

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

287

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka



Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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 Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-349-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji o czynnikach sukcesu w branży motoryzacyjnej	9
Piotr Bednarek: Wpływ kultury narodowej na systemy budżetowania w przedsiębiorstwach	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wpływ Solvency II na koszty zakładów ubezpieczeń	38
Michał Dyk: Wdrażanie systemów informatycznych rachunkowości zarządczej przy użyciu metodyki AADII	47
Anna Glińska: Synergia między zakładem pracy chronionej a klientem	58
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Analiza zależności stopnia znajomości MS Excel wśród studentów kierunków ekonomicznych przy wykorzystaniu badań ankietowych	69
Marcin Klinowski: Jakość wobec kosztów projektu	80
Mariola Kotłowska: Rola zrównoważonej karty dokonań w wycenie przedsiębiorstwa	89
Robert Kowalak: Koncepcja rachunku kosztów w zakładzie gospodarowania odpadami	102
Marcin Kowalewski: Adaptacja zrównoważonej karty wyników do specyfiki sektora publicznego – przypadek Kanadyjskiej Komisji Turystyki .	112
Wojciech Dawid Krzeszowski: Pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” w prawie podatkowym	123
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Mazowieckiego	131
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość wewnętrzna w procesie zarządzania ryzykiem	140
Edward Nowak: Decyzyjna przydatność informacji prezentowanych w zestawieniu zmian w kapitale własnym	152
Piotr Oleksyk: Zagrożenia wiarygodności pomiaru efektywności w procedurze budżetowania zadaniowego	164
Michał Poszwa: Moment uznania kosztów w rachunku wyniku podatkowego .	173
Małgorzata Wasilewska: Porównanie wartości kapitału intelektualnego przedsiębiorstw notowanych na warszawskiej GPW – ujęcie sektorowe	183

Summaries

Anna Balicka: External sources of information about success factors in the automotive industry	24
Piotr Bednarek: Impact of national culture on budgeting systems in companies – literature review	37
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Influence of Solvency II on costs in insurance companies	46
Michał Dyk: Implementation of IT management accounting systems with the use of AADII methodology	57
Anna Glińska: Synergy between a sheltered workshop and a client	68
Zdzisław Kes, Mariola Kotłowska: Dependency analysis of MS Excel level knowledge among students of economic studies using questionnaire survey	79
Marcin Klinowski: Quality towards project costs	88
Mariola Kotłowska: Role of the Balanced Scorecard to measure corporate value	101
Robert Kowalak: Cost accounting for the waste disposal plants	111
Marcin Kowalewski: The Balanced Scorecard adaptation to public sector organization. The case of Canadian Tourism Commission	122
Wojciech Dawid Krzeszowski: The concept of “an organised part of an enterprise” in the tax law	130
Maria Nieplowicz: Functioning of the Balanced Scorecard for Mazowieckie Voivodship Marshal’s Office	139
Bartłomiej Nita: Internal reporting in the process of risk management	151
Edward Nowak: Statement of changes in equity and its utility for decision-making purposes	163
Piotr Oleksyk: Threats of reliability of measurement of efficiency in performance-based budgeting procedure	172
Michał Poszwa: Moment of recognition of expenses in the tax result bill	182
Małgorzata Wasilewska: Comparison of value of Intellectual Capital of Polish joint stock companies	191

Piotr Oleksyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZAGROŻENIA WIARYGODNOŚCI POMIARU EFEKTYWNOŚCI W PROCEDURZE BUDŻETOWANIA ZADANIOWEGO

Streszczenie: Niniejszy artykuł ma na celu wskazanie kluczowych czynników niezbędnych do zapewnienia wiarygodności pomiaru efektywności działalności jednostek sektora finansów publicznych. Przepisy prawne zobowiązują wybrane jednostki do prowadzenia ewidencji oraz przygotowywania sprawozdawczości zgodnie z procedurą budżetowania zadaniowego. Do znaczących części tej procedury należy pomiar efektywności realizowanych zadań, dla których dobierane są mierniki efektywności. Wiarygodność pomiaru efektywności rozumiana jest jako wierne i rzetelne odzwierciedlenie stanu faktycznego wykonanych zadań publicznych. Znaczące zagrożenie w pomiarze efektywności stanowi niewłaściwy dobór mierników i celów poszczególnych działań w ramach realizacji zadań publicznych. Największym jednak zagrożeniem jest celowy dobór mało wiarygodnych mierników mający na celu ukrycie nieefektywnego poziomu zarządzania jednostką.

