

Olga Szolno

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
e-mail: olga.szolno@poczta.umcs.lublin.pl

**UWARUNKOWANIA RACJONALNOŚCI
W GOSPODAROWANIU ŚRODKAMI PUBLICZNYMI
W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

**CONDITIONS FOR RATIONALITY
IN THE MANAGEMENT OF PUBLIC FUNDS
IN LOCAL GOVERNMENTS UNITS**

DOI: 10.15611/pn.2018.513.35

JEL Classification: H83

Streszczenie: Jednostki samorządu terytorialnego wykonując szereg zadań publicznych i dysponując przy tym ograniczonymi środkami, powinny kierować się zasadą racjonalnego gospodarowania. Niezbędne jest zatem przeprowadzanie pogłębionych analiz oraz ustalanie kosztów podejmowanych działań. Celem artykułu jest wskazanie znaczenia racjonalności oraz potrzeby i możliwości wdrożenia instrumentów controllingu, w tym budżetowania zadaniowego jako narzędzia wspomagającego efektywne i skuteczne gospodarowanie w jednostkach samorządu terytorialnego. Dla realizacji celu dokonano przeglądu literatury przedmiotu, zastosowano także metody wywiadu oraz obserwacji celem pozyskania danych empirycznych. Badania przeprowadzono w wybranych miastach na prawach powiatu. Obecna procedura budżetowania nie pozwala na precyzyjną wycenę kosztów oraz efektywności i skuteczności wydatkowanych środków publicznych, stąd konieczne staje się wdrożenie budżetowania zadaniowego, jednak niekiedy wątpliwa jest prawidłowość przyjętych rozwiązań i brak w tym zakresie kompleksowości. Dlatego wspierany powinien być szeregiem instrumentów controllingowych.

Słowa kluczowe: racjonalność, efektywność, skuteczność, budżet zadaniowy, controlling, jednostka samorządu terytorialnego.

Summary: The aim of the article is to indicate the importance of rationality and the possibility of implementing controlling instruments, including performance budgeting as a tool supporting effective operation. In order to achieve the goal, the literature on the subject was reviewed, and interview and observation methods were also used. The current budgeting procedure does not allow for a precise valuation of costs and an assessment of the effectiveness and efficiency of the public funds spent. Therefore, it is necessary to implement performance budgeting supported by controlling instruments.

Keywords: rationality, effectiveness, efficiency, performance budgeting, controlling, local government unit.

1. Wstęp

Ograniczona ilość środków publicznych, rozpatrywana w kontekście nieograniczonych potrzeb społecznych, wymaga od jednostek działań zgodnych z zasadą racjonalnego gospodarowania. Szczególnego znaczenia nabiera jeden z wariantów tej zasady, w którym wyznaczone cele osiąga się, wykorzystując przy tym możliwie najmniej zasobów. Konieczne jest więc przeprowadzanie pogłębionych analiz działań podejmowanych przez jednostki oraz identyfikowanie kosztów realizowanych zadań publicznych.

Racjonalizacja znajduje odzwierciedlenie głównie w budżecie, a w jednostkach samorządu terytorialnego dominujące, z uwagi na obligatoryjny charakter, jest budżetowanie tradycyjne. Informacje pochodzące z budżetów oraz sprawozdań są ograniczone ze względu na brak ich powiązania z konkretnymi i wymiernymi rezultatami. Obecna procedura budżetowa opiera się jedynie na rozdzielaniu środków publicznych, nie koncentrując się na efektywności ich wydatkowania, uwagę skupia się więc zazwyczaj na samym fakcie dokonywania wydatku, nie zaś na jego celu.

Rachunkowość prowadzona na potrzeby tradycyjnego budżetowania również wykazuje szereg ograniczeń. Dostarcza informacji *ex post*, głównie dla celów sprawozdawczych i kontrolnych, nie pozwala na dokonanie precyzyjnej wyceny poszczególnych zadań, stąd istnieje niebezpieczeństwo podjęcia błędnych decyzji. Wskazane niedoskonałości wymuszają zmiany funkcjonującego systemu budżetowania, a jednym z rozwiązań, które może zagwarantować racjonalność, jest budżetowanie w układzie zadaniowym, jednak konieczne jest jego wspomaganie przez odpowiednie narzędzia controllingowe.

