

Wanda Skoczylas

Uniwersytet Szczeciński

POMIAR WYNIKÓW W RACJONALIZACJI ZARZĄDZANIA FINANSAMI JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie: Wysoki deficyt i poziom zadłużenia sektora publicznego, pogłębiony ostatnio przez kryzys finansowy i gospodarczy, w świetle starzenia się społeczeństwa, budzą niepokój o długoterminową stabilność finansów publicznych. Szansą na jej zapewnienie, zwłaszcza w jednostkach samorządu terytorialnego, jest skuteczne wdrażanie idei nowego zarządzania publicznego. Istotą nowego zarządzania publicznego jest m.in. ukierunkowanie na osiągnięte wyniki. Ustawa o finansach publicznych wprowadziła kontrolę zarządczą. Realizacja jej celów możliwa jest także wówczas, gdy zostaną wprowadzone właściwe rozwiązania w zakresie właśnie pomiaru wyników.

Słowa kluczowe: zarządzanie finansami jednostek samorządu terytorialnego, pomiar wyników (*performance measurement*), stabilizacja finansów.

1. Wstęp

Wysoki deficyt i poziom zadłużenia sektora publicznego pogłębiony ostatnio przez kryzys finansowy i gospodarczy, w świetle starzenia się społeczeństwa, budzą niepokój o długoterminową stabilność finansów publicznych. Rosnący dług publiczny zakłóca funkcjonowanie rynków finansowych, jest powodem wzrostu stóp procentowych, niesie negatywne konsekwencje dla gospodarstw domowych dziś i tworzonych przez przyszłe pokolenia oraz inwestycji w nowe miejsca pracy. Pozytywna korelacja pomiędzy zdrowymi finansami publicznymi i odpornością gospodarki na wahania koniunktury nakłada więc obowiązek podejmowania działań na rzecz stabilności finansów publicznych. Stosowne działania zostały już podjęte przez Unię Europejską. Zobowiązują też one inne państwa członkowskie, w tym Polskę, do sformułowania programów konwergencji, pokazujących sposoby zabezpieczenia solidnej sytuacji finansowej. Zasada „najpierw wydaj, a potem zwróć” powinna być zastąpiona zasadą „oszczędzaj na przyszłość, bo nie wiadomo, co przyniesie”. Oznacza to konieczność wypracowania w średnim okresie zrównoważonego budżetu lub budżetu nadwyżkowego. Gwałtowne cięcia budżetowe w zakresie inwestycji publicznych, badań, edukacji i rozwoju mogą być bowiem powodem recesji i gwałtownego obniżenia się PKB [Rezolucja...].

Szansą na zapewnienie długoterminowej stabilności finansów, zwłaszcza jednostek samorządu terytorialnego, jest skuteczne wdrażanie zasad nowego zarządzania publicznego. Podstawowym jego celem jest poprawa skuteczności, sprawności i ekonomiczności jednostek sektora publicznego, a także jakości świadczonych usług. Realizujące te cele nowe zarządzanie publiczne cechuje m.in.: wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania, jasno określone standardy i mierniki, większy nacisk na kontrolę wyników oraz większą dyscyplinę i oszczędność wykorzystania zasobów [Hood 1991, za: Zalewski (red.) 2007, s. 27]. Istotą nowego zarządzania publicznego jest – obok innych cech – ukierunkowanie na osiągnięte wyniki. Wpływ pomiaru wyników na jakość działalności jednostki sektora publicznego D. Osborne i T. Gaebler ujęli w następujących stwierdzeniach: „Co da się zmierzyć, da się zrobić”, „Jeśli nie mierzy się wyników, nie można odróżnić sukcesu od porażki”, „Jeśli nie dostrzega się sukcesu, nie można go wynagrodzić”, „Jeśli nie nagradza się sukcesu, to prawdopodobnie nagradza się porażkę”, „Jeśli nie dostrzega się sukcesu, nie można z niego wyciągnąć nauki”, „Jeśli nie umie się rozpoznać porażki, nie można uniknąć podobnej porażki w przyszłości”, „Jeśli można wykazać się wynikami, to można uzyskać poparcie społeczne” [Osborne, Gaebler 2005, s. 209-220].