Słowa kluczowe: budżetowanie, efektywność, wiarygodność, sprawozdawczość.

1. Wstęp

Jednostki sektora finansów publicznych działają zgodnie z przyjętym i uchwalonym długoterminowym planem działalności. Plan taki jest ściśle związany z wizją rozwoju jednostki przyjętą przez zarządzających w horyzoncie średnio- i długoterminowym. W przypadku jednostek działających w sektorze finansów publicznych plany te są powiązane ze strategią zarządzania państwem. W warunkach ograniczonych środków przeznaczonych na podstawową działalność kluczowym zagadnieniem jest najbardziej efektywne ich wykorzystanie. 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 zaspakajaniem podstawowych potrzeb społecznych, które rzadko związane są z osiąganiem przychodów.

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 efektywności 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 realizacji założonych celów.

Ważnym sposobem pomiaru efektywności jest wdrożenie procedury budżetu zadaniowego. Podstawową ideą wdrażania budżetu zadaniowego jest reorganizacja zasad wydatkowania środków publicznych z układu instytucjonalnego na funkcjonalny. W myśl wdrażanych zasad podstawowym przekrojem analitycznym nie są instytucje i jednostki, lecz poszczególne zadania danej jednostki sektora finansów publicznych. Dopasowanie ewidencji analitycznej musi być jednak poprzedzone etapem planowania i identyfikowania poszczególnych zadań. Dostarczane w ten sposób dane są podstawą do ustalania mierników efektywności działania w podziale na poszczególne jednostki.

Celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych czynników mających wpływ na ocenę efektywności realizowanych zadań przez jednostki sektora finansów publicznych. Misją tych podmiotów jest szeroko rozumiana służba na rzecz społeczeństwa, dlatego należy wprowadzić pojęcie wiarygodności pomiaru efektywności. Rzetelna informacja zawierająca ocenę ogółu działalności jednostki sektora finansów publicznych ma bardzo ważne znaczenie przy podejmowaniu decyzji dotyczących strategicznych działań, których skutkiem najczęściej jest przygotowywanie nowych regulacji prawnych o najwyższym priorytecie. Zarządzanie jednostką związane jest ściśle z przedstawieniem rzetelnej i wiarygodnej informacji o efektywności prowadzonej działalności. Pomiar efektywności zostanie zawężony do procedury budżetowania zadaniowego.

2. Pomiar 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, instytu-

cje 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 wpływa szereg innych czynników – np. uwarunkowania 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 ocenie 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].

3. Procedura budżetu zadaniowego

Budżet zadaniowy jest nowoczesną formą zarządzania środkami publicznymi wydatkowanymi na realizację zadań budżetowych. Idea budżetu zadaniowego poza nową formą alokacji środków publicznych przewiduje również dostarczenie szeregu dodatkowych informacji, których uzyskanie według dotychczasowych zasad było kłopotliwe (co często powodowało rezygnację z pozyskiwania informacji np. związanych z pomiarem stopnia realizacji wskazanego zadania). Wdrożenie i prawidłowe przeprowadzenie procedury budżetowania zadaniowego jest jednym z ważniejszych obowiązków stawianych organom zarządzającym jednostkami sektora finansów publicznych [Albiński (red.) 2012, s. 43].

Jedną z najważniejszych czynności związanych z wdrożeniem budżetowania zadaniowego jest ustalenie celów, które mają być zrealizowane przez daną jednostkę. Cele te muszą współgrać z ogólnokrajową strategią rozwoju, gdyż wyznaczenie celów, które nie są powiązane z otoczeniem, może doprowadzić do sytuacji, w której nie zostaną one zrealizowane w należyty sposób. Osiągnięcie celów musi być odpowiednio udokumentowane i odzwierciedlone w systemie sprawozdawczości

budżetowej. Sama ewidencja księgowa nie jest w tym aspekcie wystarczająca. Jest bardzo pomocnym narzędziem, lecz poza tym kluczową rolę odgrywają mierniki realizacji celów, które mogą mieć różny charakter i strukturę.

