

MARIA NIEPŁOWICZ

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## MIERNIKI POMIARU REALIZACJI CELÓW JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

### Wprowadzenie

Kontrola zarządcza w jednostkach<sup>1</sup> sektora finansów publicznych została wprowadzona już trzy lata temu, kiedy to Sejm dnia 27 sierpnia 2009 r. uchwalił nową ustawę o finansach publicznych, obowiązującą od 1 stycznia 2010 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.). Dodatkowo minister finansów opracował standardy kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych, zawarte w komunikacie nr 23 z dnia 16 grudnia 2009 r. Pojawiło się tam stwierdzenie, że za najistotniejszy element kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej i jednostce samorządu terytorialnego należy uznać system wyznaczania celów i zadań dla jednostek w danym dziale administracji rządowej lub samorządowych jednostek organizacyjnych, a także system monitorowania realizacji wyznaczonych celów i zadań.

Standard 6 kontroli zarządczej, zawarty w obszarze B (cele i zarządzanie ryzykiem), dotyczy określania celów i zadań oraz monitorowania i oceny ich realizacji. Wynika z niego, że „cele i zadania należy określać jasno i co najmniej w rocznej perspektywie, a ich wykonanie należy monitorować za pomocą wyzna-

---

<sup>1</sup> Art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

czonych mierników”<sup>2</sup>. W komentarzach do komunikatu nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych pojawia się stwierdzenie, że „kluczowym elementem i węzłowym problemem kontroli zarządczej są mierniki: wskaźniki stopnia realizacji celów, ustalone przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych po konsultacjach ze wszystkimi zainteresowanymi prawidłowym funkcjonowaniem organizacji”<sup>3</sup>.

Celem artykułu jest przybliżenie istoty kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych wynikającej z przepisów prawa, przedstawienie wymagań dotyczących mierników realizacji celów oraz wskazanie przykładowych mierników dla wybranych usług komunalnych miasta.

## 1. Istota kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych (art. 68) określa, że kontrola zarządcza jest ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, a 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.

W tabeli 1 przedstawiono standardy kontroli zarządczej pogrupowane w pięć obszarów, odpowiadających podstawowym elementom systemu kontroli zarządczej.

Z tabeli 1 wynika, że łącznie zostały opracowane 22 standardy kontroli zarządczej. Zostały one przygotowane w formie wskazówek, które mogą być wykorzystane do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej.

<sup>2</sup> *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Compendium wiedzy*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa 2012, s. 53.

<sup>3</sup> A. Szpor: *Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)*, Centrum Rozwiązywania Sporów i Konfliktów przy WPIA UW, Warszawa 2011, s. 7.

Nie mają zatem charakteru obligatoryjnego. Standardy bowiem jedynie rekomendują wdrażanie spójnego i jednolitego modelu kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych. Zostały one stworzone zgodnie z międzynarodowymi standardami w tym zakresie, ale z uwzględnieniem specyficznych zadań jednostki, która ją wdraża, i warunków, w których jednostka działa.

Tabela 1

## Standardy kontroli zarządczej według pięciu grup (A-E)

Standardy kontroli zarządczej według grup				
A	B	C	D	E
Środowisko wewnętrzne	Cele i zarządzanie ryzykiem	Mechanizmy kontroli	Informacja i komunikacja	Monitorowanie i ocena systemu kontroli
Przestrzeganie wartości etycznych Kompetencje zawodowe Struktura organizacyjna Delegowanie uprawnień	Misja Określenie celów i zadań, monitorowanie i ocena ich realizacji Identyfikacja ryzyka Analiza ryzyka Reakcja na ryzyko	Dokumentowanie systemu kontroli zarządczej Nadzór Ciągłość działalności Ochrona zasobów Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych	Bieżąca informacja Komunikacja wewnętrzna Komunikacja zewnętrzna	Monitorowanie systemu kontroli zarządczej Samoocena Audyty wewnętrzny Uzyskanie zapewnienia o stanie kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Puchacz: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010, s. 21–89.