Z uwagi na opisane problemy za cel artykułu przyjęto wskazanie znaczenie racjonalności oraz potrzeby i możliwości wdrożenia instrumentów controllingu, w tym budżetowania zadaniowego jako narzędzia wspomagającego efektywne i skuteczne gospodarowanie w jednostkach samorządu terytorialnego.

2. Znaczenie racjonalności w funkcjonowaniu jednostek samorządu terytorialnego

W sektorze publicznym niezwykle ważna jest racjonalność, która przejawia się w efektywnym i skutecznym realizowaniu działań. Ustawa o finansach publicznych wielokrotnie wskazuje na znaczenie zasad efektywności i skuteczności, narzucając obowiązek ich stosowania, jednak bez definiowania tych pojęć. Istotność omawianych zasad wzmocniono wprowadzeniem obowiązku wdrożenia kontroli zarządczej oraz, choć tylko dla jednostek rządowych, układu zadaniowego. Nawiązuje do tego również audyt wewnętrzny wspierający kierownictwo jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę, zwłaszcza pod kątem skuteczności i efektywności, realizacji budżetu w układzie zadaniowym [Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.; Ruśkowski, Salachna (red.) 2014, s. 786-787, 800].

Definicji pojęć efektywności i skuteczności należy poszukiwać w literaturze przedmiotu. Efektywność można określić jako współzależności pomiędzy dobrami dostarczonymi dzięki realizacji konkretnego zadania a zasobami, jakie zostały wykorzystane do ich wytworzenia. Natomiast przez pojęcie skuteczności można rozumieć stopień realizacji zaplanowanych efektów [Zawadzka-Pąk 2013, s. 30; Kachniarz 2015, s. 192-205]. W tym podejściu efektywność i skuteczność należałoby traktować jako kategorie rozłączne, co zgodne jest również z koncepcją 3E: gospodarka (*economy*), skuteczność (*efficiency*), wydajność (*effectiveness*) [Skoczylas 2011].

W tym miejscu warto jeszcze omówić dwa niezwykle ważne problemy dotyczące pomiaru efektywności, jakie wynikają ze specyfiki sektora publicznego. Przede wszystkim dostarczane dobra i usługi świadczone przez podmioty publiczne nie mają charakteru rynkowego, trudno więc je w wiarygodny sposób wycenić. Dodatkowo zwykły stosunek efektu do nakładu pomija wpływ wielu istotnych czynników. Oczywiście wymienione problemy można rozwiązać. W przypadku pierwszego z nich konieczne byłoby przykładowo posłużenie się szacunkami ekspertów, co nie zagwarantuje jednak pełnego obiektywizmu, będzie też czasochłonne i dość drogie. Jako rozwiązanie drugiego typu problemów można natomiast potraktować opracowanie wielu mierników, które uwzględniałyby różne aspekty realizowanych zadań, biorąc pod uwagę celowość, porównywalność, współmierność i odpowiedzialność [Siemińska 2002, s. 120].

Odzwierciedleniem racjonalizacji jest głównie budżet, przy czym powinna być ona rozpatrywana w dwóch aspektach: właściwego rozdziału środków na najważniejsze dziedziny oraz zadania oraz ich właściwego wykorzystania [Salachna 2017, s. 46].

3. Teoretyczne i praktyczne aspekty budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego

W celu racjonalizacji działalności jednostki samorządu powinny zastosować odpowiednią metodę planowania budżetowego (w tym celowości wydatków, zadań do wykonania), planować w perspektywie wieloletniej, dokonywać analizy kosztów i efektów, monitorować na bieżąco realizację zadań. Rozwiązaniem, które to umożliwiałoby, jest budżetowanie zadaniowe, definiowane jako zarządzanie środkami publicznymi poprzez odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane cele na rzecz osiągnięcia określonych rezultatów, mierzonych za pomocą mierników [Lubińska i in. 2007, s. 26].

Budżetowanie zadaniowe kładzie nacisk nie tylko na samą alokację środków publicznych, ale również na ocenę efektywności wykonywanych zadań, na które poniesione zostały wydatki, co jest jedną z jego ważniejszych zalet. W jednostkach samorządu terytorialnego budżetowanie zadaniowe ma obecnie charakter fakultatywny, jednak pomimo braku uregulowań prawnych w tym zakresie jednostki te

coraz częściej zajmują się tą problematyką i starają wdrażać rozwiązania dostosowane do swoich potrzeb i możliwości.