Każde działanie, aby było skuteczne, musi mieć ustalony cel, którego osiągnięcie jest głównym motorem tego działania. Cel należy rozumieć jako sytuację, zjawisko, stan materialny lub niematerialny jaki chcemy osiągnąć w przyszłości. W budżetowaniu zadaniowym należy wyznaczać cele, które są realne do osiągnięcia oraz możliwe do sprecyzowania. Nie mogą to być cele niesprecyzowane, np. eliminacja ubóstwa, głodu, podniesienie stopy życiowej ludności itp., gdyż są one niemierzalne, bardzo często wyznaczane w różnego rodzaju kampaniach wyborczych. Istotą celów jest też możliwość ich osiągnięcia poprzez realizację konkretnych kroków ustalonej procedury. Nie oznacza to jednak, że nie należy skupiać się na celach niższego szczebla, możliwych do pomiaru i realizacji. Powinno się ustalać cele będące wyzwaniem, których osiągnięcie znacznie podwyższy poziom życia społeczeństwa lub zwiększy konkurencyjność danego obszaru, podwyższy jego zdolności do przyciągania projektów inwestycyjnych itp.

W polskich warunkach należy zauważyć, że zaplanowane do zrealizowania cele powinny być podstawą do planowania zarówno strategicznego, jak i operacyjnego. Podstawą do rozpoczęcia planowania jest wyznaczenie celów ogólnych na poziomie rządowym. Cele główne powinny być podzielone na cele sektorowe, które powinny być wytyczane przez poszczególne ministerstwa i urzędy. Bardzo ważne znaczenie ma koordynacja ustalania celów tak, aby poszczególne cele sektorowe były spójne z celami ogólnymi. Wyznaczenie celów powinno być ściśle skorelowane z planowaniem finansowym na zasadzie sprzężenia zwrotnego. W przypadku negatywnej prognozy w zakresie przyszłych dochodów przeznaczonych na finansowanie realizacji konkretnych celów należy niezwłocznie zrewidować podejście do wyznaczonych wcześniej celów. Najczęściej wiąże się to z przygotowaniem nowych – mniej ambitnych celów.

Istota budżetowania zadaniowego polega na ustaleniu długoterminowych planów i projekcji stanu faktycznego kluczowych dziedzin życia całego państwa. W przyszłości osiągnięcie tego stanu będzie możliwe głównie dzięki wyznaczeniu i zrealizowaniu celów ogólnych i cząstkowych. Samo wyznaczenie celów nie jest jedynym wymogiem wprowadzenia budżetowania zadaniowego. Należy wprowadzić równocześnie tzw. „mapę drogową” osiągnięcia danego celu, która musi zawierać procedurę kontrolną pozwalającą na ocenę realizacji zamierzonego celu. Wyznaczanie celów ma charakter ponaddiscyplinarny i międzyresortowy, co oznacza, że główne cele nie powinny być zatwierdzane w sposób indywidualny, lecz ze względu na złożoność ustalenie powinno następować na podstawie konsultacji pomiędzy różnymi organami administracji.

4. Wiarygodność informacji finansowej

Podstawową przesłanką wiarygodności dostarczanej informacji finansowej jest przede wszystkim wierne odzwierciedlenie rzeczywistości danej jednostki. Trudności związane z identyfikacją zdarzenia gospodarczego, opracowaniem i zastosowa-

niem odpowiednich zasad jego wyceny i prezentacji powodują, że wystąpi ryzyko – informacje sprawozdawcze nie dość wiernie odzwierciedlają opisywaną rzeczywistość. Kierownik jednostki musi odpowiedzieć na pytanie, która metoda wyceny i forma prezentacji gwarantuje wiernie odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej, czy zastosowane uproszczenia nie wpłyną na zmniejszenie wiarygodności informacji sprawozdawczej. Wybór metody pomiaru czy stosowanie dozwolonych prawem uproszczeń to nie wszystkie problemy związane z prezentacją wiarygodnej informacji finansowej. Istnieją aspekty, które mogą nie zostać ujawnione w systemie raportowania, gdyż rachunkowość nie potrafi ich wiarygodnie zweryfikować. Bardzo ważnym aspektem pomiaru jest odpowiednie przedstawienie wiarygodnej wartości skutków wszystkich działań oraz identyfikacja wszystkich zdarzeń negatywnych, których pominięcie może dawać nieprawdziwy obraz jednostki [Kowalczyk 2010, s. 54].