Pomiar wyników działalności umożliwia:

- a) wyraźne określenie celów organizacji,
- b) wskazanie potencjalnych źródeł obniżki kosztów,
- c) dokonywanie świadomych wyborów przez użytkowników usług,
- d) dokonywanie oceny ostatecznych rezultatów działalności organizacji,
- e) określenie, w jakim stopniu różne usługi przyczyniają się do realizacji polityki publicznej,
- f) określanie standardów usług przy kontraktowaniu ich wykonawstwa,
- g) określenie najbardziej efektywnego kosztowo poziomu usług,
- h) podejmowanie badań jakości usług i działań zmierzających do ich poprawy [Mayston 1985, s. 32].

Celem artykułu jest więc przedstawienie założeń konstrukcji systemu pomiaru wyników realizującego przedstawione cele w nowym zarządzaniu publicznym i tym samym służącego zapewnieniu długoterminowej stabilności finansów jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa o finansach publicznych wprowadziła kontrolę zarządczą. Realizacja jej celów możliwa jest także, gdy zostaną wprowadzone właściwe rozwiązania w zakresie właśnie pomiaru wyników.

2. Od wskaźników do systemów wskaźników

W pomiarze wyników wykorzystuje się wskaźniki oraz systemy wskaźników. Wskaźniki, zdaniem J. Webera, „to dane ilościowe, które przez świadome skondensowanie kompleksowej rzeczywistości powinny informować o dających się ująć ilościowo stanach rzeczy” [Weber 2001, s. 210]. Wskaźnik oznacza więc ilościową informację, która opisuje *ex post* strukturę jednostki, jak również realizowane w niej procesy oraz zmiany lub też w ujęciu *ex ante* determinuje ich wielkość. Wskaźniki

odzwierciedlają więc określone właściwości, które umożliwiają dokonanie wartościowych porównań z punktu widzenia ich użytkownika. Wskaźniki realizują tym samym zapotrzebowanie obiektywne, ponieważ odzwierciedlają określony obszar rzeczywistości gospodarczej oraz zapotrzebowanie subiektywne odbiorców, a więc pracowników i menedżerów oraz gotowość ich wprowadzenia.

Wskaźniki mają różną postać, mogą to być wskaźniki absolutne lub wskaźniki względne. Te ostatnie mogą być dalej dzielone na wskaźniki struktury, wskaźniki zależności (wydatki na jednego mieszkańca) oraz indeksy (np. indeks wzrostu cen). Ważnym podziałem jest podział wskaźników z uwzględnieniem pełnionych zadań. Zadania wskaźników przedstawiono na rys. 1.

Stosownie do przedstawionych zadań wyróżnić można wskaźniki:

- analityczne,
- sterowania, czyli skwantyfikowane cele.

Wskaźniki analityczne wykorzystywane są w ocenie otoczenia i wnętrza jednostki. Dostarczają one informacji o liczbie świadczonych usług, osiągniętych wpływach i wydatkach, płynności finansowej jednostki oraz szansach i zagrożeniach pozostających w otoczeniu, np. koniunktura gospodarcza, bezrobocie, inflacja itd.

Wskaźniki analityczne uzupełniają wskaźniki sterowania. Informują one o stopniu realizacji celów rzeczowych, a więc m.in. o wpływie działalności jednostki samorządu terytorialnego na realizację celów politycznych i na zadowolenie mieszkańców.

W nowym zarządzaniu publicznym z dwóch wymienionych rodzajów wskaźników jednak większą wartość poznawczą i przydatność praktyczną przypisuje się wskaźnikom sterowania. Wielość celów oraz ich różny stopień ogólności powoduje, że w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego może występować duża liczba wskaźników, które co prawda mierzą cele cząstkowe, ale nie wykazują wewnętrznych powiązań, co ogranicza znacznie ich wartość poznawczą i przydatność praktyczną. Nie pozwala też skoncentrować działań na problemach istotnych z punktu widzenia zadowolenia mieszkańców i realizacji celów politycznych. Dlatego też nowe zarządzanie publiczne potrzebuje nie tylko wskaźników, ale systemu wskaźników.