Realizacja celu wymagała przeprowadzenia badań w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce, przy czym wybrano największe podmioty – 12 urzędów miast na prawach powiatu, które wdrożyły budżetowanie zadaniowe. Wywiady przeprowadzono w formie rozmów z pracownikami merytorycznymi wydziałów zajmujących się planowaniem budżetu, jego realizacją oraz kontrolą, a także kadrą kierowniczą tych wydziałów oraz skarbnikami. Dokonując obserwacji, koncentrowano się na rozwiązaniach w zakresie budżetowania.

Potrzebę efektywności oraz skuteczności dostrzegały wszystkie badane jednostki, czego potwierdzeniem jest wskazanie przez respondentów przyczyn, a zarazem korzyści z implementacji budżetowania zadaniowego:

- poszukiwanie racjonalności w działaniu,
- zwiększenie efektywności wydatkowania środków,
- określenie celowości wydatków,
- ustalenie, analizowanie i weryfikowanie kosztów realizacji zadań,
- ułatwienie podejmowania decyzji,
- monitorowanie wykonywania zadań.

W praktyce w każdej zbadanej jednostce rozwiązania w zakresie budżetowania zadaniowego są zróżnicowane i niekiedy wątpliwa jest prawidłowość merytoryczna przyjętych procedur. Jednostki nie dopracowały się jednolitego standardu tworzenia budżetu zadaniowego, zarówno jeżeli chodzi o stosowaną na jego potrzeby terminologię, jak i układ zadań oraz zakres jego stosowania. Niektóre jednostki poprzestają tylko na określeniu zadań, nie definiując przy tym ani celów, ani mierników. Poszczególne miasta dysponują także różnymi zbiorami mierników, inną liczbą elementów hierarchii w strukturze, choć wszystkie prowadzą działalność w podobnych obszarach. W większości miast budżetowanie zadaniowe to po prostu plan finansowy zadań budżetowych realizowanych przez poszczególne komórki organizacyjne urzędów czy też podległe jednostki.

Systemy budżetowania zadaniowego w badanych jednostkach nie w pełni funkcjonują zgodnie z jego ideą. W opinii autorki niektóre ich elementy sprawdzają się w praktyce, inne natomiast wymagają udoskonalania.

Kontynuując rozważania, można wskazać cechy, pod względem których systemy budżetowania zadaniowego badanych miast różnią się od siebie. Zróżnicowanie dotyczy:

- prezentacji, specyfiki i szczegółowości dokumentacji,
- terminologii w zakresie struktury układu zadaniowego,
- liczby szczebli w klasyfikacji zadaniowej,
- zakresu zadań i metod alokacji środków finansowych na zadania,
- liczby i rodzajów celów oraz zadań,
- sposobu powiązań układu zadaniowego i tradycyjnego,
- stosowanych mierników,

- sposobu monitorowania efektywności,
- organizacji systemu rachunkowości.

Ogromny potencjał, jaki tkwi w budżetowaniu zadaniowym, powoduje, że koncepcja ta znajduje coraz szersze zastosowanie w praktycznej działalności jednostek, choć liczba podmiotów, które ją stosują, jest nadal zbyt mała. Opisujący potencjał nie jest jednak w pełni wykorzystany z uwagi na wdrożenie jedynie wybranych elementów budżetowania zadaniowego, a dopiero ich połączenie w całość pozwala uzyskać konkretne korzyści. Nadmienić też należy, że wdrożone rozwiązania zasadniczo wymagają doskonalenia. Największym problemem jest brak podstaw liczbowych do podejmowania decyzji wynikający z nieumiejętnego czy też zupełnego niewykorzystywania informacji, jakich dostarcza obecnie funkcjonujący system. Powodem często jest fakt nakładania nowych rozwiązań na stare, od dawna stosowane, co w dłuższej perspektywie znacznie utrudnia uzyskanie założonych efektów. Dlatego sposób funkcjonowania budżetowania zadaniowego w przebadanych jednostkach nie może być uznany w pełni za prawidłowy.

W funkcjonowaniu budżetowania zadaniowego badane jednostki nie wykorzystują narzędzi, które mogą przyczynić się do uzyskania wszystkich oczekiwanych efektów. Brakuje instrumentów wspomagających opisywane rozwiązanie w postaci choćby analizy wąskich gardeł, odpowiedniego rachunku kosztów, logicznego, spójnego i przydatnego systemu pomiaru dokonań (w tym np. zrównoważonej karty dokonań, benchmarkingu, metod analizy danych), stosowania rachunku odpowiedzialności. Niekompleksowość ujęcia to więc podstawowa niedoskonałość, jaką zaobserwowano w trakcie przeprowadzanych badań, stanowiąca główną barierę związaną z efektywnym osiągnięciem zaplanowanych celów. Można zaryzykować stwierdzenie, że budżet w układzie zadaniowym w większości przypadków jest tylko formą „nakładki” na budżet tradycyjny i nie stanowi podstawy do planowania.

