

Mierniki celów i zadań finansowych na potrzeby kontroli zarządczej

Wanda Skoczylas*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu było wypełnienie luki zestawu mierników zawartych w budżecie zadaniowym o mierniki celów finansowych oraz przedstawienie walorów wskaźników¹ finansowych opracowanych i publikowanych przez Ministerstwo Finansów, które w istotny sposób wspierałyby obecnie kontrolę zarządczą w realizacji jej funkcji.

Metodologia badania – Krytyczna analiza literatury, analiza treści sprawozdań z wykonania budżetu Miasta Szczecina i Miasta Bydgoszcz, metody analizy finansowej.

Wynik – Potwierdzenie potrzeby i wykazanie dużej wartości poznawczej i przydatności praktycznej mierników oceny sytuacji finansowej JST opracowanych przez Ministerstwo Finansów w poprawie efektywności gospodarki finansowej.

Oryginalność/wartość – Propozycja uzupełnienia zestawu mierników proponowanych w budżecie zadaniowym o wskaźniki finansowe, to jest wskaźniki budżetowe, na jednego mieszkańca oraz zobowiązań według tytułów dłużnych.

Słowa kluczowe: kontrola zarządcza, pomiar dokonań, mierniki finansowe, efektywność

Wprowadzenie

Model Nowego Zarządzania Publicznego ukierunkowany jest na zwiększenie efektywności administracji publicznej. Cechuje go między innymi wprowadzenie profesjonalnego (menedżerskiego) zarządzania wykorzystującego wiedzę i umiejętności wysoko wykwalifikowanych menedżerów, jasno określone standardy i mierniki działalności, większy nacisk na kontrolę wyników działalności, dyscyplinę i oszczędność wykorzystania zasobów (Hood, 1991, s. 4–5; Zalewski, 2007, s. 27). Dodatkowo podkreślane jest korzystanie z rozwiązań benchmarkingowych (możliwość dokonywania porównań na próbie sprawdzonych, dobrych rozwiązań) (Krynicka, 2006, s. 198).

Wyrazem wdrożenia idei Nowego Zarządzania Publicznego do sektora publicznego w Polsce jest między innymi wprowadzenie kontroli zarządczej. Zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych „kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych

* prof. dr hab. Wanda Skoczylas, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: krach@wneiz.pl.

¹ W artykule pojęcia *miernik* i *wskaźnik* będą stosowane zamiennie.

stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy” (Ustawa, 2016). Jej celem „jest zapewnienie w szczególności: 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” (Ustawa, 2016, art. 68 pkt 2).

Kontrola zarządcza wspomaga strategiczne ukierunkowanie jednostki samorządu terytorialnego (JST) przez wyznaczenie jej celów i zadań oraz monitorowanie ich realizacji. Standardy kontroli zarządczej zawierają wskazówki odnośnie do wyznaczania celów i sposobów pomiaru na potrzeby budżetowania zadaniowego. W części B tych standardów w pierwszej kolejności wskazano na potrzebę jasnego sformułowania misji jako podstawy późniejszej hierarchizacji celów i zadań. Następnie zaś odniesiono się do jasnego ustalania celów i zadań w co najmniej rocznej perspektywie, ich monitorowania za pomocą wyznaczonych mierników przy przyjęciu za podstawę takich kryteriów, jak skuteczność, efektywność i oszczędność, oraz przypisania odpowiedzialności za ich realizację konkretnym osobom (Standardy..., 2009, poz. 84). Brak jest natomiast procedur ustalania systemu celów oraz systemu monitorowania ich realizacji. Odwołanie się do strategicznej karty wyników opracowanej przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona (2001a) może być niewystarczające, chociaż w literaturze prezentuje się przykłady adaptacji jej założeń do potrzeb zarządzania na przykład miastem Charlotte.

Celem artykułu było wypełnienie luki zestawu mierników zawartych w budżecie zadaniowym o mierniki celów finansowych oraz przedstawienie walorów wskaźników finansowych opracowanych i publikowanych przez Ministerstwo Finansów, które w istotny sposób wspierają obecnie kontrolę zarządczą w realizacji jej funkcji.