Przenosząc ogólną definicję systemu¹ na system wskaźników, można powiedzieć, że jest on zestawem logicznie powiązanych wskaźników, wzajemnie się uzu-

¹ System (gr. *sýstema*) można zdefiniować jako układ elementów o określonej strukturze, będący uporządkowaną logicznie całością [Kamińska-Szmaj (red.) 2001]. Każdy system ma pewne cechy. Można je sformułować następująco: elementy systemu są współzależne i powiązane relacjami; system rozpatruje się zawsze jako spójną całość; systemy w pewnym sensie dążą do realizacji celu i ich elementy osiągają stan końcowy będący stanem równowagi; systemy mają wejścia i wytwarzają wyjścia niezbędne dla funkcjonowania innych systemów; wszystkie systemy dokonują transformacji wejść w wyjścia; systemy zamknięte dążą do entropii (przetwarzanie informacji jest warunkiem przetrwania systemu); system musi mieć możliwość regulacji swoich elementów dla osiągnięcia założonych celów (planowanie, controlling); systemy zwykle składają się z mniejszych podsystemów usytuowanych hierarchicznie; złożone systemy charakteryzuje znaczne zróżnicowanie (dywersyfikacja funkcji i zadań); systemy dążą do stanu końcowego (ekwiwalentności), który może być osiągnięty różnymi metodami. Por. http://portalwiedzy.onet.pl/128896,,,system_system,haslo.html.



Rys. 1. Zadania wskaźników

Źródło: [Gladen 2003, s. 19].

pełniających i objaśniających, tak by objąć swoim zakresem w sposób zrównoważony i przejrzysty cały badany stan lub zjawisko. Pojedynczy wskaźnik z powodu dużej koncentracji ma ograniczone możliwości objaśniania. Jeżeli zaś wskaźniki o różnej kompleksowości wzajemnie się uzupełniają, objaśniają i razem są zwrócone ku jednolitemu stanowi rzeczy, to tworzą system wskaźników o większej wartości poznawczej.

Stosownie do przedstawionej klasyfikacji wskaźników wyróżnia się też dwa rodzaje systemów wskaźników, a więc systemy wskaźników analitycznych i systemy wskaźników sterowania [Gladen 2003, s.128]. Przypisanie pomiarowi funkcji realizacji celu eksponuje z wymienionych systemów wskaźników w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego systemy wskaźników sterowania. Mają one też tę przewagę, że oprócz podstawowej funkcji informacyjnej o stopniu realizacji celów głównych, szczegółowych czy operacyjnych oferują dodatkowe korzyści przez możliwość objaśniania wskaźników za pomocą empirycznie określonych związków przyczynowo-skutkowych. System wskaźników sterowania obliuguje do bieżącego raportowania odnośnie do stopnia osiągnięcia celów rzeczowych w zakresie świadczonych usług oraz ich wyniku, jakim jest stopień realizacji politycznych celów oraz zadowolenie mieszkańców, ale też pełni funkcje uzupełniające. Do takich funkcji należy funkcja operacjonalizacyjna, pomiaru i motywacji.

Realizacja celów jednostki samorządu terytorialnego wymaga wyodrębnienia celów szczegółowych. Te zaś wymagają kwantyfikacji, żeby wykonawcy mogli odpowiednio ukierunkować swoją działalność, a instancje kontrolne mogły sprawdzić, w jakim stopniu cele te zostały osiągnięte. Konieczna staje się więc odpowiednia dezagregacja celu na poszczególne obszary działalności oraz stopnie hierarchiczne i ich pomiar. Cele te muszą nie tylko określać odpowiednie dla danego obszaru cele rzeczowe i kompetencje, ale także realizować wyprowadzone na podstawie określonych empirycznie związków cel-środek cele całej jednostki. Przedmiotem rozważań są więc związki nie między odpowiednio wyrażonymi celami danego obszaru, lecz między kwantyfikowanymi celami różnych obszarów organizacyjnych i płaszczyzn. W ten sposób konstruuje się hierarchię celów jednostki i odpowiadający strukturze organizacyjnej i sterowania hierarchiczny system wskaźników. Przy czym dla celów poszczególnych obszarów muszą być spełnione warunki operacjonalizacji, tj. zgodność z celem, możliwość oddziaływania na osiągnięcie tego celu i zgodność oddziaływania bodźcowego. Jest to szczególnie istotne wówczas, gdy powstały w ten sposób system wskaźników sterowania powiązany jest z systemem bodźcowym.