4. Controlling jako kompleksowy system wspierający budżetowanie zadaniowe

4.1. Specyfika controllingu zadaniowego

Prawidłowe funkcjonowanie budżetowania zadaniowego w praktyce wymaga odpowiedniego podejścia. Należy jednak zdawać sobie sprawę z faktu, że stanowi ono jedynie element kompleksowego systemu zarządzania. Wszelkie czynności czy procesy, które zachodzą w ramach tego systemu, obejmuje controlling. Jest on instrumentem wspierającym kierowników w sterowaniu przebiegiem procesów gospodarczych [por. Nowak 2017, s. 193] i zdecydowanie wykracza poza budżetowanie zadaniowe, ponieważ uwzględnia rozbudowaną część strategiczną i szerokie instrumentarium. Poza tym integralnym elementem controllingu, często marginalizowanym w praktyce nawet w budżetowaniu zadaniowym, jest system informacyjny, a także jego niezwykle istotny składnik, czyli system rachunkowości.

Stosowanie w praktyce zbyt wąskiego instrumentarium składającego się na budżetowanie zadaniowe oraz jego zróżnicowanych rozwiązań powoduje, że należy przygotować teoretyczną, całościową koncepcję stanowiącą wzór dla jednostek samorządu terytorialnego. Dlatego też wskazano potrzebę implementacji controllingu, obejmującego konkretne, następujące po sobie we właściwej kolejności etapy, w których należy wykorzystywać szereg odpowiednio dopasowanych narzędzi. Ich zastosowanie daje bowiem największą szansę na powodzenie, czyli efektywne i skuteczne wydatkowanie środków publicznych.

Z uwagi na fakt, iż kluczowym obszarem działania jednostek samorządu terytorialnego jest realizacja określonych zadań publicznych, niezbędnym wsparciem dla kadry zarządzającej jednostką zorientowaną na zadania może okazać się odpowiednio modelowany system controllingu, który według autorki należy określić zupełnie nowym pojęciem: controlling zadaniowy. Jego wdrożenie wydaje się być najlepszym z rozwiązań umożliwiających wyeliminowanie niedoskonałości obecnego sposobu budżetowania. Controlling zadaniowy powinien być wykorzystywany we wszystkich obszarach związanych z zadaniami publicznymi. Jest niezbędny zarówno przy realizacji długookresowych zamierzeń, jako wsparcie kierowników jednostki (controlling zadaniowy strategiczny), ale także przy zapewnieniu dyscypliny budżetowej, zachowaniu płynności finansowej, tworzeniu budżetu oraz w ocenie powstałych odchyłeń i ustalaniu ich przyczyn (controlling zadaniowy operacyjny).

Controlling zadaniowy obejmuje trzy główne, następujące po sobie fazy, uporządkowane w logiczną całość, na które składają się konkretne czynności oraz instrumenty controllingowe.

Planowanie stanowi pierwszą z nich i obejmuje część strategiczną oraz operacyjną. Wiąza się one z ustaleniem przez kierownictwo pożądanego w długim i krótkim okresie oczekiwanego stanu docelowego, a także określeniem niezbędnych zasobów i zidentyfikowaniem potencjalnych problemów, które utrudniają jego osiągnięcie. Przykładowo na etapie planowania warto zastosować analizę strategiczną, analizę SWOT, benchmarking, dostosować odpowiednio strukturę organizacyjną (w tym umiejscowienie controllera), wyodrębnić ośrodki odpowiedzialności, sporządzić plany rzeczowe i budżety zadaniowe (w wersjach strategicznej i operacyjnej), zidentyfikować wąskie gardła, wykorzystać Balanced Scorecard.