Przy opracowaniu artykułu wykorzystano metodę krytycznej analizy literatury, analizy treści sprawozdań z wykonania budżetu Miasta Szczecina i Miasta Bydgoszcz oraz metody analizy finansowej.

1. Mierniki w budżecie zadaniowym

Skuteczna kontrola zarządcza powiązana jest z budżetem zadaniowym. Samorządy na podstawie obowiązujących przepisów nie są zobowiązane do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym. Mimo tego wiele z ich opracowuje budżet zarówno w tradycyjnym układzie opartym na klasyfikacji budżetowej, jak i dodatkowo w układzie zadaniowym. Jednostki te wykorzystują przy tym metodologię układu zadaniowego budżetu państwa lub adaptują rozwiązania od innych jednostek posiadających w tym zakresie duże już doświadczenie.

Przeniesiona na potrzeby opracowania budżetu zadaniowego w JST metodyka obejmowałaby więc w pierwszej kolejności identyfikację poszczególnych elementów budżetu

zadaniowego, czyli funkcji wynikających ze stosownych ustaw ustrojowych i innych ustaw, zadań związanych z poszczególnymi funkcjami oraz ewentualnie podzadań. Określenie w dalszej kolejności odpowiedzialnych za realizację zadań i podzadań stanowi podstawę sformułowania celów budżetowych, mierników bazowych i docelowych stopnia ich realizacji oraz zaplanowania środków dla ich realizacji.

Wyodrębnione sfer i zadań dwóch metropolii, a więc Szczecina i Bydgoszczy, w sprawozdaniu z wykonania budżetu za roku 2015 zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Funkcje wyodrębnione w budżecie zadaniowym Miasta Szczecina oraz Miasta Bydgoszczy w 2015 roku

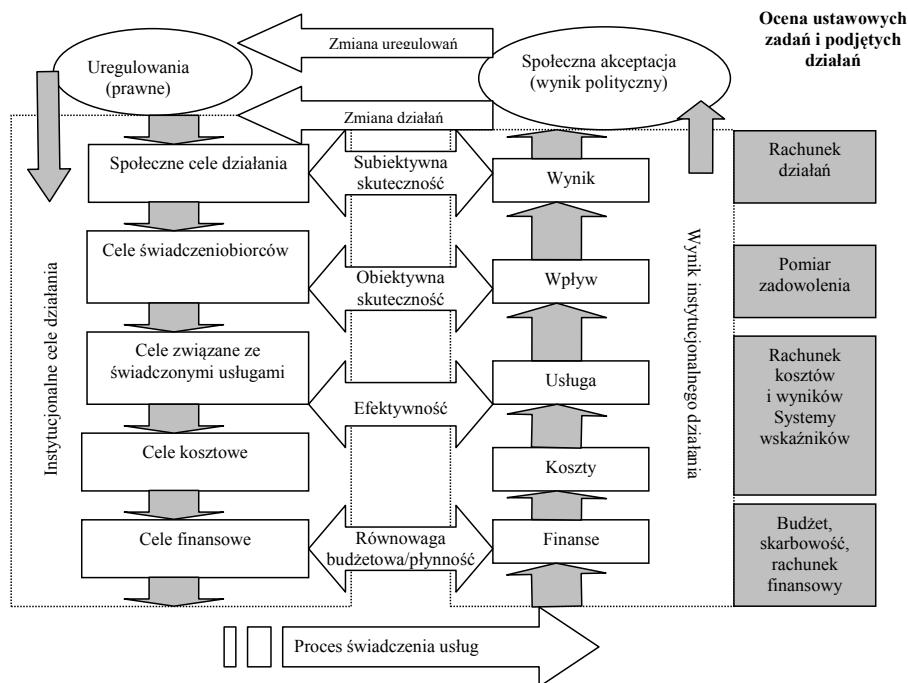
Szczecin – sfery	Bydgoszcz – funkcje
1. Bezpieczeństwo i porządek publiczny w mieście	1. Rozwój miasta
2. Działalność promocyjna i współpraca międzynarodowa	2. Organizacja i zarządzanie systemem edukacji
3. Edukacja i nauka	3. Zapewnienie bezpieczeństwa publicznego
4. Finanse i różne rozliczenia	4. Administracja publiczna
5. Gospodarka komunalna	5. Zapewnienie mobilności transportowej miasta
6. Gospodarka mieszkaniowa	6. Polityka społeczna miasta
7. Kultura fizyczna, turystyka i rekreacja	7. Kształtowanie kultury fizycznej, sportu oraz wspieranie rozwoju turystyki, rekreacji i wypoczynku
8. Kultura i ochrona dziedzictwa kulturowego	8. Tworzenie warunków rozwoju kultury i ochrona dziedzictwa narodowego
9. Ład przestrzenny i gospodarka nieruchomościami	9. Zarządzanie mieniem komunalnym
10. Pomoc społeczna i ochrona zdrowia	10. Zapewnienie funkcjonowania i rozwoju systemu ochrony środowiska
11. Rozwój społeczeństwa obywatelskiego	11. Zarządzanie finansami miasta
12. Transport i komunikacja	
13. Wspieranie rozwoju gospodarczego	
14. Zarządzanie strukturami samorządowymi	