Rozpatrywana hierarchia celów nie powinna ograniczać się wyłącznie do celów operatywnych. Kiedy bowiem operatywne planowanie nie jest wyprowadzone ze strategicznego, istnieje niebezpieczeństwo, że cele w zakresie innowacji świadczonych usług i szczególnie procesów będą miały charakter krótkoterminowy [Gladen 2003, s. 134].

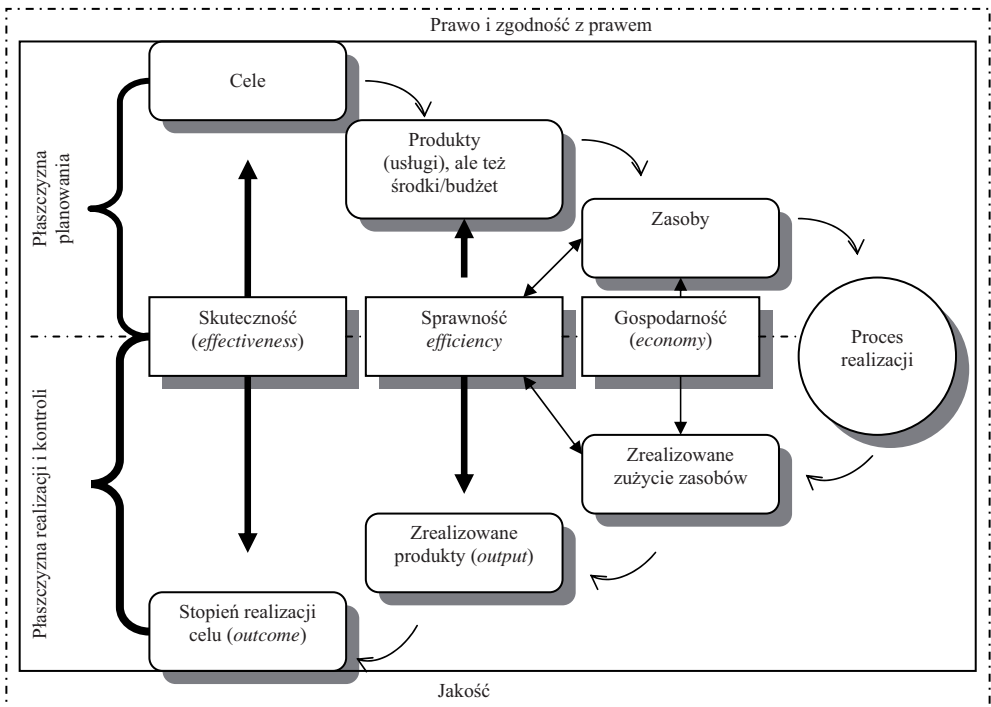
W literaturze prezentowane są liczne koncepcje pomiaru wyników i zarządzania wynikami. Pomiar wyników (*performance measurement*) definiowany jest jako

organizacyjna droga odzwierciedlania i pomiaru sformułowanych celów strategicznych. Jej celem jest właśnie wspieranie jednostki przy:

- formułowaniu strategii, ocenie i przedstawianiu oceny,
- motywowaniu pracowników,
- wewnętrznym i zewnętrznym raportowaniu [Marr 2005, s.645].

3. Koncepcja 3-E jako podstawa konstrukcji systemu wskaźników sterowania

Podstawą konstrukcji *performance measurement* jest koncepcja 3-E. Koncepcję tę przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Koncepcja 3-E

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Budäus, Buchholz 1997, s. 326; Buchholz 2001, s. 54].

Koncepcja 3-E wywodzi się z angloamerykańskiego sposobu pomiaru wyników, którego podstawą jest *effectiveness* (skuteczność), *efficiency* (sprawność) i *economy* (ekonomiczność) [Grob i in. 2003, s. 731].

Skuteczność jest centralną miarą stopnia osiągnięcia celu. Rachunkowo określa się ją przez relację rzeczywiście osiągniętego celu jako skutku działalności ad-

ministracji do celu zaplanowanego. Takim stopniem realizacji celu może być np. w opinii społeczności lokalnej bezpieczeństwo (obiektywne lub odczuwalne), jakość kształcenia, zdrowotność. Pomiar skuteczności jest trudny. Z tego też powodu zastosowanie tutaj mogą mieć jedynie indykatory². Określanie i wyznaczanie celów z odpowiednim zabezpieczeniem zasobów do jego osiągnięcia jest przedmiotem kontraktu pomiędzy polityką i administracją. Cele i płaszczyzna skuteczności są mocno obciążone politycznymi programami w małym stopniu skonkretyzowanymi i dlatego trudnymi do skontrolowania. Konkretnie wyznaczone cele zawierają także ryzyko politycznego niepowodzenia sprzyjającego politycznej opozycji.

Sprawność dotyczy gospodarności działalności jednostki samorządu terytorialnego. Uzyskuje się ją z relacji wyjścia (produktów i usług w ujęciu ilościowym lub wartościowym) do wejścia (zasoby w ujęciu ilościowym i wartościowym – koszty). Wyjście może być konsumowane bezpośrednio przez społeczeństwo (wydanie paszportu), przez budżet (usuwanie odpadów), jak również przedstawia niepodzielne dobro, jak np. zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego. Problemem jest specyfika usług. Wyniki często są związane z procesem (patrol policyjny) lub też gotowością do świadczenia usług (straż pożarna). Wyjście, a więc produkt może być też oddalony w czasie, np. uzyskają go przyszłe generacje. Dotyczy to np. ochrony środowiska, ale też sfery finansowej (dług publiczny). Wyjście mierzone jest w przeważającej mierze nie w finansowych, ale w fizycznych miarach. Chodzi tutaj bardziej o racjonalność menedżerską aniżeli o polityczną skuteczność.

Na płaszczyźnie procesu w centrum zainteresowania pozostaje ekonomiczność. Ekonomiczność powinna zapewnić minimalizację zużycia zastosowanych zasobów w przyjętym procesie i warunkach wyjścia. Rachunkowo określa się ją jako relację rzeczywistej wielkości kosztów i kosztów standardowych. Kryterium oceny jest racjonalne wykorzystywanie zasobów, a więc realizacja usług przy możliwie minimalnym zużyciu zasobów. Problemem jest określenie właściwych miar wzorcowych (benchmarkingu), a więc kosztów standardowych, żeby w ramach porównań jest/ powinno być zbadać, w jakim zakresie ekonomiczność jest realizowana.

Oprócz trzech przedstawionych kryteriów oceny proponuje się uwzględnienie także jakości. Dokładne oszacowanie jakości wymaga uwzględnienia jej trzech obszarów, a więc:

- jakości wyniku,
- jakości procesu,
- jakości potencjału [Grob i in. 2003, s. 733].

Pierwsza – jakość wyniku, pokazuje poprawę jakości życia mieszkańców. W tym wypadku decydujące znaczenie dla sterowania działalnością jednostki mają dane odnośnie do pożądaných właściwości produktu lub usługi, które zabezpieczają re-

² Indykatory uważane są za wielkości zastępcze, które pośrednio odzwierciedlają istniejący stan rzeczy. Zastosowanie znajdują w wypadku zjawisk i procesów trudno mierzalnych, np. wzrostu gospodarczego.