Należy pamiętać, że controlling bazuje na danych, które dostarczane są przez system informacyjny, co oznacza, że bez niego nie mógłby funkcjonować, a od wiarygodności dostarczanych przez ten system danych zależy w dużej mierze wiarygodność controllingu. Na etapie realizacji powinna być dokonana ewidencja operacji gospodarczych, a zatem danych o charakterze finansowym (m.in. kwot uzyskanych dochodów, poniesionych wydatków), jak również rejestracja informacji niefinansowych. W tej fazie następuje kalkulacja kosztów zadań, obliczanie wartości wszystkich przyjętych mierników, a także odchyłeń od planu. Dlatego też należy zastosować odpowiedni rachunek kosztów oraz procedurę rozliczania kosztów pośrednich, a także sposób ewidencji dostosowany do budżetowania zadaniowego.

W fazie kontroli oraz podejmowania działań korygujących warto zastosować analizę porównawczą i przyczynowo-skutkową wartości mierników oraz odchyłeń (porównania o charakterze dynamicznym i przekrojowym – benchmarking). Interpretacja i ocena obliczonych mierników i odchyłeń powinna pozwolić na wykrycie rzeczywiście występujących problemów.

Opisane etapy charakteryzują się ściśle określonym następstwem i są od siebie wzajemnie uzależnione poprzez sprzężenia zwrotne. Podjęcie decyzji dotyczącej korekty istniejącego stanu rozpoczyna cykl na nowo. Fazy stale się powtarzają, mogą przebiegać równolegle. Każde z narzędzi należy wykorzystywać w odpowiednim momencie, ściśle dopasowanym do etapu funkcjonowania modelu. Warto podkreślić, że wykorzystywanie koncepcji w praktyce wymaga dostępu do odpowiednich informacji, które w przeważającej części są przygotowywane w systemie rachunkowości. Dlatego niezbędne staje się opracowanie zasad jego funkcjonowania. Controllingiem zadaniowym mogą być objęte wszystkie szczeble samorządu terytorialnego. Ze względu na specyfikę realizowanych zadań można by wtedy wyróżnić controlling zadaniowy gminy, powiatu oraz województwa.

Należy jednak pamiętać, że controlling zadaniowy nie pozwala na weryfikację poprawności przyjętych celów i zadań, lecz na określenie efektywności tych zadań (czy celów), które zostaną wybrane do realizacji.

Implementacja controllingu zadaniowego wymaga zastosowania przemyślanych rozwiązań organizacyjno-technicznych, a także szeregu zmian w sposobie funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego, co jest czasochłonne, pracochłonne i generuje koszty. Należy przede wszystkim dokonać:

- przekształceń w strukturze organizacyjnej i wyodrębnić ośrodki odpowiedzialności,
- modyfikacji stylu zarządzania,
- implementacji odpowiedniego systemu rachunku kosztów,
- opracowania właściwych rozwiązań planistyczno-kontrolnych,
- sformalizowania funkcjonowania wewnętrznego systemu informacyjnego, w tym systemu rachunkowości,
- zmian kultury organizacyjnej (m.in. świadomości i sposobu myślenia zatrudnionych).

Należy zaznaczyć, że controlling zadaniowy może być wdrożony niezależnie od obowiązującego stanu prawnego – nie ma więc znaczenia, czy jeden z jego elementów, czyli budżet zadaniowy, ma charakter fakultatywny czy obligatoryjny. Jednak według autorki pożądane jest, aby był on obowiązkowy, co wzmocniłoby celowość stosowania controllingu zadaniowego.

Wdrożenie prawidłowo funkcjonującego controllingu zadaniowego jest procesem skomplikowanym, więc musi przebiegać w sposób uporządkowany, przemyślany, a nie przypadkowy. W związku z tym konieczne jest sformułowanie wstępnego planu działania. Controlling wymaga dużego zaangażowania ze strony wszystkich zatrudnionych, a w szczególności skarbnika i prezydenta, którzy są odpowiedzialni

za podjęcie decyzji o rozpoczęciu prac w tym zakresie. Zadaniem tych osób jest przekonanie pracowników do idei controllingu i uświadomienie im, że nie służy on destabilizacji działalności, ale przynosi szereg wymiernych korzyści. Wdrożenie należy więc poprzedzić odpowiednią akcją informacyjną.

Implementacja controllingu zadaniowego powinna przebiegać w trzech etapach: przygotowanie koncepcji, jej realizacja oraz weryfikacja funkcjonującego systemu. W każdym z tych etapów wykonywanych jest wiele różnorodnych czynności wymagających koordynacji.