Falszowanie informacji finansowej najczęściej dotyczy dwóch niewralgicznych kwestii. Pierwszą z nich jest zawyżanie pomiaru efektów podejmowanych działań, druga to falszowanie faktycznego wpływu skutków o charakterze negatywnym. Celem falszowania informacji finansowej jest przedstawienie realiów działania jednostki niezgodnie ze stanem faktycznym, tak by odbiorca informacji wytworzył sobie obraz zgodny z zamierzeniem przygotowującego informację. Doświadczenia krajowe nie wykazują oznak znaczących fałszerstw informacji finansowej przygotowywanej przez jednostki sektora finansów publicznych. Problem ten jest jednak znaczący na arenie międzynarodowej. Należy jednak odróżnić problem fałszerstwa od manipulacji. Fałszerstwo dotyczy świadomego oszustwa, natomiast manipulacja ma na celu ukrycie pewnych negatywnych skutków działalności zarządzających jednostką i jest znacznie trudniejsza do wykrycia [Mączyńska 2007, s. 4].

5. Mierniki i cele w procedurze budżetowania zadaniowego

Podstawowa charakterystyka wyznaczanych celów w procesie budżetowania zadaniowego powinna być zgodna z tzw. regułą SMART (mądry). Nazwa reguły pochodzi jednak od pierwszych liter pojęć, będących kluczowymi charakterystykami najlepiej skonstruowanych celów [Krupa 2011, s. 23]:

- Skonkretyzowane – cele należy określać możliwie konkretnie. Muszą być precyzyjne sformułowane, ich analiza i interpretacja nie może budzić żadnych wątpliwości. Ich wyznaczenie nie powinno wzbudzać żadnych wątpliwości.
- Mierzalne – każdy określony cel musi mieć ustalony wskaźnik, na podstawie którego oceniany będzie stopień jego realizacji. Mierniki te muszą charakteryzować się przede wszystkim prostotą oraz muszą w całości wyczerpywać wszystkie aspekty zaplanowanego do osiągnięcia celu. Po zakończeniu realizacji celu mierniki muszą dawać czytelną odpowiedź na temat stopnia realizacji celu.
- Akceptowalne – wszystkie komórki organizacyjne i podległe jednostki, które będą zaangażowane w realizowanie celu, muszą mieć jego świadomość i akceptować dany cel, w przeciwnym wypadku jego realizacja nie nastąpi.

- Realne – czyli takie, które są możliwe do zrealizowania dzięki posiadanym zasobom i innym czynnikom. Posiadane zasoby muszą być wystarczające do realizacji celu.
- Terminowe – realizacja każdego z celów musi mieć ściśle ustalone normy czasowe. Ramy czasowe powinny jasno określać terminy rozpoczęcia oraz pełnej realizacji danego celu.

Wyznaczanie celów zgodnie z powyższymi zasadami pozwala na skonstruowanie planów działalności, która będzie prowadzona w najbliższej przyszłości. Prawidłowo określony proces wyznaczania celów jest kluczowym elementem wysokiej efektywności działania i wydatkowania środków budżetowych. Sam plan i cel to jednak nie wszystko, trzeba również odpowiednio cel zrealizować oraz dokonać właściwych pomiarów tej realizacji.

Realizację każdego z celów trzeba na bieżąco monitorować i oceniać. W budżecie zadaniowym bardzo ważną rolę odgrywają mierniki stopnia realizacji zadań. Nie jest problemem dobór mierników niepotrzebnych i nieadekwatnych, które nie pozwolą określić stanu faktycznego zrealizowanych zadań. Dobór mierników niestety może być często dokonywany w nieetyczny sposób, tak aby wykazać wysoki stopień realizacji celów, który w rzeczywistości taki nie jest. Właściwie dobrane mierniki powinny mieć następujące cechy [Strąk 2012, s. 203]:

- aktualność – powinny być zgodne z bieżącymi danymi i trendami pomiaru zdarzeń dzięki narzędziom statystycznym itp.,
- adekwatność – muszą odzwierciedlać podstawowy cel, któremu realizacja zadania będzie służyć,
- apolityczność – muszą odzwierciedlać faktyczne trendy społeczne bez możliwości manipulacji politycznych,
- kompleksowość – muszą odzwierciedlać istotę całego realizowanego zadania oraz dostarczać oceny całkowitej tego zadania,
- neutralność – dobrane mierniki powinny być odporne na skutki zdarzeń nieprzewidywalnych i niepowtarzalnych (np. efekty kataklizmów itp.),
- wiarygodność – powinny być łatwe do zrozumienia dla osób nieposiadających szczegółowej znajomości tematu,
- oszczędność – proces pozyskiwania danych nie powinien przysparzać znacząco dodatkowych czynności pracownikom służb finansowo-księgowych, gdyż pozyskana informacja może nie być tego warta,
- ciągłość – powinny być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie;
- istotność – powinny mierzyć tylko te aspekty, na które wykonawca ma możliwość wywierania wpływu; należy unikać doboru mierników, na których wysokość w niewielkim stopniu wpływa realizowany proces lub zadanie;
- szybkość pozyskania – mierniki powinny być dobrane w taki sposób, aby ich obliczenie mogło zostać dostarczone niezwłocznie po zamknięciu ksiąg danego okresu sprawozdawczego;

- wiarygodność – powinny posiadać wiarygodne źródło danych, które nie mogą być w różny sposób interpretowane lub komisyjnie korygowane w celu podwyższenia wartości miernika.

