycji i wysokim ratingu, którzy nie mają problemów z regulacją swoich zobowiązań. Często taka sytuacja dotyczy również jednostki sektora finansów publicznych, których zadaniem jest m.in. rozwój infrastruktury. Większość tych inwestycji finansowana jest ze środków centralnych lub są dofinansowane ze środków UE. Należy jednak pamiętać, że fundusze te nie zawsze będą dostępne. Najczęściej jednostki sektora finansów publicznych zaciągają zobowiązanie o charakterze kredytowym, jednak stosowane są także inne rozwiązania [Gąsiorek 2010, s. 23].

Emisja obligacji komunalnych jest bardzo dobrym sposobem pozyskania środków na finansowanie podstawowych zadań jednostek sektora finansów publicznych. Jest to proces skomplikowany, ale w przypadku dużych inwestycji infrastrukturalnych jest często jedynym sposobem na pozyskanie finansowania. Jednostki sektora finansów publicznych nie mają obowiązku przygotowywania prospektu emisyjnego, jednak niewiele z nich decyduje się na samodzielną emisję obligacji. Ogłoszenie emisji obligacji nie musi być zakończone sukcesem, gdyż nie zawsze znajdują się „inwestorzy”, którzy obejmą – wpłacą środki w celu nabycia obligacji.

Umowa leasingu zwrotnego to kolejny przykład powstania zobowiązań finansowych jednostki. Umowa ta przewiduje przekazanie własności użytkowanego środka trwałego na firmę leasingową. W zamian za przekazanie środka trwałego przekazujący otrzymuje płatność zbliżoną do bieżącej wartości składnika aktywów. Po przekazaniu składnika majątku pierwotny właściciel nadal zachowuje prawo do pełnego użytkowania tego składnika, lecz nie jest jego właścicielem. Kolejnym ważnym punktem umowy jest obowiązek przekazywania firmie leasingowej płatności będących opłatą za możliwość korzystania z przedmiotu leasingu. Suma opłat leasingowych jest kwotą pierwotnej płatności powiększonej o pewne dyskonto będące korzyścią dla firmy leasingowej.

Nowym rozwiązaniem stosowanym w sektorze są zobowiązania z tytułu partnerstwa publiczno-prywatnego. Identyfikacja zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego, które nie jest realizowane w formie spółki, jest czynnością skomplikowaną. W pierwszej kolejności, wykorzystując zasadę ostrożności, należy odpowiednio oszacować przyszłe zobowiązania wynikające z umowy w celu zawiązania rezerw w wysokości przyszłych płatności.

Analizując problem zobowiązań, należy podkreślić rolę wyceny bilansowej. Wycena, zgodna z ustawą o rachunkowości, powoduje z jednej strony zmianę wartości poszczególnych składników, z drugiej zaś odnośzona jest na wynik finansowy. Bardzo ważnym aspektem wyceny jest odpowiednie przedstawienie w wiarygodnej wartości wszystkich składników oraz identyfikacja wszystkich zobowiązań, których pominięcie może w przyszłości poważnie zagrozić płynności finansowej jednostki [Kowalczyk 2010, s. 54].

3. Specyfika działalności jednostek sektora finansów publicznych

Sprawne funkcjonowanie każdej jednostki gospodarczej uzależnione jest w wysokim stopniu od przepływu informacji zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Wewnętrzny system informacyjny jest podstawą do podejmowania decyzji strategicznych, np. inwestycyjnych, jak również bieżących operacyjnych, często mających na celu zastosowanie środków zaradczych. Najważniejszą częścią tego systemu jest informacja finansowa w szerokim znaczeniu, rozumiana jako odzwierciedlenie stanu majątku jednostki i źródeł jego finansowania, zmian tychże składników oraz bieżących wyników działalności. Wszelkie informacje finansowe

generowane są i otrzymywane na podstawie zapisów księgowych, które w swoich założeniach przedstawiają wszelkie wartościowe zmiany zachodzące w jednostce sektora finansów publicznych. Działalność jsfp jako jednostek, których funkcjonowanie oparte jest wyłącznie na środkach powierzonych przez społeczeństwo, wymaga dodatkowych mechanizmów kontroli oraz oceny.

Znowelizowana ustawa o finansach publicznych zawiera ustawowy wymóg jej zapewnienia. Artykuł 68 ustawy nakłada na organ wykonawczy jednostki sektora finansów publicznych sprawowanie kontroli zarządczej, która przejawia się w następujących obszarach funkcjonowania tychże jednostek¹:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- 2) skuteczności i efektywności działania;
- 3) wiarygodności sprawozdań;
- 4) ochrony zasobów;
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;
- 7) zarządzania ryzykiem.