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Bydgoszczy...* (2015); *Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Szczecin...* (2015).

Jak wynika z zestawionych sfer i zadań, poszczególne JST formułują różną ich liczbę oraz różnie strukturalizują sfery czy funkcje. Niemniej jednak co do zakresu są one zbieżne z układem zadaniowego budżetu państwa. Dla każdego zadania w sprawozdaniu Miasta Szczecina ustalone zostały wskaźniki i przedstawiono ich wielkość planowaną i wykonaną. Natomiast w sprawozdaniu Miasta Bydgoszcz wskaźniki kwantyfikują zadania, podzadania i działania, z tym jednak, że prezentowane jest tylko ich wykonanie.

W tych JST, w których fakultatywnie sporządza się budżet zadaniowy, wypracowane zostały wskaźniki działalności, które są podstawą kontroli prawidłowości wykonania zadań lub podzadań.

System celów JST jest jednak szerszy i ma inną strukturę w porównaniu do jednostek sektora prywatnego (rys. 1).



Rysunek 1. Cele, wyniki i narzędzia działania jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: Berens, Mosiek, Röhring, Gerhardt (2004), s. 330.

Jak wynika z rysunku 1, w procesie ustalania celów uwzględnione zostały oczekiwania wszystkich interesariuszy. Instytucjonalne cele JST obejmują odpowiednio zhierarchizowane cele społeczne, cele świadczeniobiorców, cele dotyczące świadczonych usług oraz cele kosztowe i cele finansowe. Oprócz stopnia realizacji celu (*outcome*) na końcu łańcucha procesu uwzględnia się oddziaływanie, wpływ świadczonych usług na realizację programów politycznych oraz zaufanie społeczności lokalnej.

W strukturze celów JST znalazły się cele finansowe. Podstawą kontroli wykonania budżetu JST jest zbiorcza informacja, której zakres ustawodawca określił następująco:

- zestawienie dochodów według ważniejszych źródeł,
- zestawienie wydatków według działań,
- zestawienie wydatków według ważniejszych rodzajów wydatków,
- zestawienie przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych,
- omówienie wykonania budżetów JST,
- kwotę nadwyżki albo deficytu JST (Ustawa, 2016, art. 182 pkt 5).

Przedstawiony zakres informacji prezentuje więc szczegółowe kwoty planowane i wykonane. Ich opracowanie obejmuje jedynie ocenę stopnia wykonania planu, dynamiki z dwóch lat oraz czasami ocenę struktury. Z dwóch metropolii tylko w Mieście Szczecinie opracowano i prezentuje się wskaźniki zadłużenia (tab. 2).

Tabela 2

Wskaźniki zadłużenia w sprawozdaniu z budżetu Miasta Szczecina

Wskaźnik	Plan	Wykonanie
Dopuszczalny wskaźnik rocznej spłaty zadłużenia [%]	10,2	11,4
Wskaźnik rocznej spłaty zadłużenia [%] jako relacja obciążenia rocznego budżetu z tytułu spłaty zadłużenia bez kredytów i pożyczek zaciągniętych oraz obligacji wyemitowanych na realizację programów i projektów realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, do dochody budżetu miasta	4,6	2,1
Zadłużenie na 1 mieszkańca	2 673,1	2 641,9
Roczna spłata zadłużenia na 1 mieszkańca	234,2	111,5

Źródło: *Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Szczecin...* (2015).

Tymczasem Ministerstwo Finansów przygotowało i publikuje opracowanie pod tytułem *Wskaźniki do oceny finansowej jednostek samorządu terytorialnego*. Do dziś opracowano i opublikowano trzy opracowania, a więc za lata 2009–2011, 2011–2013 i 2012–2014. Wskaźniki są prostym i wygodnym sposobem uogólniania dużej liczby informacji. Z tego też powodu są chętnie stosowane, a ujednolicona ich postać pozwala dokonywać szerszych ocen przez wprowadzenie porównań w przestrzeni.

2. Wskaźniki do oceny sytuacji finansowej JST proponowane przez Ministerstwo Finansów

Opracowane przez Ministerstwo Finansów wskaźniki ujęte są w trzech grupach jako:

- wskaźniki budżetowe,
- wskaźniki na mieszkańca,
- wskaźniki dla zobowiązań według tytułów dłużnych (*Wskaźniki...*, 2015).

Podstawą obliczenia tych wskaźników są dane pochodzące ze sprawozdań z wykonania budżetów JST (Rozporządzenie, 2014; Rozporządzenie, 2010), czyli:

- a) Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych,
- b) Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych,
- c) Rb-NDS – sprawozdanie o nadwyżce/deficycie,
- d) Rb-Z – sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń.

Definicji wielkości obliczeniowych będących podstawą konstrukcji wskaźników dokonano na podstawie zapisów ustawy o finansach publicznych (Ustawa, 2009). Charakterystykę wskaźników oraz ich wartość poznawczą zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3

Wskaźniki oceny sytuacji finansowej JST

Nazwa	Formuła	Wartość poznawcza
1	2	3
Wskaźniki budżetowe		
WB1 – Udział dochodów bieżących w dochodach ogółem:	$\frac{\text{dochody bieżące (dochody niebędące dochodami majątkowymi)}}{\text{dochody ogółem}}$	Odzwierciedla udział, a więc i znaczenie dochodów bieżących w dochodach ogółem.
WB2 – Udział dochodów własnych w dochodach ogółem	$\frac{\text{dochody własne}}{\text{dochody ogółem}}$	Określa udział i tym samym znaczenie dochodów własnych w dochodach ogółem.
WB3 – Udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem	$\frac{\text{nadwyżka operacyjna (dodatnia wartość wyniku bieżącego będącego różnicą dochodów bieżących i wydatków bieżących)}}{\text{dochody ogółem}}$	Odzwierciedla potencjalne zdolności i możliwości JST do spłaty zobowiązań oraz do finansowania wydatków o charakterze inwestycyjnym. Określa stopień, w jakim jednostka mogłaby zaciągnąć nowe zobowiązania, w stosunku do osiągniętych dochodów. Im wyższa jest wartość tego wskaźnika, tym większe są możliwości inwestycyjne lub większa możliwość zwiększenia wydatków bieżących.
WB4 – Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem	$\frac{\text{wydatki majątkowe}}{\text{wydatki ogółem}}$	Jako typowy wskaźnik struktury odzwierciedla udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem, a więc też rozwój jednostki.
WB5 – Obciążenie wydatków bieżących wydatkami na wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń	$\frac{\text{wydatki na wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń}}{\text{wydatki bieżące (wydatki niebędące wydatkami majątkowymi)}}$	Odzwierciedla stopień obciążenia wydatków bieżących wydatkami związanymi z zatrudnieniem.
WB6 – Udział nadwyżki operacyjnej i dochodów ze sprzedaży majątku w dochodach ogółem	$\frac{\text{nadwyżka operacyjna + dochody ze sprzedaży majątku}}{\text{dochody ogółem}}$	Wskazuje udział nadwyżki operacyjnej powiększonej o dochody ze sprzedaży majątku w dochodach ogółem. Jest to wskaźnik o zbliżonym polu recepcji do wskaźnika WB3, z tym że dodatkowo uwzględnia dochody ze sprzedaży majątku jako potencjalne źródło finansowania.