## 2. Wymagania dotyczące mierników realizacji celów

W literaturze przedmiotu można odnaleźć wiele zasad, atrybutów czy wskazówek dotyczących konstrukcji bądź cech, jakie mierniki realizacji celów powinny spełniać. W tabeli 2 przedstawiono wytyczne odnośnie mierników wskazane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegó-

łowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 oraz przez wybranych autorów zajmujących się pomiarem dokonań jednostek.

Tabela 2

## Wymagania odnośnie mierników realizacji celów

Autor	Wymagania odnośnie mierników
Minister finansów	<ul style="list-style-type: none"> <li>– mają umożliwiać określanie stopnia realizacji celów, tj. mierzyć skuteczność i efektywność realizacji zadań, podzadań i działań</li> <li>– powinny być adekwatne do stopnia realizacji postawionych celów oraz skutecznie i efektywnie oddawać rzeczywisty obraz mierzonego obszaru</li> <li>– być możliwie spójne z miernikami określonymi na innych poziomach klasyfikacji budżetowej w układzie zadaniowym</li> <li>– być zdefiniowane w sposób umożliwiający ciągłość ich pomiaru w wieloletniej perspektywie</li> <li>– mierzyć tylko to, na co wykonawca zadania/działania ma wpływ</li> <li>– posiadać wiarygodne i szybko dostępne źródło danych</li> <li>– mierniki realizacji zadań, podzadań i działań w budżecie zadaniowym powinny być spójne z poziomami określonymi w strategiach</li> <li>– należy określać docelowe poziomy mierników w powiązaniu z wysokością planowanych wydatków</li> </ul>
B. Filipiak	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zasada istotności (w jakim stopniu cele danego zadania są ważne w stosunku do rosnących potrzeb i priorytetów rozwoju społeczno-gospodarczego danej jednostki)</li> <li>– zasada efektywności (jak spożytkować zasoby na wytworzenie usług lub osiągnięcie konkretnych rezultatów)</li> <li>– zasada skuteczności (jak dalece zadanie będzie służyć osiągnięciu celów szczegółowych i głównych przewidzianych w strategii)</li> <li>– zasada użyteczności (czy zadanie będzie miało wpływ na docelową grupę w zakresie zaspokajania jej potrzeb)</li> <li>– zasada trwałości (czy i w jakim stopniu należy oczekiwać zmian powstałych w wyniku zakończenia realizacji zadania)</li> </ul>
B. Nita	<ul style="list-style-type: none"> <li>– cel stosowania miernika</li> <li>– powiązanie ze strategią</li> <li>– formalna postać miernika</li> <li>– źródła danych</li> <li>– orientacja na sprzężenia i ciągle doskonalenie</li> <li>– możliwość kaskadowania</li> <li>– określona częstotliwość pomiaru</li> <li>– osoby zaangażowane w pomiar dokonań</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012, Dz.U. nr 21, poz. 108, załącznik nr 70, pkt 81.7–10 oraz pkt 84.3; B. Filipiak: *Pomiar dokonań jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 122, Wrocław 2010, s. 126; B. Nita: *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 269–270.

Minister finansów w rozporządzeniu wskazał wiele wymagań dotyczących dobierania i formułowania mierników realizacji celów. Ponadto zaleca korzystanie z bazy mierników zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (<http://www.mf.gov.pl>) w zakładce Finanse publiczne/Budżet zadaniowy/Baza mierników.

### 3. Przykładowe mierniki realizacji celów dotyczące wybranych usług komunalnych miasta

W literaturze przedmiotu można odnaleźć różne klasyfikacje usług publicznych. O usługach takich można mówić, gdy „realizują one interes publiczny”<sup>4</sup>. Przykładowo W. Wańkowicz wskazał trzy grupy tych usług: a mianowicie usługi administracyjne, społeczne i techniczne<sup>5</sup>. Dla zobrazowania wcześniej omawianych zagadnień zostaną szczegółowo omówione mierniki dla wybranych usług społecznych miasta. W tabeli 3 zostały wskazane dwie kategorie usług<sup>6</sup> społecznych, a mianowicie organizacja szkolnictwa podstawowego i gimnazjalnego oraz prowadzenie bibliotek. Natomiast w ramach tych kategorii usług zostały wskazane odpowiednio usługi publiczne – zapewnienie bazy materialnej dla szkół podstawowych (S1) oraz wypożyczanie książek (S2).

---

<sup>4</sup> B. Kozuch: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004, s. 256.

<sup>5</sup> W. Wańkowicz: *Wskaźniki realizacji usług publicznych*, Program Rozwoju Instytucjonalnego, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2004, s. 57–58.

<sup>6</sup> Grupy usług publicznych dzielą się na kategorie, które to z kolei składają się z pojedynczych usług. Kategoria usług publicznych to część klasyfikacji usług publicznych. Składa się ona z pojedynczych usług z tej samej dziedziny. Na przykład kategoria usług „bezpieczeństwo publiczne” obejmuje wszelkie usługi związane z realizacją zadań z zakresu zapewnienia bezpieczeństwa publicznego (L. Borowiec: *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer, Kraków 2007, s. 44–45).

Tabela 3

## Mierniki realizacji celów dotyczących dwóch usług komunalnych miasta

Usługa społeczna (opis celu)	Miernik				P G M K Z*
	Nazwa	Wartość			
		Bazowa	Docelowa		
		Rok bazowy	Rok bazowy+1	Rok bazowy+2	
S1. Zapewnienie bazy materialnej dla szkół podstawowych	S1.1. Koszt jednostkowy utrzymania obiektów (szkół) na jednego ucznia				
	S1.2. Wskaźnik jednostkowy bazy materialnej na ucznia				
	S1.3. Współczynnik ukończenia/powodzenia dla uczniów uczestniczących w programie szkoły podstawowej				
	S1.4. Procent dzieci objętych obowiązkiem szkolnym, które nie uczęszczają do szkoły podstawowej				
S2. Wypożyczanie książek	S2.1. Koszt jednostkowy funkcjonowania biblioteki odniesiony do liczby wypożyczonych książek				
	S2.2. Liczba wypożyczeń w ciągu roku				
	S2.3. Liczba nieznalesionych (poszukiwanych przez klienta) książek				
	S2.4. Wielkość księgozbioru odniesiona do liczby obsługiwanych mieszkańców				

\* PGMKZ – proponowane główne mechanizmy kontroli zarządczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Puchacz: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010, s. 93–105; W. Wańkowicz: *Wskaźniki realizacji usług publicznych*, Program Rozwoju Instytucjonalnego, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2004, s. 37–56.

W tabeli 3 przedstawiono mierniki, które można dodatkowo pogrupować w grupę mierników: wydajności, skuteczności i dostępności. Przed ich omó-

wieniem należy zastanowić się nad znaczeniem pojęciowym słów wydajność, skuteczność, ekonomiczność czy dostępność. Zależność pomiędzy tymi kategoriami ekonomicznymi w kontekście dokonań organizacyjnych omawia B. Nita: „(...) pozyskiwanie zasobów, niezbędnych do działania, powinno być ekonomiczne, czyli w ujęciu bezwzględnym po najniższym możliwym koszcie, z zachowaniem odpowiedniej jakości dla wymaganej ilości. Przetwarzanie zasobów ma się charakteryzować wydajnością, czyli najlepszą relacją uzyskiwanych korzyści do ponoszonych nakładów. Wreszcie organizacja będzie efektywna i skuteczna, jeśli będzie uzyskiwać na wyjściu pożądane rezultaty i osiągać wytyczone cele”<sup>7</sup>. W kontekście usług publicznych ważne są te wszystkie kategorie, czyli ekonomiczność, wydajność i skuteczność. W. Wańkowicz wskazuje, że usługa publiczna powinna charakteryzować się, oprócz wydajności i skuteczności, również dostępnością, rozumianą jako „dostarczanie usługi sprawiedliwie i równo wszystkim klientom”<sup>8</sup>.