Każda jednostka sektora finansów publicznych stanowi punkt wyjścia do realizacji zasad skuteczności i efektywności z transparentnością działań i alokacji środków, której brak dyskwalifikuje możliwość jakiegokolwiek oceny. Skuteczność odnosi się do obliczenia stopnia zaawansowania rozpoczętych działań i obliczenia odchylenia od pełnego wykonania zadania. Efektywność należy rozpatrywać na podstawie dwóch kryteriów. Pierwszym z nich jest minimalizacja kosztów przy maksymalnym wykonaniu zadania. Natomiast w innym aspekcie należy rozpatrywać jako stopień realizacji zadania przy założonej wysokości kosztów [Lubińska (red.) 2009, s. 57].

4. Zagadnienie efektywności działania jednostki

W obliczu znacznej decentralizacji obowiązków publicznych, prowadzącej do zwiększenia zakresu zadań, a w konsekwencji także środków publicznych będących w gestii samorządu lokalnego, kluczowe staje się zagadnienie efektywności wydatków publicznych jednostek samorządu terytorialnego oraz identyfikacja czynników wpływających na tę efektywność.

Efektywność wydatków publicznych na szczeblu lokalnym można mierzyć, konfrontując koszty, poniesione przez jednostkę w celu uzyskania konkretnych korzyści dla jej mieszkańców, z osiąganymi wynikami. Pomiar efektywności wydatków publicznych w praktyce ma jednak pewne ograniczenia. Po pierwsze, instytucje sektora publicznego mają często inne priorytety niż maksymalizacja efektywności. Po drugie, powiązanie konkretnych kategorii wydatkowych ze wskaźnikami opisującymi ich efekty jest niejednokrotnie utrudnione. Na analizowane wskaźniki oprócz wydatków publicznych wpływ wywiera wiele innych czynników, np. uwarunkowania

¹ Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240).

kulturowe, historyczne czy geograficzne. Ocenę efektywności wydatków utrudnia ponadto oddalenie w czasie wydatków oraz efektów będących ich konsekwencją. Niemniej, przy zastosowaniu pewnych uproszczeń możliwa jest analiza porównawcza efektywności wydatków publicznych w poszczególnych jednostkach [Karbownik, Kula 2009, s. 7].

Pomiar wykonania zamierzonych działań jest ciągłym procesem monitorowania i raportowania w zakresie osiągnięć, dotyczących w szczególności postępu w realizacji określonych wcześniej celów. Mierniki wykonania zadań dotyczyć mogą rodzaju lub poziomu działalności, bezpośrednich produktów i usług tworzonych przez program lub rezultatów związanych z tymi działaniami. Przez program należy rozumieć działalność, projekt, program wieloletni w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, funkcję lub politykę, która ma zdefiniowany cel lub zbiór celów. Inaczej ujmując, pomiar wykonania celów/zadań jest instrumentem służącym do oceny postępu w stosunku do założonych celów danego programu lub zadania. Zarządzający jednostką sektora finansów publicznych powinni kierować się zasadą, aby starać się mierzyć to, co jest w jej działalności najważniejsze i co powinno być mierzone, zamiast koncentrować się na tym, co jest łatwe do zmierzenia. Celem systemu pomiaru wykonania zadań jest: poprawa zarządzania, zwiększenie przejrzystości oraz poprawa procesu podejmowania decyzji – zarówno w czasie teraźniejszym, jak i przyszłym [Haber, Szałaj 2009, s. 41].

Pomiar efektywności wybranych obszarów działalności jednostki budżetowej należałoby przeprowadzić na podstawie wielu różnych kryteriów, wśród których trzeba wymienić następujące aspekty:

- perspektywy finansowe – nie ogół kosztów, lecz koszt jednostkowy danego procesu jest kluczowy w podjęciu decyzji dotyczącej oceny;
- perspektywy demograficzne – podejmując decyzję dotyczącą rozwoju, należy również przygotować projekcję demograficzną danego obszaru;
- aspekt techniczny – powinien być kluczowym kryterium decyzji; w pierwszej kolejności należy przeprowadzić analizę stanu technicznego środków związanych z obsługą rozwojowego procesu;
- elastyczność – czyli perspektywy przekształcenia danej jednostki, połączenia lub rozszerzenia jej działalności.

Wiele różnych metod szacowania efektywności dedykowanych jednostkom sektora finansów publicznych zostało już opracowanych. Jednak w zakresie decyzji o zaciągnięciu przez jednostkę zobowiązań powinno się rozważać (poza efektywnością w sensie ekonomicznym) również efektywność społeczną oraz organizacyjną.

5. Efektywność społeczna

Wiele wyliczeń i wskaźników ekonomicznych bardzo często sprawdza się w teorii, która może sprawiać wrażenie racjonalnej, jednak nie zawsze znajdzie odzwierciedlenie w rzeczywistości. Jednostkę interesuje efektywność ekonomiczna, społeczeń-

stwo zaś efektywność społeczna, która może być znacznie niższa od indywidualnej z powodu strat, jakie ponosi społeczeństwo na skutek braku podjętych przez jednostkę samorządu terytorialnego działań. Efektywność społeczna jest trudna do oceny z uwagi na brak precyzyjnych metod pomiaru zewnętrznych efektów działalności jednostki oraz makroekonomicznego rachunku strat i korzyści [Sedlacek 2011, s. 307].

Nowością w rozważaniach mających na celu ocenę efektywności działania podmiotów niezorientowanych na działalność zarobkową jest szacowanie społecznej stopy zwrotu. *Social Return on Investment* (SROI), czyli stopa społecznego zwrotu z inwestycji, to narzędzie służące do analizy mechanizmów powstawania i trwania wpływu organizacji na społeczeństwo, środowisko i gospodarkę, mierzenia wartości tego wpływu i raportowania tego wpływu. SROI łączy zalety analizy kosztów i korzyści z audytem społecznym. Tym, co czyni je unikalnym, jest monetarne przedstawienie wszystkich istotnych inwestycji i skutków danej działalności, czyli po prostu przeliczanie wpływu społecznego na pieniądze. Podsumowaniem każdej analizy jest tzw. wskaźnik SROI, wskazujący stosunek inwestycji w przedsięwzięcie do korzyści, jakie uzyskało z niego społeczeństwo [Nicholls i in. 2011, s. 9]. SROI jak dotąd stosowane jest głównie przez instytucje publiczne i organizacje pożytku publicznego, które doceniają możliwość ujęcia za pomocą jednego narzędzia skutków finansowych i pozafinansowych swoich działań i inwestycji. Zagadnienie społecznej stopy zwrotu jest odpowiednim kryterium pomocnym w ocenie zasadności zaciągania zobowiązań finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego. Należy wymienić następujące korzyści wynikające ze stosowania omawianej metody [Matuszczak 2011, s. 32]:

- metodologia skupia się na skutkach i długotrwałym wpływie na daną społeczność lokalną;
- nie pomijając czysto finansowych kosztów i zysków z projektu, wskazuje na skutki poboczne, z których wiele ma znaczenie dla społeczeństwa, ale ze względu na brak raportowania są pomijane w procesie decyzyjnym;
- skutki są przedstawione z perspektywy przyszłych beneficjentów ostatecznych, co sprzyja obiektywizmowi, podobnie jak uwzględnienie skutków negatywnych;
- wskazuje obszary rozwoju w działalności jednostki;
- stanowi dobre narzędzie planowania i ewaluacji partnerstwa publiczno-prywatnego, ponieważ bada z równą dbałością opinie wszystkich interesariuszy.

6. Efektywność organizacyjna

Zarządzający jednostkami samorządowymi podlegają wieloaspektowej ocenie zawartej w przepisach prawnych. Jednak poza klasyczną oceną wielu z nich podlega ocenie przez członków lokalnych społeczności podczas wyborów samorządowych. Przy założeniu, że wyborcy zachowują się racjonalnie, należy zauważyć, że jednym

z kryteriów oceny jest stopień realizacji celów uwzględnionych w planie działalności danej jednostki samorządu terytorialnego. Efektywność organizacyjną można szacować i oceniać na podstawie wieloletniej prognozy finansowej przygotowanej przez zarząd danej jednostki.

Jednostki sektora finansów publicznych mają obowiązek opracowania długoterminowego planu działalności. Plan taki jest ściśle związany ze strategią rozwoju jednostki w horyzoncie długoterminowym. Formalnie plan taki zgodnie z ustawą nazywany jest wieloletnią prognozą finansową. Prognoza powinna objąć okres danego roku budżetowego oraz najbliższych trzech lat następujących po tymże okresie. Wyjątek stanowią jednak sytuacje, w których dana jednostka w ramach prognozy zaplanuje pewne przedsięwzięcia (znaczące projekty, np. infrastrukturalne) o dłuższym okresie realizacji. W takim przypadku przygotowywana uchwała wprowadzająca wieloletnią prognozę musi obejmować cały okres realizacji zaplanowanego projektu. Wszystkie zadania zawarte w długoterminowej strategii rozwoju są możliwe do zrealizowania pod warunkiem zapewnienia źródeł finansowania we wszystkich etapach realizacji tychże zadań.