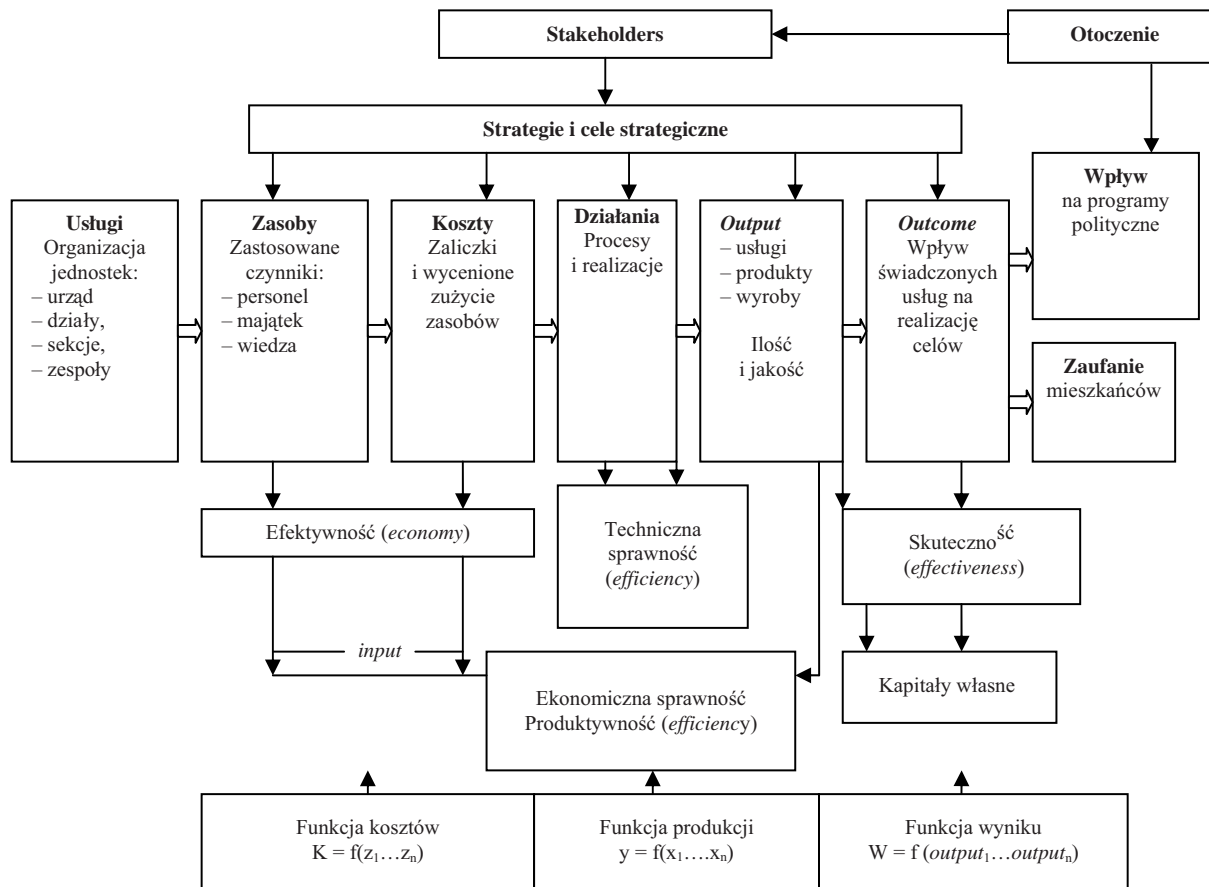
alizację celu. Wykorzystywane do pomiaru wskaźniki jakości wyniku umożliwiają przedstawienie jednej lub wielu właściwości wyniku świadczonych usług, np. udziału osób powtórnie objętych programem opiekuńczo-wychowawczym w ogólnej liczbie osób objętych programem. Sukces w zakresie działalności opiekuńczo-wychowawczej może być osiągnięty w różny sposób, a jego efekt jest w dużym stopniu niepewny. Uzależniony jest on od wielu czynników zewnętrznych – osoby objęte opieką, obiekty, prawa, informacje. Im większy jest wpływ czynników zewnętrznych, tym w większym stopniu muszą być one uwzględniane w procesie świadczenia usług. Sterowanie jakością musi więc tak kształtować procesy i konieczne do ich realizacji zasoby, by możliwe było wariantowe dobieranie sposobu realizacji usługi w zależności od czynników zewnętrznych. Na przykład w stosunku do młodzieży, która wkroczyła na ścieżkę przestępczą, właściwa może być krótkookresowa opieka kuratora lub też wymagany jest długoterminowy pobyt w zakładzie opiekuńczo-wychowawczym. Pewnym problemem w tym wypadku jest daleko idąca autonomizacja czy też standaryzacja procesu świadczenia usług, która w niektórych przypadkach prowadzi do automatyzacji, a nie uwzględnia konkretnych w danym wypadku często niestandardowych rozwiązań. Czynnikiem utrudniającym ocenę jakości wyniku jest też niematerialność świadczonych usług. Dotyczy szczególnie np. czynności doradczych. Ważnym ograniczeniem przy ocenie jakości wyniku jest dostępność danych. Podstawą do oceny są tutaj często wyniki badań bezpośrednich.