Właściwy dobór mierników jest podstawą pozyskania wiarygodnej informacji dotyczącej stopnia realizacji zaplanowanych celów. Wspomniana powyżej konieczność kompleksowości wymusza stosowanie różnorodnych mierników. Klasyfikacja mierników zawarta jest m.in. w dokumentach europejskich związanych z metodami ewaluacji, przewidują one następującą klasyfikację mierników:

- Mierniki oddziaływania służą do pomiaru długoterminowego efektu zrealizowanych procesów. Mogą one mierzyć bezpośrednie skutki realizacji poszczególnych działań, ale ujawniające się po dłuższym okresie czasu. Mierniki oddziaływania mogą odnosić się również do wartości, które tylko pośrednio są efektem realizacji zadania, jednak mają wpływ globalny (osiągnięcie efektów następuje poprzez fakt wystąpienia również innych czynników).
- Mierniki rezultatu mierzą skutki podejmowanych działań. Mierzą bezpośrednie i natychmiastowe efekty zadań, dostarczając informacji komórkom realizującym mierzone zadania. Pozwalają na uzyskanie informacji związanych z pozytywnymi zmianami zainicjowanymi dzięki realizacji danego zadania.
- Mierniki produktu służą do pomiaru wykonania konkretnego zadania w zadanym czasie. Pozwalają na uzyskanie informacji na temat przyrostu konkretnego składnika dóbr publicznych (np. liczba nowych obiektów sportowych itp.).
- Mierniki skuteczności mierzą stopień osiągnięcia zamierzonych celów. Mogą mieć zastosowanie na wszystkich szczeblach klasyfikacji zadaniowej. Skuteczność odnosi się do obliczenia stopnia zaawansowania rozpoczętych działań i odchylenia od pełnego wykonania zadania.
- Mierniki efektywności służą do pomiaru powiązania pomiędzy nakładami i osiągniętymi efektami (wynikami). Efektywność należy rozpatrywać na podstawie dwóch kryteriów. Pierwszym z nich jest minimalizacja kosztów przy maksymalnym wykonaniu zadania. Natomiast w innym aspekcie należy rozpatrywać ją jako stopień realizacji zadania przy założonej wysokości kosztów [Będzieszak 2009, s. 271].

W literaturze przedmiotu wskazuje się również konieczność powoływania dodatkowych klasyfikacji mierników i ich rozszerzenia o mierniki jakości oraz mierniki satysfakcji. Są to bardzo ważne mierniki w przypadku działań podmiotów gospodarczych, jednak w warunkach krajowych badanie stopnia satysfakcji klientów (petytów) nie jest możliwe ze skorelowaniem efektywności wydatkowania środków publicznych. Pomiar jakości również nie jest w naszych warunkach kluczowy. Powszeczne jest podejście do oceny konkretnego działania jednostek sektora finansów publicznych tylko dwubiegunowe (tak/nie), nie ma w tym miejsca na badanie jakości. Jeżeli w przyszłości tego typu mierniki będą wprowadzone, będzie to świadczyć wyłącznie o wysokim poziomie działalności administracji państwowej.

6. Manipulacje wynikami

Pomiar zjawisk ekonomicznych za pomocą różnego rodzaju wskaźników jest we współczesnych czasach standardem w zarządzaniu wieloma dziedzinami współczesnego życia gospodarczego. Najczęściej celem manipulacji wskaźnikami jest chęć osiągnięcia większego zysku, otrzymanie wyższych płatności za sprzedawane towary lub świadczone usługi. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych pojawia się możliwość manipulacji innego typu. Powodem tych manipulacji najczęściej jest obowiązek sprostania wymogom ostrożnościowym zawartym w regulacjach prawnych (najczęściej są to wymogi związane z maksymalnym stopniem zadłużenia jednostki itp.).