Zgodnie z ustawą wieloletnia prognoza finansowa powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą co najmniej:

- 1) dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia,
- 2) dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 3) wynik budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu,
- 5) przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia,
- 6) kwotę długu jednostki samorządu terytorialnego.

Każde zadanie zawarte w wieloletniej prognozie powinno zostać objęte planowaniem finansowym, a także mieć precyzyjnie określoną wielkość nakładów pieniężnych niezbędnych do jego realizacji. Ogół nakładów na wszystkie zadania przeznaczone do realizacji w najbliższych latach są elementem planu finansowania w zakresie wydatków o charakterze inwestycyjnym. Dodatkowo w trakcie tworzenia długoterminowego planu finansowego należy również przeprowadzić prognozy w zakresie wydatków i rozchodów związanych z podstawową działalnością jednostki. Jest to segment wydatków związanych z działalnością operacyjną. Ostatnim elementem planu wydatków są wydatki i rozchody o charakterze finansowym – najczęściej są to środki przeznaczone na obsługę zaciągniętych zobowiązań finansowych niezbędnych do finansowania działalności operacyjnej i inwestycyjnej.

Efektywność organizacyjną zobowiązań finansowych jednostki samorządu terytorialnego należy oceniać w dwóch kluczowych aspektach. Pierwszy z nich powinien być ściśle związany z ustawowymi wskaźnikami długu publicznego. Pozytywna ocena będzie w takim przypadku przypisywana wyłącznie wtedy, gdy zaciągnięte

zobowiązania nie spowodowały przekroczenia dopuszczalnych poziomów zadłużenia. Natomiast drugi aspekt związany jest ze stopniem realizacji celów i zadań zawartych w wieloletniej prognozie finansowej jednostki. Im więcej zadań w niej zawartych zostało zrealizowanych, tym wyższy poziom efektywności organizacyjnej.

7. Podsumowanie

Podjęcie skutecznej i efektywnej decyzji dotyczącej wysokości i celu zaciągniętego zobowiązania nie jest zadaniem łatwym. W przypadku zobowiązań zaciąganych przez zarządzających jednostkami sektora finansów publicznych odpowiedzialność jest jeszcze większa, gdyż dysponują oni środkami ogółu lokalnej społeczności. W procesie kontroli zarządczej zarządzający mają obowiązek szacowania efektywności działania. Nie ma jednak ścisłych wytycznych dotyczących oceny zasad zadłużania. Zarządzający jednostką sektora finansów publicznych powinni kierować się zasadą, aby starać się mierzyć to, co jest w jej działalności najważniejsze i co powinno być mierzone, zamiast koncentrować się na tym, co jest łatwe do zmierzenia. Wiele różnych metod szacowania efektywności dedykowanych jednostkom sektora finansów publicznych zostało już opracowanych. Jednak w zakresie decyzji o zaciągnięciu przez jednostkę zobowiązań powinno się rozważać (poza efektywnością w sensie ekonomicznym) również efektywność społeczną oraz organizacyjną.

Literatura

- Gąsiorek K., *Nowa sprawozdawczość budżetowa z komentarzem*, INFOR, Warszawa 2010.
- Haber E., Szałaj M., *Ewaluacja wobec wyzwań stojących przed sektorem finansów publicznych*, PARP, Warszawa 2009.
- Karbownik E., Kula G., *Efektywność sektora publicznego na poziomie samorządu lokalnego*, Materiały i Studia NBP, Warszawa 2009.
- Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, PRESSCOM, Wrocław 2010.
- Matuszczak N., *Analiza SROI. Ile warta jest społeczna odpowiedzialność?*, SROI Network Polska, Warszawa 2011.
- Lubińska T. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, Difin, Warszawa 2009.
- Sedlacek T., *Ekonomia dobra i zła*, Studio Emka, Warszawa 2011.
- Nicholls, J., Lawlor, E., Neitzert, T., *A guide to Social Return on Investment*, The SROI Network, Londyn 2011.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 1994, nr 121, poz. 594, ze zm.

DETERMINANTS OF EFFICIENCY OF FINANCIAL LIABILITIES IN LOCAL GOVERNMENT ENTITY

Summary: The following article is aimed to reveal the relevant factors which are crucial in the process of measurement of efficiency of financial liabilities. Social return is a principle-based method for measuring extra-financial value relative to invested resources. It can be used by any citizens to identify ways to improve performance, and enhance the performance of financial liabilities. Management control defined as the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies is also a helpful tool in this process. The last main factor is financial forecast to estimate entity success in the future.

Keywords: financial liabilities, efficiency, financial forecast, management control.