1	2	3
WB7 – Wskaźnik samofinansowania	$\frac{\text{nadwyżka operacyjna} + \text{dochody majątkowe}}{\text{wydatki majątkowe}}$	Odzwierciedla stopień sfinansowania inwestycji środkami własnymi jednostki.
Wskaźniki na mieszkańca		
WL1 – Transfery bieżące na mieszkańca	$\frac{\text{transfery bieżące (subwencja ogólna i dotacje bieżące)}}{\text{liczba mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego}}$	Odzwierciedla przeciętną przekazaną kwotę z budżetu na jednego mieszkańca jednostki.
WL2 – Nadwyżka operacyjna na mieszkańca	$\frac{\text{nadwyżka operacyjna}}{\text{liczba mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego}}$	Odzwierciedla przeciętną kwotę nadwyżki dochodów bieżących nad wydatkami bieżącymi na jednego mieszkańca jednostki. Pożądana maksymalizacja wskaźnika.
WL3 – Zobowiązania ogółem na mieszkańca	$\frac{\text{zobowiązania według tytułów dłużnych}}{\text{liczba mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego}}$	Wskazuje na poziom zadłużenia na jednego mieszkańca jednostki.
Wskaźniki dla zobowiązań według tytułów dłużnych		
WZ1 – Udział zobowiązań ogółem w dochodach ogółem	$\frac{\text{zobowiązania według tytułów dłużnych}}{\text{liczba mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego}}$	Odzwierciedla relację zobowiązań do dochodów ogółem.
WZ3 – Obciążenie dochodów ogółem obsługą zadłużenia	$\frac{\text{odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek + spłata rat kapitałowych}}{\text{od zaciągniętych kredytów i pożyczek}} \cdot \text{dochody ogółem}$	Odzwierciedla obciążenie dochodów własnych obsługą zadłużenia. Im większa jest wartość tej relacji, tym większe jest ryzyko wystąpienia niewypłacalności JST.
WZ5 – Obciążenie dochodów własnych obsługą zadłużenia	$\frac{\text{odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek + spłata rat kapitałowych}}{\text{od zaciągniętych kredytów i pożyczek}} \cdot \text{dochody własne}$	Odzwierciedla obciążenie dochodów własnych obsługą zadłużenia. Im większe wartości przyjmuje, tym większe jest ryzyko wystąpienia niewypłacalności jednostki.
WZ7 – Udział zobowiązań wymagalnych w zobowiązaniach ogółem	$\frac{\text{odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek + spłata rat kapitałowych od zaciągniętych kredytów i pożyczek}}{\text{dochody własne}}$	Wysoki udział zobowiązań wymagalnych, a więc tych, których termin zapłaty minął, świadczy o problemach z płynnością finansową jednostki.

Źródło: *Wskaźniki...* (2015), s. 6–9.

Przedstawione wskaźniki ustala się oddzielnie dla: gmin miejskich, gmin wiejskich, gmin miejsko-wiejskich, powiatów, miast na prawach powiatu (z wyłączeniem metropolii), metropolii (12 miast na prawach powiatu), województw. Oprócz uzyskanych wartości dla poszczególnych JST prezentowane są wartości średnie, mediana, wartości maksymalne i minimalne za trzy kolejne lata.