Dla pierwszej ze wskazanych usług (S1. Zapewnienie bazy materialnej dla szkół podstawowych) wybrano cztery wzajemnie uzupełniające się mierniki. Miernik wydajności to koszt jednostkowy utrzymania obiektów (szkół) na jednego ucznia (S1.1). Mierniki skuteczności to wskaźnik jednostkowy bazy materialnej na ucznia (S1.2) oraz współczynnik ukończenia/powodzenia dla uczniów uczestniczących w programie szkoły podstawowej (S1.3). Miernik dostępności to ostatni ze wskazanych mierników, czyli procent dzieci objętych obowiązkiem szkolnym, które nie uczęszczają do szkoły podstawowej (S1.4). Oceniając realizację tej usługi należy brać pod uwagę wszystkie zaproponowane mierniki.

Pierwszy miernik S1.1 oblicza się poprzez podzielenie kosztów operacyjnych szkoły wraz z amortyzacją inwestycji przez liczbę uczniów chodzących do szkoły w ciągu roku. Im niższa jego wartość, tym lepsza jest wydajność. Kolejny miernik S1.2 powstaje poprzez podzielenie powierzchni sal lekcyjnych w szkole przez liczbę uczniów uczęszczających do szkoły w ciągu roku. W tym przypadku im wyższa jest jego wartość, tym lepiej świadczy to o jakości bazy materialnej. Miernik S1.3 oblicza się poprzez podzielenie liczby uczniów kończących szkołę w normalnym terminie w danym roku szkolnym przez liczbę uczniów chodzących do szkoły w ciągu roku. Wartość tego miernika powinna być bliska 1 (100%). Ostatni miernik S1.4 powstaje poprzez podzielenie różnicy liczby dzieci

---

<sup>7</sup> B. Nita: *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009, s. 45.

<sup>8</sup> W. Wańkowicz: *Wskaźniki realizacji usług...*, s. 5.

objętych obowiązkiem szkolnym w szkołach podstawowych w danym roku i liczby uczniów uczęszczających do szkoły w ciągu roku przez liczbę dzieci objętych obowiązkiem szkolnym w szkołach podstawowych w danym roku. W tym przypadku również wartość tego miernika powinna być bliska 1 (100%).

Dla usługi S2 (wypożyczanie książek) wskazano cztery komplementarne mierniki. Miernik wydajności to koszt jednostkowy funkcjonowania biblioteki odniesiony do liczby wypożyczonych książek (S2.1). Mierniki skuteczności to liczba wypożyczeń w ciągu roku (S2.2) oraz liczba niezalezionych (poszukiwanych przez klienta) książek (S2.3). Natomiast miernik dostępności to ostatni ze wskazanych mierników, czyli wielkość księgozbioru odniesiona do liczby obsługiwanych mieszkańców (S2.4). Pierwszy z mierników (S2.1) oblicza się poprzez podzielenie rocznych kosztów operacyjnych biblioteki wraz z amortyzacją inwestycji przez liczbę wypożyczonych książek w ciągu roku. Im niższa jest wartość tego miernika, tym większa jest wydajność biblioteki.

Kolejne dwa mierniki (S2.2 i S2.3) pokazują w kategoriach bezwzględnych odpowiednio liczbę wypożyczeń w ciągu roku oraz liczbę niezalezionych książek. W przypadku miernika S2.2 jego wartość powinna wzrastać, gdyż świadczy to o zainteresowaniu książkami. Natomiast wartość miernika S2.3 powinna być jak najmniejsza, żeby było jak najmniej niezadowolonych czytelników z powodu niezalezienia poszukiwanej książki. Ostatni z mierników (S2.4) oblicza się poprzez podzielenie liczby książek będących w posiadaniu biblioteki w danym roku przez liczbę wszystkich potencjalnych klientów biblioteki (nie tylko tych zapisanych). Im wyższa jest wartość tego miernika, tym lepiej, gdyż więcej książek będzie przypadało na jednego czytelnika.