Jakość procesu jest przedmiotem zainteresowania społeczności lokalnej i wywołuje u nich uczucie zadowolenia lub też nie. Ważnym kryterium oceny jest czas, np. konieczny do załatwienia sprawy. Rzeczywisty czas realizacji usługi powinien być odniesiony do właściwego benchmarku. Może nim być np. maksymalny, przewidziany czas lub czas przeciętny. Taki pomiar i ocena możliwe są w odniesieniu do zestandaryzowanych procesów świadczenia usług. W rzeczywistości procesy te różnią się. Inny więc będzie czas rozpatrzenia wniosku o budowę domu jednorodzinne i centrum handlowego. Pewnym rozwiązaniem jest klasyfikacja różnych czynników zewnętrznych, które mają wpływ na proces świadczenia usług. Dla każdego typu można określić wówczas standard. Ta propozycja ma też swoje ograniczenia. Wynikają one z problemu pomiaru właściwości zewnętrznych czynników. Często właściwości zewnętrznych czynników uzewnętrzniają się dopiero w samym procesie świadczenia usług.

W ocenie jakości istotna jest też jakość potencjału. Podstawą badań są wówczas wewnętrzne czynniki, które umożliwiają społeczności lokalnej kontakt z urzędem, np. dostępność usług określona godzinami urzędowania, położeniem czy wyposażeniem urzędu.

Koncepcja 3-E zapewnia jednocześnie uwzględnienie celów rzeczowych i celów finansowych działalności publicznej. Przez wyróżnienie płaszczyzny planowania oraz realizacji i kontroli spełniona jest w znacznej mierze funkcja pomiaru i motywacji systemu.

Duża wartość poznawcza koncepcji 3-E powoduje, że jest ona przedmiotem licznych badań i rozszerzeń. W tej chwili można już mówić o koncepcji 4-E oraz 5-E.



Rys. 3. Performance measurement w jednostkach samorządu terytorialnego

Źródło: [Hilgers 2008, s. 111].

W koncepcji 4-E uwzględnia się prawo i zgodność z prawem. W wypadku koncepcji 5-E natomiast *equity*, czyli cele finansowe, tj. np. równowagę budżetową [Hilgers 2008, s. 110].

4. Struktura systemu pomiaru wyników w jednostkach samorządu terytorialnego

Przedstawione obszary badawcze koncepcji 3-E i jej rozszerzeń w ujęciu procesowym mogą być podstawą rozumienia i specyfikacji pomiaru wyników jednostki samorządu terytorialnego. Strukturę systemu pomiaru wyników (*performance measurement*) w tych jednostkach przedstawia rys. 3.

W tym rozumieniu przedstawiona koncepcja pomiaru wyników staje się wielopłaszczyznową koncepcją zorientowaną na interesy wszystkich interesariuszy, będące podstawą formułowania celów, strategii zarówno z punktu widzenia polityczno-administracyjnego, jak i z perspektywy mieszkańców. Cechą charakterystyczną i jednocześnie zaletą jest uwzględnienie w niej tak istotnych, eksponowanych w nowym zarządzaniu publicznym skuteczności, sprawności i ekonomiczności we wzajemnej zależności. Ważnym problemem w tej koncepcji jest też systematyzacja wskaźników i indyktorów. Oprócz stopnia realizacji celu (*outcome*) na końcu łańcucha procesu uwzględnia się oddziaływanie, wpływ świadczonych usług na realizację programów politycznych oraz zaufanie społeczności lokalnej. Pomiar wyników w tej koncepcji ujmuje więc, oprócz zależności pomiędzy ilością i jakością świadczonych usług oraz stopniem realizacji celu, także zależności pomiędzy stopniem realizacji celu oraz programami politycznymi i zaufaniem społeczeństwa. Oprócz płaszczyzny mikro (sprawności) i identyfikacji działań zawartych w akceptowanych programach politycznych i koniecznych dla poprawy jakości życia społeczności lokalnej (płaszczyzna mezo) jest też płaszczyzna makro, a więc zaufanie mieszkańców do administracji publicznej i urzędników.