Wskaźniki stanowiące podstawę porównawczej oceny sytuacji finansowej Miasta Szczecina w roku 2015 zawarto w tabeli 4.

Tabela 4

Wskaźniki oceny sytuacji finansowej Miasta Szczecina za rok 2014

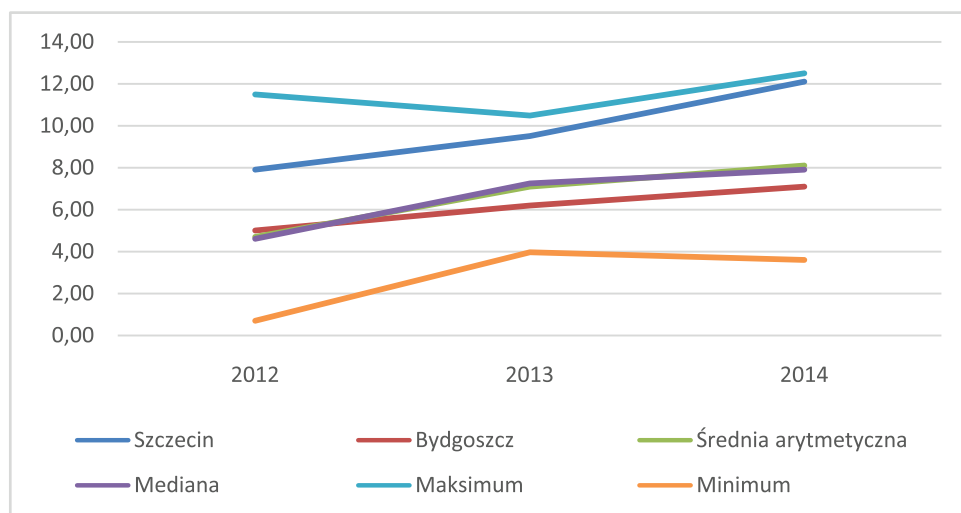
Nazwa	Bydgoszcz	Szczecin	Średnia arytmetyczna	Mediana	Maksimum	Minimum
Wskaźniki budżetowe [%]						
WB1 – Udział dochodów bieżących w dochodach ogółem	95,1	92,0	87,2	89,3	95,1	73,5
WB2 – Udział dochodów własnych w dochodach ogółem	65,4	63,7	64,7	65,3	74,8	50,2
WB3 – Udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem	7,1	12,1	8,1	7,9	12,5	3,6
WB4 – Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem	15,0	22,1	22,6	21,1	32,4	11,8
WB5 – Obciążenie wydatków bieżących wydatkami na wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń	41,1	41,4	40,6	40,0	50,6	31,0
WB6 – Udział nadwyżki operacyjnej i dochodów ze sprzedaży majątku w dochodach ogółem	9,9	13,6	12,4	11,5	23,1	6,0
WB7 – Wskaźnik samofinansowania	77,6	88,6	98,3	83,1	183,0	56,7
Wskaźniki na 1 mieszkańca						
WL1 – Transfery bieżące na mieszkańca	1453,23	1388,23	1458,5	1407,2	1878,5	1147,0
WL2 – Nadwyżka operacyjna na mieszkańca	304,80	556,97	442,2	430,1	742,7	195,3
WL3 – Zobowiązania ogółem na mieszkańca	3014,30	2270,70	2924,2	2946,4	3765,4	2233,8
Wskaźniki dla zobowiązań według tytułów dłużnych [%]						
WZ1 – Udział zobowiązań ogółem w dochodach ogółem	70,6	49,4	54,6	52,3	78,3	39,2
WZ3 – Obciążenie dochodów ogółem obsługą zadłużeni	4,7	2,4	6,2	6,7	9,6	1,8
WZ5 – Obciążenie dochodów własnych obsługą zadłużenia	7,2	3,7	9,7	10,4	14,3	2,8
WZ7 – Udział zobowiązań wymagalnych w zobowiązaniach ogółem	0,0	0,0	0,0		0,2	

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych tabeli 4, w Mieście Szczecinie w roku 2014 mniejszy jest udział w dochodach ogółem dochodów bieżących i dochodów własnych, niż ma to miejsce w przypadku Bydgoszczy oraz przeciętnie w metropoliach, ale tylko w odniesieniu do dochodów własnych. Przy czym udział dochodów bieżących w dochodach ogółem Miasta Bydgoszczy stanowi maksimum.

Inny obraz sytuacji finansowej Miasta Szczecina ukazuje się, gdy za podstawę przyjmiemy wskaźnik udziału nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem. Miasto Szczecin należy do absolutnych liderów, ograniczając istotnie w porównaniu do innych metropolii wydatki bieżące. Po uwzględnieniu obok nadwyżki operacyjnej dochodów ze sprzedaży majątku sytuacja Miasta Szczecina jest również lepsza niż Miasta Bydgoszczy i przeciętna w metropoliach. Są jednak metropolie, które osiągając wysokie dochody ze sprzedaży majątku, istotnie podwyższają wartość wskaźnika WB6.

Udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem można zilustrować graficznie, pokazując dynamikę zmian zachodzących w latach 2012–2014 (rys. 2)



Rysunek 2. Wskaźnik udziału nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem w latach 2012–2014
Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z rysunku 2, udział nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem systematycznie rośnie. Przy czym w roku 2013 istotnie zmniejszyło się zróżnicowanie metropolii. Wzrosła wartość minimalna i obniżyła się wartość maksymalna. Systematycznie i dynamicznie rośnie on w Mieście Szczecinie, dążąc do wielkości maksymalnej.

Poziom samofinansowania w metropoliach jest zróżnicowany. Miasto Szczecin plasuje się w tym zakresie na poziomie średnim, podobnie jak ma to miejsce w zakresie aktywności w sferze inwestycyjnej.

Miasto Szczecin można też uznać za atrakcyjną JST. Przy niższych transferach bieżących na 1 mieszkańca osiąga ono wysoki poziom nadwyżki operacyjnej przy niższej wielkości zadłużenia na 1 mieszkańca, ale też w dochodach ogółem, i mniejszych ciężarów wynikających z jego obsługi w porównaniu do przyjętych benchmarków.

Uwagi końcowe

W stosunku do szczegółowej prezentacji wpływów, wydatków, przychodów, kosztów, nadwyżki czy deficytu w sprawozdaniu z wykonania budżetu przedstawiony zestaw wskaźników, stanowiąc pewną syntezę wyników, tworzy lepszą podstawę uogólnionej oceny sytuacji finansowej JST. Ocena ta może być następnie pogłębiona o dane szczegółowe. Walorem prezentowanych wskaźników jest też możliwość oceny efektywności gospodarki finansowej JST. Podstawą oceny są benchmarki, a więc wielkości wskaźników osiągnięte przez porównywalne JST lub też wielkości średnie oraz skrajne (maksimum, minimum). Ustalone odchylenia są źródłem refleksji i podstawą dalszych badań nad kierunkami poprawy konkurencyjności JST. Tego nie dają porównania wewnętrzne, izolowane – realizowane jako porównania z planem lub porównania w czasie – określone jako porównania samego siebie z samym sobą. Porównania wykonania z wielkościami skorygowanymi ujętymi w uchwalonym budżecie są podstawą legalności. Natomiast porównania w czasie (obejmujące zawsze trzy kolejne lata, a nie dwa, jak ma to często miejsce w sprawozdaniach z realizacji budżetu) są podstawą identyfikacji tendencji zmian badanych wskaźników. Nic natomiast nie można powiedzieć, czy wynik ten jest lepszy, czy gorszy od możliwego do osiągnięcia w tych warunkach. Z tego też powodu ten kierunek porównań jest określany jako porównania mniejszego zła z większym złem.