Mierniki te należy interpretować łącznie, ponieważ należy monitorować, czy na przykład spadek kosztu jednostkowego funkcjonowania biblioteki (S2.1) nie dokonał się poprzez spadek księgozbioru (S2.4).

## **Uwagi końcowe**

Kwestia doboru mierników dla pomiaru stopnia osiągnięcia celów jednostki jest istotnym problemem. Instytucja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych dodatkowo podkreśliła wagę pomiaru i monitorowania stopnia realizacji wyznaczonych celów i zadań w tych jednostkach. Niektóre standardy kontroli zarządczej, a mianowicie standardy dotyczące misji, określenia celów,

zadań i monitorowania ich realizacji, a także monitorowania systemu kontroli zarządczej, wprost odnoszą się do zagadnień związanych z pomiarem.

Ważne jest, aby dla zmierzenia stopnia osiągnięcia danego celu ustalać mierniki odnoszące się do wydajności, skuteczności czy dostępności. Dzięki takiemu podejściu uzyskuje się wieloaspektową informację o realizacji danego zadania czy celu.

## Literatura

- Borowiec L.: *Controlling w realizacji usług publicznych gminy*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2007.
- Filipiak B.: *Pomiar dokonań jednostek samorządu terytorialnego przy użyciu mierników finansowych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 122, Wrocław 2010.
- Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84).
- Komunikat nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. nr 2, poz. 11).
- Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy*, Warszawa, luty 2012, [http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/audyt\\_wewn\\_i\\_kontrola\\_zarz/audyt\\_wewnetrzny\\_w\\_sektorze\\_publicznym/aktualnosci/20120229\\_kompendium\\_final.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/audyt_wewnetrzny_w_sektorze_publicznym/aktualnosci/20120229_kompendium_final.pdf), z dnia 25.05.2012.
- Kożuch B.: *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004.
- Nita. B.: *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Puchacz K.: *Nowe standardy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2010.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (Dz.U. nr 21, poz. 108.)
- Szpor A.: *Pojęcie kontroli zarządczej (wybrane aspekty)*, Centrum Rozwiązywania Sporów i Konfliktów przy WPiA UW, 2011, [http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/audyt\\_wewn\\_i\\_kontrola\\_zarz/kontrola\\_zaradcza\\_w\\_sektorze\\_publicznym/metodyka\\_i\\_dobre\\_praktyki/opracowania\\_nt.\\_kz/20120125\\_pojecie\\_kontroli\\_zaradczej\\_wybrane\\_aspekty\\_a.szpor.pdf](http://www.mf.gov.pl/_files_/audyt_wewn_i_kontrola_zarz/kontrola_zaradcza_w_sektorze_publicznym/metodyka_i_dobre_praktyki/opracowania_nt._kz/20120125_pojecie_kontroli_zaradczej_wybrane_aspekty_a.szpor.pdf).

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).

Wańkowicz W.: *Wskaźniki realizacji usług publicznych*, Program Rozwoju Instytucjonalnego, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2004, [http://www.msap.uek.krakow.pl/doki/publ/pri\\_wru.pdf](http://www.msap.uek.krakow.pl/doki/publ/pri_wru.pdf), z dnia 25.05.2012.

*dr Maria Nieplowicz*

*Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu*

*Instytut Rachunkowości*

*ul. Komandorska 118/120*

*53-345 Wrocław*

*maria.nieplowicz@ue.wroc.pl*

## **PERFORMANCE MEASURES AS A BASE OF REALIZATION OF GOALS IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR**

### **Summary**

The amendment to the Public Finance Act introduced the concept of the management control. The Minister of Finance has developed standards for management control. However, the major challenge was to establish performance measures. The target of the paper is to show the essence of management control, discuss the requirements for performance measures and identify examples of indicators for selected social services.

*Translated by Maria Nieplowicz*