Ustalanie celów i mierników w procesie budżetowania zadaniowego jest czynnością niezwykle trudną. Jest to proces, w którym nadmierna swoboda jednostek niższego szczebla w zakresie doboru mierników może wiązać się z pokusą manipulowania wskaźnikami. Może również w konsekwencji doprowadzić do zachowań patologicznych, które można nazwać „kreatywnym budżetowaniem zadaniowym”. Kreatywność w tym przypadku należy postrzegać jako zachowanie negatywne, które wiązać będzie się doбором mierników „wygodnych” dla zarządzających daną jednostką. Rozwiązaniem, które znacząco ograniczy możliwość manipulacji, jest wprowadzenie regulacji, które w jasny sposób określą dobór mierników do poszczególnych zadań. Dobór mierników powinien być określony w ustawie o finansach publicznych, tak aby wszelkie próby manipulacji były znacząco trudne do ukrycia ze względu na obowiązek publikacji wszelkich zmian regulacyjnych.

7. Podsumowanie

Wyznaczone w procedurze budżetowania zadaniowego mierniki są bardzo pomocnym narzędziem w zakresie organizacji i zarządzania jednostką sektora finansów publicznych. Każdy tego typu podmiot ma obowiązek ustalania planu rozwoju działalności w perspektywie co najmniej rocznej. W planie tym mogą być zawarte minimalne lub maksymalne wielkości wyznaczonych wcześniej mierników. Przekroczenie minimum wskaźnika może być pożądanym w przypadku wskaźników produktu (im więcej zbudowanych dróg, tym lepiej). Natomiast w przypadku wskaźników kosztowych pozytywną tendencją jest jak największe dolne odchylenie od maksymalnego wskaźnika kosztu jednostkowego, np. kosztu obsługi zadłużenia.

Wprowadzenie zasad budżetowania zadaniowego to odmienne podejście do planowania i ustalania celów stawianych poszczególnym jednostkom. Dotychczasowe zasady planowania oparte były, głównie na historycznym wykonaniu wydatków w poprzednich okresach bez możliwości oceny istotności tych wydatków. Doświadczenia pokazują, że sama ewidencja księgową i sprawozdawczość nie są w stanie niczego zmienić czy też polepszyć. Nie należy jednak zapominać, że istotą ewidencji księgowej i sprawozdawczości jest dostarczanie wiarygodnej informacji

niezbędnej do podejmowania decyzji bieżących – operacyjnych, jak również długoterminowych – strategicznych. Tak więc we właściwych rękach właściwa informacja jest najważniejszym orężem do podejmowania zmian w zakresie wydatkowania środków publicznych. W przypadku zasad budżetowania zadaniowego, dzięki nowym formularzom sprawozdawczym można szybko uzyskać informację w zakresie efektywności działań cząstkowych i na bieżąco podejmować działania zaradcze i korygujące. Niestety, omawiane mierniki w niewłaściwym podejściu zarządczym mogą stać się również środkiem do ukrycia faktycznej sytuacji jednostek, których działalność oparta jest na środkach pochodzących od interesariuszy oczekujących wiarygodnych informacji.

Literatura

- Albiński P. (red.), *Budżetowanie zadaniowe w kontekście sanacji finansów publicznych w krajach Unii Europejskiej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Będzieszak M., *Istota i metody ewaluacji w sektorze publicznym*, [w:] *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność*, red. T. Lubińska, Difin, Warszawa 2009.
- 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.
- Krupa M., *Analiza wskaźnikowa w organizacji sektora publicznego na przykładzie Uniwersytetu Jagiellońskiego*, SAP World Tour, Sopot 2011.
- Mączyńska E., *Białe plamy i pułapki dzisiejszej rachunkowości*, „Rachunkowość”, 9/2007.
- Strąk T., *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2012.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240).

THREATS OF RELIABILITY OF MEASUREMENT OF EFFICIENCY IN PERFORMANCE-BASED BUDGETING PROCEDURE

Summary: The following article is aimed to reveal the relevant factors which are crucial in the process of measurement of efficiency. Legal regulations require certain units to maintain records and prepare reports in accordance with the performance-based budgeting procedure. Reliability measure effectiveness is defined as a true and accurate reflection of carried out public tasks. A significant threat in the measurement of effectiveness is the wrong choice of indicators and targets of the specific activities of public tasks. However, the greatest threat is the deliberate choice of unreliable measures which is aimed at hiding the inefficient management level of a unit.

Keywords: budgeting, efficiency, reliability, reporting.