Przedstawiony zestaw wskaźników finansowych istotnie dopełnia zestaw wskaźników zawartych w budżecie zadaniowym. Zestaw ten ma wyraźnie określoną konstrukcję i ogólnodostępne, publikowane przez wszystkie JST źródła danych konieczne do ich obliczenia. Publikacja Ministerstwa Finansów ma charakter cykliczny. Przy tak jasno przedstawionych zasadach metodycznych ich obliczenia nie ma przeszkód, by były one liczone samodzielnie przez poszczególne JST na potrzeb oceny wewnętrznej.

Obecna konstrukcja systemu pomiaru i kontroli wyników JST wymaga jednak dalszych prac. Budżet zadaniowy opracowywany jest obecnie oddolnie. Należy w przyszłości przy jego konstrukcji przyjąć metodę odgórną. Cele i zadania powinny wynikać z misji. Pomiędzy nimi powinny być wyraźnie określone zależności przyczynowo-skutkowe. Należy również ograniczyć ich liczbę do około 20. Mogą być one następnie kaskadowane na poszczególne sfery działalności. Opisany wskaźnikami tak sformułowany system celów będzie wówczas dobrą podstawą kontroli zarządczej w JST (Skoczylas, 2011, s. 235–246).

Literatura

- Berens, W., Mosiek, T., Röhring, A., Gerhardt, B. (2004), Outcome-orientiertes Management in der öffentliche Verwaltung: Evolutionspfade zu einem wirkungsorientierten Controlling. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 4, 323–341.
- Hood, Ch. (1991). A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 1 (69), 3–19.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001a). *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*. Warszawa: PWN.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001b). *Strategiczna karta wyników. Praktyka*. Warszawa: CIM.
- Krynicka, H. (2006). Koncepcja nowego zarządzania w sektorze publicznym (New Public Management). *Studia Lubuskie PWSZ w Sulechowie*, 2, 193–202.
- Rozporządzenia Ministra Finansów z 4.03.2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Dz.U. 2010, nr 43, poz. 247.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 16.01.2014 w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Dz.U. poz. 119, z późn. zm.
- Skoczylas, W. (2011). Strategiczna karta wyników w pomiarze osiągnięć jednostki samorządu terytorialnego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 687, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 48, 235–246.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Bydgoszczy za 2015 rok*. Pobrane z: bip.um.bydgoszcz.pl/binary/sprawozdanie%20z%20wykonania%202015_tcm30-221343.pdf (4.07.2016).
- Sprawozdanie z wykonania budżetu Miasta Szczecin 2015*. Pobrane z: http://bip.um.szczecin.pl/chapter_50934.aspx?soid=437039605D5E49268BB8FDE5F6F421D5 (4.07.2016).
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych*. Załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. (poz. 84).
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Wskaźniki do oceny finansowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 2012–2014* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane z: http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=415b71a8-53c1-4e3b-aclb-e5a59f644038&groupId=766655 (4.07.2016).
- Zalewski, A. (red.). (2007). *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.

MEASURES OF FINANCIAL OBJECTIVES AND TASKS FOR THE USE OF MANAGEMENT CONTROL

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to fill the gap in a set of measures used in the performance budget with measures of financial objectives as well as to present the advantages of financial ratios prepared and published by the Ministry of Finance, which would provide a significant support to management control while its function is realized.

Design/methodology/approach – Critical literature analysis, content analysis of statements of realization the budget of City of Szczecin and City of Bydgoszcz, methods of financial analysis.

Findings – Affirmation of the need and the demonstration of cognitive value and practical usefulness of ratios of financial condition assessment of self-governmental units developed by the Ministry of finance in the improvement of efficiency of financial economy.

Originality/value – the proposal of complementing the set of indicators proposed in the performance budget with financial ratios, i.e. budget indicators, per capita and liabilities by debtors.

Keywords: management control, performance management, financial measures, efficiency

Cytowanie

Skoczylas, W. (2016). Mierniki celów i zadań finansowych na potrzeby kontroli zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 66–77. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-06.