Zasady, na podstawie których przygotowywana jest koncepcja controllingu zadaniowego, powinny być sformalizowane i zawarte w odpowiednich dokumentach (np. zarządzeniach prezydenta). Funkcjonowanie systemu controllingu zadaniowego rozpoczyna się więc w momencie, w którym wiadomo, co i w jaki sposób ma być wykonane, a także kto jest za to odpowiedzialny. Następnie kolejno podejmowane są czynności w każdej z wymienionych faz. Należy również pamiętać o bieżącej weryfikacji sposobu działania controllingu zadaniowego, w trakcie jego funkcjonowania mogą bowiem wystąpić różnego rodzaju problemy, które należy identyfikować i eliminować.

4.2. Ocena możliwości praktycznego wdrożenia

Dokonując oceny możliwości wdrożenia controllingu zadaniowego, należy też opisać bariery, które utrudniają jego implementację. W przeważającej mierze o powodzeniu omawianego przedsięwzięcia decyduje czynnik ludzki, ponieważ wszystkie działania realizowane są przez konkretne osoby. Przede wszystkim kierownictwo powinno mieć wiedzę na temat specyfiki controllingu oraz być przekonane do celowości jego wdrożenia, a także wynikających z tego korzyści. Bez chęci, przekonania oraz zaangażowania pracowników sama kadra kierownicza nie będzie w stanie dokonać jakichkolwiek zmian. Jednak z drugiej strony zrozumiała jest też niechęć wobec nowego sposobu działania czy dodatkowych obowiązków.

Niezwykle istotny problem tkwi również w sferze merytorycznej. Nie jest przecież możliwe opracowanie uniwersalnego i szczegółowego wzorca obejmującego cele, zadania i mierniki. Narzucenie jednostkom ścisłych ram w tym zakresie jest ryzykowne z uwagi na zróżnicowane środowisko funkcjonowania różnych podmiotów. Problem ten może dotyczyć szczególnie wyboru celów i zadań, a zwłaszcza hierarchii ich ważności. Niewskazana byłaby również jednolitość w zakresie mierników. W ocenie autorki dobór celów, zadań i mierników powinien leżeć w gestii poszczególnych jednostek, o ile te cele, zadania i mierniki są zgodne z przyjętą strategią. Standaryzowanie powinno stanowić jedynie punkt odniesienia, pozwalając na wdrożenie własnych rozwiązań w powyższym zakresie. Warto jedynie rozważyć wprowadzenie unifikacji w zakresie kluczowych obszarów (odnośnie do zadań, celów i mierników) występujących we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego, co umożliwi porównywalność.

Nie można również marginalizować kolejnego istotnego problemu związanego z wdrożeniem controllingu. Dotyczy on dodatkowych kosztów, które należy ponieść, aby zatrudnić specjalistów, wyposażyć ich stanowiska pracy, właściwie przeszkolić personel, dostosować system informacyjny i informatyczny. Ewidencja prowadzona na potrzeby controllingu jest przecież bardzo rozbudowana. Zakres wykorzystywanych danych determinuje szczegółowość budżetu zadaniowego, specyfika stosowanych mierników oraz potrzeby analityczne. Czasochłonne i pracochłonne jest również przetwarzanie zarejestrowanych danych, dokonywanie wszelkich czynności obliczeniowych, a także przygotowywanie dodatkowych dokumentów, w obiegu których uczestniczy wiele osób i komórek organizacyjnych. Ogólna koncepcja funkcjonowania systemu informacyjnego prowadzonego dla potrzeb budżetowania zadaniowego może być jednak ujednolicona (w zakresie np. wzorów dokumentów, stosowanych rozwiązań ewidencyjnych czy sprawozdawczości). Odgórne opracowanie rozwiązań dotyczących tego problemu z pewnością ułatwiłoby jednostkom samorządu terytorialnego praktyczną implementację opisywanej koncepcji.

Oczywiście pomimo tego, że system controllingu zostanie wdrożony i zacznie funkcjonować, mogą pojawić się różne zagrożenia. Dotyczą one przykładowo wykorzystywania niewłaściwych informacji, które podlegają analizie (zafałszowanie wartości mierników, błędnie dobrane mierniki, pomyłki w pomiarze, nieścisłości w interpretacji i ocenie), opóźnień w ich dostarczaniu, nieprawidłowo zidentyfikowanych wąskich gardeł.