Duża liczba świadczonych usług i ich niejednorodność powoduje, że wzorem podmiotów funkcjonujących w sektorze prywatnym poleca się w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego wykorzystanie skutecznego instrumentu, jakim jest strategiczna karta wyników.

5. Zakończenie

Budowanie kultury stabilności finansów publicznych wymaga głębszych zmian niż tylko prostego cięcia wydatków. Powinny się one wiązać z doskonaleniem sztuki zarządzania, w której ważne miejsce zajmuje motywacja efektywnościowa, dopasowanie struktury organizacyjnej i sposobów kierowania do indywidualnych warunków. Pomiar wyników mieści się w pierwszym modelu nowego zarządzania publicznego [Opolski, Modzelewski 2009, s. 36]. By jednak dobrze realizował stawiane

przed nim cele, musi być oparty na właściwych założeniach. Takie, jak się wydaje, tworzy przedstawiony system wskaźników wykorzystujący koncepcję 3-, 4-, lub 5-E. Umożliwia on realizację celów wszystkich interesariuszy skutecznie, sprawnie i ekonomicznie, podnosząc zaufanie mieszkańców. *Performance measurement* tworzy podstawę do: ukierunkowanego na wyjście budżetowania, ukierunkowanego na usługi kontraktowania zarządzania, ukierunkowanego na wyniki wynagradzania służb publicznych, ukierunkowanego na wyniki systemu sprawozdawczości, wewnętrznego i zewnętrznego porównania usług (benchmarking), wewnętrznego controllingu i strategicznego sterowania.

Literatura

- Buchholz K., *Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung. Internationale Erfahrungen, Anforderungen und Konzepte*, Diss, Wiesbaden 2001.
- Budäus D., Buchholz K., *Konzeptionelle Grundlage des Controlling in öffentlichen Verwaltungen*, „Betriebswirtschaft“ 1997 Nr. 57.
- Gladen W., *Kennzahlen- und Berichtssysteme. Grundlage zum Performance Measurement*, Gabler Verlag, Wiesbaden 2003.
- Grob H.L., vom Brocke J., Lahme N., Wahn M., *Controlling. Lerneinheiten zum Wissensnetzwerk Controlling*, Verlag Franz Vahlen Mühlen, München 2003.
- Hilgers D., *Performance Management. Leistungserfassung und Leistungssteuerung in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*, Gabler Edition Wissenschaft, Wiesbaden 2008.
- Hood Ch., *A public management for all seasons?*, „Public Administration“ 1991 nr 1 (69).
- Kamińska-Szmaj I. (red.), *Słownik wyrazów obcych*, Wydawnictwo Europa, 2001.
- Marr B., *Corporate performance measurement. state of the art.*, „Controlling“ 2005 nr 11.
- Mayston D., *Non profit performance indicators in the public sector*, „Financial Accountability and Management“ 1985 vol. 1(1).
- Opolski K., Modzelewski P., *Zarządzanie jakością w usługach publicznych*, CeDeWu, Warszawa 2009.
- Osborne D., Gaebler T., *Rządzić inaczej. Jak duch przedsiębiorczości przenika i przekształca administrację publiczną*, Media Rodzina, Poznań 2005.
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie długoterminowej stabilności finansów publicznych w gospodarce wychodzącej z kryzysu (2010/2038 (INI)).
- Sochacka-Krysiak H. (red.), *Zarządzanie gospodarką i finansami gminy*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
- Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit Sp. z o.o., Katowice 2001.
- Zalewski A. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007.

RESULTS MEASUREMENT IN THE RATIONALIZATION OF FINANCES MANAGEMENT OF THE LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary: High level of debt and the deficit of the public sector cause concern about long-term sustainability of public finances. An opportunity to provide it is the effective implementation of the idea of the new public management. The essence of the new public management is an efficient implementation of the idea of new public management. The realisation of its objectives is possible when the appropriate arrangements are made in the scope of measurement results. The purpose of the article is a presentation of the assumptions of the results of measurement system for the implementation of the objectives set out in the new public management and at the same serving to ensure long-term fiscal sustainability of self-government units. The research areas of 3-E concept and their extension from the process point of view are used.