Na podstawie wskazanych barier za krytyczne czynniki decydujące o skutecznym wdrożeniu systemu controllingu zadaniowego można zatem uznać:

- kompetencje controllera, który koordynuje wdrożenie i funkcjonowanie całego systemu,
- przeświadczenie kierownictwa o konieczności wdrożenia controllingu, a także znajomość zasad jego funkcjonowania, metod, instrumentów itp.,
- świadomość personelu dotyczącą celowości wdrożenia controllingu,
- efektywny system informacyjny (i informatyczny) zapewniający dostęp do zbioru odpowiednich informacji wynikowych wszystkim zainteresowanym osobom.

Każda jednostka może dostosować do własnych potrzeb zaproponowaną przez autorkę koncepcję controllingu, w zakresie chociażby hierarchizacji celów i zadań, ich nazewnictwa oraz poziomu szczegółowości. W każdej jednostce wdrażającej controlling zadaniowy problemy mogą mieć nieco inny charakter.

5. Zakończenie

Jednostki samorządu terytorialnego, stanowiące niezwykle istotną grupę podmiotów sektora finansów publicznych, zaspokajają szeroki zakres potrzeb społeczności lokalnych w różnych obszarach prowadzonej działalności. Znaczenie tych jednostek wynika także z faktu, iż dostarczają dobra i usługi, których świadczeniem zasadni-

czo nie zajmują się podmioty prywatne. W sytuacji nieograniczonych potrzeb, które muszą być zaspokojone przy wykorzystaniu ograniczonych środków publicznych, ważna jest ich umiejętna alokacja. Dlatego jednostki te permanentnie poszukują sposobów poprawy gospodarowania środkami publicznymi, co skłania do objęcia racjonalnym zarządzaniem wszelkich obszarów prowadzonej przez nie działalności.

Rozwiązaniem problemów może okazać się budżetowanie zadaniowe. Daje ono możliwości zwiększania efektywności i skuteczności dzięki stosowaniu odpowiednich narzędzi. Niezwykle ważne jest jednak, aby były one wykorzystywane we właściwy sposób, gdyż w przeciwnym wypadku implementacja systemu budżetowania zadaniowego wraz z odpowiednimi instrumentami controllingowymi może nie przynieść oczekiwanych korzyści, przyczyniając się nawet do poniesienia nadmiernych, nieuzasadnionych kosztów. Ponadto należy pamiętać, iż wdrożenie controllingu zadaniowego nie gwarantuje, że sposób prowadzenia działalności automatycznie stanie się lepszy, daje jednak takie możliwości. Uzyskanie pozytywnych efektów warunkowane jest umiejętnym wykorzystaniem jego potencjału. Dzięki odpowiednio dokładnym informacjom o kosztach zadań możliwe staje się zarządzanie tymi kosztami, którego rezultatem powinien być wzrost efektywności i skuteczności.

Podsumowując, należy zaznaczyć, iż założony we wstępie cel artykułu został osiągnięty. Zaprezentowano znaczenie racjonalności w gospodarowaniu środkami publicznymi w jednostkach samorządu terytorialnego. Ponadto wskazano potrzebę wdrożenia controllingu wraz z odpowiednio dobranymi instrumentami oraz dokonano oceny możliwości jego implementacji w praktyce.

Literatura

- Kachniarz M., 2015, *Czy i jak mierzyć efektywność usług publicznych*, [w:] *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, T. Lubińska, M. Będzieszak, N. Marska-Dzioba (red.), Difin, Warszawa 2015.
- Lubińska T., Strąk T., Lozano-Platonoff A., Będzieszak B., Godek M., 2007, *Budżet zadaniowy w Polsce – istota, struktura, metodyka*, [w:] *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*, T. Lubińska (red.), Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2017, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), 2014, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny* ODDK, Gdańsk.
- Salachna J.M., 2017, *Budżet z perspektywy zarządczej*, [w:] *Usprawnianie zarządzania w samorządzie terytorialnym poprzez budżet. Od budżetu tradycyjnego i zadaniowego do budżetu efektów*, J.M. Salachna, U.K. Zawadzka-Pąk, G. Michalczyk, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Siemńska E., 2002, *Metody pomiaru i oceny kondycji finansowej przedsiębiorstwa*, Dom Organizatora – TNOiK, Toruń.
- Skoczylas A., 2011, *3E szansą na usprawnienie zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu nr 36, Zarządzanie długiem publicznym. Aspekty finansowe i płynnościowe, E. Denek, B. Filipiak (red.), Poznań.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077).
- Zawadzka-Pąk U.K., 2013, *Budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk.